International Auditing and Assurance Standards Board®

Міжнародні стандарти управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Видання 2022 року
Частина II

ISAE. ISRE. ISRS.

Ці «Міжнародні стандарти управління якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2022 року, частина II» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board), опубліковані Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) у жовтні 2023 р. англійською мовою, перекладені на українську мову Міністерством фінансів України (схвалено Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у квітні 2026 р., та відтворені з дозволу IFAC (МФБ). Процес перекладу «Міжнародні стандарти управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2022 року, частина II» 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 «Міжнародні стандарти управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2022 року, частина II» 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 «Міжнародні стандарти управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2022 року, частина II» © жовтень 2023 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Авторське право на текст українською мовою «Міжнародні стандарти управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2022 року, частина II» © 2026 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Назва мовою оригіналу: Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition, volume II; ISBN: 978-1-60815-621-4

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

Міжнародний фонд етики та аудиту (IFEA або Фонд), Рада з Міжнародних Стандартів Аудиту та Надання Впевненості (РМСАНВ®) та Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ®) не несуть відповідальності за будь-які збитки, завдані особам, які діяли або утримались від дій, покладаючись на матеріали цієї публікації, незалежно від того, чи такі збитки були спричинені недбалістю або іншими причинами.

Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з огляду, Міжнародні стандарти супутніх послуг, Міжнародні стандарти управління якістю, Нотатки з міжнародної практики аудиту, Проекти для обговорення, Консультаційні документи та інші публікації РМСАНВ, видаються МФБ та захищені авторським правом МФБ.

Авторське право © МФБ жовтень 2023 р. Усі права застережені. Цю публікацію можна завантажити для особистого та некомерційного використання (тобто професійного посилання чи дослідження) або придбати на сайті www.iaasb.org. Для перекладу, відтворення, зберігання чи передачі або для інших аналогічних видів використання цього документа потрібний письмовий дозвіл.

Назви «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 управління якістю», «Нотатки з міжнародної практики аудиту», «РМСАНВ», «МСА», «МСЗНВ», «МСЗО», «МССП», «МСУЯ», НМПА, та логотип РМСАНВ єторговельними марками МФБ або зареєстрованими торговельними марками та знаками обслуговування МФБ у США та інших країнах.

Операційні процеси РМСАНВ забезпечуються МФБ.

Для отримання інформації про авторське право, торговельну марку та дозволи, прохання перейти до дозволів або звернутися до permissions@ifac.org.

IAASB 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

ISBN: 978-1-60815-546-0

Торговельні та зареєстровані торговельні марки та знаки обслуговування

Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості®

РМСАНВ (IAASB®)

Міжнародні стандарти аудиту®

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості™

Міжнародні стандарти завдань з огляду™

Міжнародні стандарти супутніх послуг™

Міжнародні стандарти управління якістю™

Нотатки з міжнародної практики аудиту™

МСА®

МСЗНВ™

МСЗО™

МССП™

МСУЯ™

НМПА™

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

ЧАСТИНА II

ЗМІСТ

Сторінка

АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

2000–2699 МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ (МСЗО)

2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності» 1-72

2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання» 73-106

ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

3000–3699 МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ (МСЗНВ)

3000–3399 ЗАСТОСОВНІ ДО ВСІХ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» 107-177

3400–3699 СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР

3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» (раніше МСА 810) 178-185

3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» 186-227

3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»..... 228-297

3420 «Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії» 298-325

ЧАСТИНА II

СУПУТНІ ПОСЛУГИ

4000–4699 МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ СУПУТНІХ ПОСЛУГ (МССП)

4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур»..... 326-356

4410 (переглянутий) «Завдання з компіляції інформації» 357-393

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ 2400 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для оглядів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 31 грудня 2013 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСЗО. 1–4

Завдання з огляду історичної фінансової звітності 5–8

Статус цього МСЗО 9–12

Дата набрання чинності 13

Цілі 14–15

Визначення 16–17

Вимоги

Виконання завдання з огляду відповідно до цього МСЗО 18–20

Етичні вимоги 21

Професійний скептицизм та професійне судження 22–23

Управління якістю на рівні завдання 24–28

Прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду 29–41

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями 42

Виконання завдання 43–57

Подальші події 58–60

Письмові запевнення 61–65

Оцінювання доказів, отриманих під час виконання процедур 66–68

Формування практикуючим фахівцем висновку щодо фінансової звітності 69–85

Звіт практикуючого фахівця 86–92

Документація 93–96

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСЗО A1–A5

Завдання з огляду історичної фінансової звітності A6–A7

Цілі A8–A10

Визначення A11–A13

Виконання завдання з огляду відповідно до цього МСЗО A14

Етичні вимоги A15–A16

Професійний скептицизм та професійне судження A17–A25

Управління якістю на рівні завдання A26–A33

Прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду A34–A62

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями A63–A69

Виконання завдання A70–A105

Письмові запевнення A106–A108

Оцінювання доказів, отриманих під час виконання процедур A109–A111

Формування практикуючим фахівцем висновку щодо фінансової звітності A112–A123

Звіт практикуючого фахівця A124–A150

Документація A151

Додаток 1. Приклад листа-угоди для завдання з огляду історичної фінансової звітності

Додаток 2. Приклади звітів практикуючого фахівця з огляду

Міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) 2400 (переглянутий) *«Завдання з огляду історичної фінансової звітності»* слід розглядати в контексті *Передмови до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.*

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) розглядає (див. параграф А1):
   (a) відповідальність практикуючого фахівця при виконанні завдання з огляду історичної фінансової звітності, якщо він не є аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання; та
   (b) форму та зміст звіту практикуючого фахівця щодо фінансової звітності.

2. Цей МСЗО не стосується огляду фінансової звітності суб'єкта господарювання або проміжної фінансової інформації, який виконується практикуючим фахівцем – незалежним аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання (див. параграф А2).

3. Цей МСЗО може застосовуватись за відповідної адаптації й до завдань з огляду іншої історичної фінансової інформації. Завдання з надання обмеженої впевненості, що не є оглядом історичної фінансової інформації, виконуються відповідно до МСЗНВ 3000 (переглянутий)[1] .

Взаємозв'язок з МСУЯ 1[2]

4. Система управління якістю та політики чи процедури є відповідальністю фірми. МСУЯ 1 застосовується до фірм під час виконання ними завдань з огляду фінансової звітності[3]. Вимоги цього МСЗО стосовно управління якістю на рівні окремих завдань з огляду ґрунтуються на передумові, що до фірми застосовуються вимоги МСУЯ 1 або вимог, які, принаймні, настільки ж сурові (див. параграфи А3–А5).

Завдання з огляду історичної фінансової звітності

5. Завдання з огляду історичної фінансової звітності – це завдання з надання обмеженої впевненості відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (Концептуальної основи).[4] (див. параграфи А6–А7).

6. Виконуючи огляд фінансової звітності, практикуючий фахівець формує висновок, що має на меті підвищення рівня довіри користувачів стосовно складання фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Висновок практикуючого фахівця ґрунтується на отриманій ним обмеженій впевненості. Звіт практикуючого фахівця включає опис характеру завдання з огляду як контекст, який надає змогу користувачам звіту зрозуміти висновок.

7. В основному практикуючий фахівець робить запити та виконує аналітичні процедури для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі як основи для висновку щодо фінансової звітності в цілому, сформульованої відповідно до вимог цього МСЗО.

8. Якщо практикуючому фахівцю стає відомо про питання, яке спонукає його вважати, що фінансова звітність може виявитись суттєво викривленою, він

---

1 Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 (переглянутий) *«Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації».*

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

3 МСУЯ 1, параграф 5.

4 *Концептуальна основа*, параграфи 15 та 16.

розробляє та виконує додаткові процедури, які на його думку є необхідними за даних обставин, щоб мати змогу дійти висновку щодо фінансової звітності відповідно до цього МСЗО.

Статус цього МСЗО

9. У цьому МСЗО викладено цілі практикуючого фахівця при дотриманні МСЗО, що створюють контекст, в якому викладено вимоги МСЗО, та допомагають йому в розумінні того, чого слід досягти при виконанні завдання з огляду.

10. У МСЗО вимоги викладено з використанням дієслова «повинен» для допомоги практикуючому фахівцю в досягненні заявлених цілей.

11. Крім цього, МСЗО містить вступні матеріали, визначення, матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, що створюють контекст, необхідний для правильного розуміння МСЗО.

12. Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали додатково пояснюють вимоги і надають керівництво щодо їх виконання. Хоча таке керівництво само по собі не є вимогами, воно важливе для правильного застосування вимог. Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали можуть також надавати додаткову інформацію з питань, які розглядаються в цьому МСЗО, для надання допомоги в застосуванні його вимог.

Дата набрання чинності

13. Цей МСЗО чинний для завдань з огляду фінансової звітності за періоди, що закінчуються 31 грудня 2013 р. або пізніше.

Цілі

14. Цілі практикуючого фахівця під час виконання огляду фінансової звітності відповідно до цього МСЗО є такими:

    (a) отримання обмеженої впевненості в основному через запити та аналітичні процедури, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, що дозволить дійти чи привернуло його увагу щось, що змусило його вважати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; та

    (b) надання звіту щодо фінансової звітності в цілому та повідомлення інформації відповідно до вимог цього МСЗО.

15. В усіх випадках, коли неможливо отримати обмежену впевненість, а надання практикуючим фахівцем висновку із застереженням у своєму звіті є недостатнім за обставин завдання, цей МСЗО вимагає від практикуючого фахівця або відмовитись від надання висновку в своєму звіті із завдання, або, де це доречно, відмовитись від виконання завдання, якщо така відмова допускається застосовними законодавчими чи нормативними актами (див. параграфи А8– А10, А121–А122).

Визначення

16. Глосарій термінів цього Видання [5](Глосарій) містить терміни, визначені в цьому МСЗО, а також інші терміни, що використовуються в цьому МСЗО, для допомоги в їх застосуванні й розумінні. Наприклад, терміни «управлінський персонал» та «ті,

[5] Глосарій термінів, що стосуються Міжнародних стандартів, виданих РМСАНВ у виданні *«Міжнародні стандарти управління якістю, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг»* (Видання), що публікується МФБ.

кого наділено найвищими повноваженнями», що використовуються в цьому МСЗО, мають значення, наведені в Глосарії (див. параграфи А11–А12).

17. Для цілей цього МСЗО наведені далі терміни мають наведені нижче значення:

(a) *Аналітичні процедури (Analytical procedures)* – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу узгоджуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також охоплюють вивчення таких виявлених відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією, або відрізняються від очікуваних величин на значні суми.

(b) *Ризик* завдання (*Engagement risk*) – ризик, що практикуючий фахівець надасть неналежний висновок, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою.

(c) *Фінансова звітність загального призначення (General purpose financial statements)* – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення.

(d) *Концептуальна* основа *загального призначення* (*General purpose framework*) – концептуальна основа фінансового звітування, призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Концептуальна основа фінансового звітування може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

(e) *Запит* (*Inquiry*) – передбачає запит інформації (як фінансової, так і нефінансової) в обізнаних осіб як всередині суб'єкта господарювання, так і поза його межами.

(f) *Обмежена впевненість* (*Limited assurance*) – рівень впевненості, який досягається, якщо ризик завдання зменшено до рівня, прийнятного до обставин завдання, але цей ризик є більшим, ніж для завдання з надання обґрунтованої впевненості, та є основою для висловлення висновку відповідно до цього МСЗО. Поєднання характеру, часу виконання та обсягу процедур збору доказів повинно бути принаймні достатнім для отримання практикуючим фахівцем значущого рівня впевненості. Значущий рівень впевненості, отриманий практикуючим фахівцем, ймовірно підвищить ступінь довіри визначених користувачів до фінансової звітності (див. параграф А13).

(g) *Практикуючий фахівець* (*Practitioner*) – професійний практикуючий бухгалтер. Цей термін включає партнера із завдання або інших членів команди із завдання або, де це застосовно, фірму. Якщо цей МСЗО явно передбачає, що вимогу або відповідальність має виконувати партнер із завдання, *використовується* термін «партнер із завдання», а не «практикуючий фахівець». Терміни «партнер із завдання» та «фірма» слід розуміти як такі, що означають їх еквіваленти в державному секторі, де це доречно.

(h) *Професійне судження (Professional judgment)* – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів з надання впевненості, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з огляду.

(i) *Відповідні етичні вимоги (Relevant ethical requirements)* – принципи професійної етики та етичні вимоги, що застосовуються до професійних бухгалтерів під час проведення оглядів фінансової звітності. Відповідні етичні вимоги зазвичай включають положення *Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів* Ради з Міжнародних стандартів етики для

бухгалтерів (включно з *Міжнародними стандартами незалежності*) (Кодекс РМСЕБ), що стосуються оглядів фінансової звітності, разом із національними вимогами, які є більш суворими.

(j) *Фінансова звітність спеціального призначення (Special purpose financial statements)* – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

(k) *Концептуальна основа спеціального призначення (Special purpose framework)* – концептуальна основа фінансового звітування, призначена для задоволення інформаційних потреб визначених користувачів. Може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Вимоги

Виконання завдання з огляду відповідно до цього МСЗО

18. Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння всього тексту цього МСЗО, включаючи матеріал до застосування та інші пояснювальні матеріали, для розуміння його цілей та правильного застосування його вимог (див. параграф А14).

Дотримання застосовних вимог

19. Практикуючий фахівець повинен дотримуватись усіх вимог цього МСЗО крім випадків, якщо конкретна вимога не застосовна до завдання з огляду. Вимога вважається застосовною до завдання з огляду, коли існують обставини, що розглядаються цією вимогою.

20. Практикуючий фахівець не може висловлюватись про дотримання вимог цього МСЗО в своєму звіті, якщо він не дотримався всіх вимог цього МСЗО, застосовних до завдання з огляду.

Етичні вимоги

21. Практикуючий фахівець повинен дотримуватись усіх застосовних етичних вимог, включаючи вимоги до його незалежності (див. параграфи А15–А16).

Професійний скептицизм та професійне судження

22. Практикуючий фахівець повинен планувати та виконувати завдання з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати такі обставини, які призведуть до суттєвого викривлення фінансової звітності (див. параграфи А17–А20).

23. При виконанні завдання з огляду практикуючий фахівець повинен використовувати професійне судження (див. параграфи А21–А25).

Управління якістю на рівні завдання

24. Партнер із завдання повинен мати компетентність у навичках та методах надання впевненості, а також у фінансовому звітуванні та мати відповідні можливості, у тому числі достатній час, відповідно до обставин завдання. (див. параграф А26)

25. Партнер із завдання повинен нести загальну відповідальність за (див. параграфи А27–А30):

(a) управління та досягнення якості кожного завдання з огляду, на яке його призначено, достатню і належну участь протягом усього часу виконання завдання;

(b) керівництво, нагляд, планування та виконання завдання з огляду відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів (див. параграф А31);

(c) звіт практикуючого фахівця, який би відповідав обставинам; та

(d) виконання завдання відповідно до політики чи процедур управління якістю фірми, включаючи:

(i) бути впевненим, що політики чи процедури фірми щодо прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом та завдань з огляду були дотримані, а отримані висновки є правильними, включаючи розгляд, чи є в наявності інформація, яка:б змусила партнера із завдання дійти висновку, що управлінському персоналу не вистачало чесності (див. параграфи А32–А33);

(ii) визначення того, що достатні та належні ресурси для виконання завдання були своєчасно призначені або надані команді із завдання, беручи до уваги характер та обставини завдання, політику або процедури фірми, а також будь-яких змін, що можуть виникнути під час виконання завдання;

(iii) бути впевненим, що команда із завдання в цілому має достатню компетентність і можливості, включаючи наявність достатнього часу, а також навички та методи виконання завдань з надання впевненості, а також знання фінансового звітування для:

a. виконання завдання з огляду відповідно до професійних стандартів та застосовних вимог законодавчих і нормативних актів; та

b. надання звіту, прийнятного в обставинах завдання, та

(iv) нести відповідальність за ведення й наявність відповідної документації із завдання; та

(v) у випадках коли відповідно до МСУЯ 1 або політик чи процедур фірми вимагається проведення перевірки якості завдання, не датувати звіт до завершення перевірки якості завдань[6].

Доречні питання до розгляду після прийняття завдання

26. Якщо партнер із завдання отримує інформацію, яка б змусила фірму відмовитись від завдання, якщо була відома раніше, партнер із завдання повинен негайно повідомити цю інформацію фірмі, щоб фірма та партнер із завдання могли здійснити необхідні дії.

Дотримання відповідних етичних вимог

27. Протягом усього завдання партнер із завдання повинен бути пильним щодо порушення відповідних етичних вимог членами команди із завдання шляхом відповідного спостереження та звертання за потреби із запитами. Якщо йому через систему управління якістю фірми або в інший спосіб стає відомо про факти, які вказують на те, що члени команди із завдання порушили відповідні етичні вимоги, партнер із завдання через консультації з іншими особами на фірмі повинен визначити необхідні дії.

Моніторинг та виправлення

28. Система управління якістю фірми включає впровадження процесу моніторингу та виправлення з метою

(a) надавати фірмі відповідну, достовірну та своєчасну інформацію про розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю;

[6] МСУЯ 2 *«Перевірки якості завдання»*

(b) вжити відповідних заходів для реагування на виявлені недоліки таким чином, щоб недоліки були своєчасно усунуті фірмою.

Партнер із завдання повинен розглянути інформацію щодо процесу моніторингу та виправлення фірми, надану фірмою та, де це застосовно, іншими мережевими фірмами, а також те, чи може ця інформація вплинути на завдання з огляду.

Прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду

Чинники, що впливають на прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду

29. Якщо це не вимагається від практикуючого фахівця законодавчими чи нормативними актами, він не повинен приймати завдання з огляду, якщо (див. параграф А34–А35):

(a) він не впевнений, що:

(i) існує раціональна причина для завдання; або (див. параграф А36);

(ii) завдання з огляду буде прийнятним за даних обставин (див. Параграф А37);

(b) має підстави вважати, що відповідні етичні вимоги, включаючи незалежність, не будуть дотримані;

(c) його попереднє розуміння обставин завдання вказує на те, що інформація, необхідна для виконання завдання, буде швидше за все недоступною або ненадійною (див. параграф А38);

(d) у нього є причини ставити під сумнів чесність управлінського персоналу, що може вплинути на відповідне виконання огляду, або (див. параграф А33);

(e) управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, обмежують обсяг роботи практика в рамках запропонованого завдання з огляду, тобто практикуючий фахівець вважає, що обмеження призведе до його відмови від надання висновку щодо фінансової звітності.

Обов'язкові умови для прийняття завдання з огляду

30. До прийняття завдання з огляду практикуючий фахівець повинен (див. параграф А39):

(a) визначити, чи є концептуальна основа фінансового звітування, використана для складання фінансової звітності, прийнятною, включаючи у випадку фінансової звітності спеціального призначення отримання розуміння призначення цієї фінансової звітності та визначення користувачів нею; та (див. параграфи А40–А46);

(b) отримати підтвердження управлінського персоналу, що він визнає та розуміє свою відповідальність за (див. параграфи А47–А50):

(i) складання фінансової звітності відповідно до засто совної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це застосовно, її достовірне подання;

(ii) внутрішній контроль, який управлінський персонал визнає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства чи помилки; та

(iii) надання практикуючому фахівцю:

a. доступу до всієї інформації, про яку відомо управлінському персоналу, що є доречною для складання фінансової звітності, наприклад записів, документації тощо;

b. додаткової інформації, яку практикуючий фахівець може

затребувати в управлінського персоналу для виконання огляду; та

c. необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких він вважає необхідним отримати докази.

31. Якщо практикуючий фахівець не має впевненості щодо будь-якого з питань, наведених вище, як передумов для прийняття завдання з огляду, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо неможливо внести зміни, які б задовольнили практикуючого фахівця, він повинен відмовитись від прийняття запропонованого завдання, якщо це дозволено йому відповідними законодавчими чи нормативними актами. Слід враховувати, що завдання, яке виконується за таких обставин, не буде відповідати вимогам цього МСЗО. Внаслідок цього практикуючий фахівець повинен не включати в свій звіт посилання на те, що огляд було виконано відповідно до вимог цього МСЗО.

32. Якщо після прийняття завдання стає зрозумілим, що у практикуючого фахівця немає впевненості щодо будь-якої з наведених вище передумов, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та визначити:

(a) чи можна вирішити це питання;

(b) чи є прийнятним продовження виконання завдання; та

(c) чи включати це питання в свій звіт і, якщо включати, то в який спосіб.

Додаткові положення для випадку, коли формулювання в звіті практикуючого фахівця встановлені відповідними законодавчими чи нормативними актами

33. Посилання в звіті практикуючого фахівця на цей МСЗО повинно робитись лише у випадку, коли в звіті дотримано всіх вимог, викладених у параграфі 86.

34. У деяких випадках, коли огляд виконується відповідно до застосовних законодавчих чи нормативних актів юрисдикції, цими законодавчими чи нормативними актами може встановлюватися структура звіту практикуючого фахівця або формулювання в ньому, які за формою або термінологією можуть значно відрізнятись від вимог цього МСЗО. За таких обставин практикуючий фахівець повинен оцінити, чи можуть користувачі неправильно зрозуміти рівень впевненості, отриманої при огляді фінансової звітності, і, якщо так, то чи можна за рахунок додаткових пояснень у звіті зменшити таке можливе нерозуміння (див. параграфи А51, А148).

35. Якщо практикуючий фахівець доходить висновку, що додаткові пояснення в звіті не можуть зменшити можливе непорозуміння, він повинен відмовитися від прийняття завдання з огляду, якщо це дозволено йому відповідними законодавчими чи нормативними актами. Огляд, що виконується відповідно до таких законодавчих чи нормативних актів, не буде відповідати вимогам цього МСЗО. Внаслідок цього практикуючий фахівець повинен не включати в свій звіт посилання на те, що огляд було виконано відповідно до вимог цього МСЗО (див. параграфи А51, А148).

Узгодження умов завдання

36. Практикуючий фахівець повинен узгодити умови завдання з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, до початку виконання завдання.

37. Узгоджені умови завдання повинні бути викладеними в листіугоді або угоді, викладеній у письмовому вигляді. Вони повинні включати

(див. параграфи А52–А54, А56):

(a) очікуване використання й поширення фінансової звітності та, де це застосовно, будь-які обмеження щодо її використання або поширення;

(b) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

(c) ціль та обсяг завдання з огляду;

(d) відповідальність практикуючого фахівця;

(e) відповідальність управлінського персоналу, включаючи питання, викладені в параграфі 30(b) (див. параграфи А47–А50, А55);

(f) заяву, що завдання не є завданням з аудиту, і практикуючий фахівець не висловлюватиме аудиторську думку щодо фінансової звітності; та

(g) посилання на очікувану форму та зміст звіту, який надаватиметься практикуючим фахівцем, і заяву, що можуть існувати обставини, за яких форма та зміст звіту можуть відрізнятись від очікуваних.

Повторні завдання

38. Виконуючи повторні завдання, практикуючий фахівець повинен оцінити, чи вимагають обставини завдання, включаючи зміни в його розгляді можливості прийняття завдання, перегляду умов завдання, а також чи необхідно нагадування управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, про існуючі умови завдання (див. параграф А57).

Прийняття зміни в умовах завдання

39. Практикуючий фахівець не повинен погоджуватись на зміну умов завдання, якщо цьому немає розумного пояснення (див. параграфи А58–А60).

40. Якщо до закінчення виконання завдання до практикуючого фахівця звертаються з проханням змінити завдання на завдання, в якому не треба отримувати впевненість, він повинен розглянути, чи є цьому розумне обґрунтування (див. параграфи А61–А62).

41. Якщо умови завдання змінюються під час його виконання, практикуючий фахівець та управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, повинні узгодити та викласти нові умови завдання в листі-угоді або угоді, викладеній у письмовому вигляді.

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

42. Практикуючий фахівець повинен своєчасно повідомляти управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, під час виконання завдання про всі ідентифіковані питання, які на його професійне судження є досить важливі для розгляду управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно (див. параграфи А63–А69).

Виконання завдання

Суттєвість при огляді фінансової звітності

43. Практикуючий фахівець повинен визначити суттєвість для фінансової звітності в цілому та застосувати цю суттєвість під час розробки процедур і оцінки результатів, отриманих під час їх виконання (див. параграфи А70–А73).

44. Практикуючий фахівець повинен переглянути суттєвість для фінансової звітності в цілому, якщо під час виконання завдання йому стане відомо про інформацію, яка б змусила його визначити інший рівень суттєвості на початку завдання (див.

параграф А74).

Розуміння практикуючого фахівця

45. Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовної концептуальної основи фінансового звітування для ідентифікації частин фінансової звітності, де можуть виявитися суттєві викривлення, що надасть йому можливість розробити процедури для оцінки цих частин (див. параграфи А75–А77).

46. Розуміння, отримане практикуючим фахівцем, повинно включати (див. параграфи А78, А87, А90):
    (a) розуміння галузевих, регуляторних та інших зовнішніх чинників, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування;
    (b) розуміння характеру суб'єкта господарювання включно з:
        (i) його операціями;
        (ii) структурою його власності й управління;
        (iii) типами інвестицій, які робить або планує з робити суб'єкт господарювання;
        (iv) типом структурування та фінансування суб'єкта господарювання; та
        (v) цілями та стратегіями суб'єкта господарювання;
    (c) розуміння системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та його бухгалтерських записів; та
    (d) розуміння вибору та застосування суб'єктом господарювання облікових політик.

Розробка та виконання процедур

47. Для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі як основи для висновку щодо фінансової звітності в цілому практикуючий фахівець повинен розробити й виконати запити та аналітичні процедури (див. параграфи А79–А83, А87, А90):
    (a) для розгляду всіх суттєвих статей фінансової звітності включно з розкриттями інформації; та
    (b) для фокусування на тих частинах фінансової звітності, де можуть виявитись суттєві викривлення.

48. Запити, з якими практикуючий фахівець звертається до управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання, якщо це доречно, повинні стосуватись такого (див. параграфи А84–А88):
    (a) як управлінський персонал здійснює важливі облікові оцінки, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
    (b) ідентифікації пов'язаних сторін та операцій з ними, включаючи мету цих операцій;
    (c) наявності значних, незвичайних або складних операцій, подій чи питань, які вплинули або можуть вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання, включаючи:
        (i) значні зміни в господарській діяльності або операціях суб'єкта господарювання;
        (ii) значні зміни в умовах контрактів, що суттєво впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, включно з умовами фінансових та боргових контрактів або односторонніх зобов'язань;

(iii) значні записи в книгах або інші коригування фінансової звітності;

(iv) значні операції, що здійснюються або визнаються наприкінці звітного періоду;

(v) статус будь-яких невиправлених відхилень, ідентифікованих під час виконання попередніх завдань; та

(vi) вплив і можливі наслідки операцій або відносин з пов'язаними сторонами для суб'єкта господарювання;

(d) існування фактичних, підозрюваних або заявлених випадків:

(i) шахрайства або незаконних дій, що впливають на суб'єкт господарювання; та

(ii) недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які, як це загальновизнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності, наприклад пенсійних законодавчих і нормативних актів;

(e) чи ідентифікував та розглянув управлінський персонал події між датою, на яку складена фінансова звітність, і датою звіту практикуючого фахівця, які б вимагали коригувань фінансової звітності або розкриття інформації в них;

(f) основи для оцінки управлінським персоналом можливості безперервної діяльності суб'єкта господарювання (див. параграф А89);

(g) існування подій або умов, які могли б поставити під сумнів можливість безперервної діяльності суб'єкта господарювання;

(h) суттєвих прийнятих зобов'язань, контрактних зобов'язань або умовних зобов'язань, які вплинули або можуть вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання, включаючи розкриття інформації в них; та

(i) суттєвих немонетарних операцій або операцій, які б не враховувалися в періоді фінансової звітності, що розглядається.

49. Розроблюючи аналітичні процедури, практикуючий фахівець повинен оцінити, чи мають належну якість облікової системи суб'єкта господарювання та його бухгалтерські записи для виконання аналітичних процедур (див. параграфи А90–А92).

Процедури для застосування в конкретних обставинах

Пов'язані сторони

50. Під час виконання огляду практикуючий фахівець повинен бути пильним стосовно домовленостей або інформації, що можуть вказувати на наявність пов'язаних сторін або операцій, які управлінський персонал не ідентифікував або не розкрив йому.

51. Якщо практикуючий фахівець під час виконання завдання з огляду ідентифікує значні операції поза межами звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, він повинен звернутись до управлінського персоналу із запитом щодо:

(a) характеру цих операцій;

(b) можливої участі в них пов'язаних сторін; та

(c) розумного пояснення (або його відсутності) цих операцій.

Шахрайство та недотримання вимог законодавчих або нормативних актів

52. Якщо є свідчення, що в суб'єкта господарювання спостерігається шахрайство або недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, або є підозри щодо

шахрайства та недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, практикуючий фахівець повинен:

(a) повідомити вищий управлінський персонал відповідного рівня або, якщо це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цього; (див. параграф А93)

(b) звернутись до управлінського персоналу із запитом щодо оцінки ним впливу на фінансову звітність за його наявності;

(c) розглянути за наявності вплив оцінки управлінського персоналу щодо впливу шахрайства або недотримання вимог законодавчих або нормативних актів, наданої практикуючому фахівцеві у відповідь на його висновок щодо фінансової звітності та звіту практикуючого фахівця; та

(d) визначити, чи закон, нормативні та відповідні етичні вимоги: (див. параграфи А94-А98)

(i) вимагають від практикуючого фахівця звітувати перед відповідними органами за межами організації;

(ii) встановлюють відповідальність за якою звітування перед відповідними органами за межами організації може мати місце за певних умов.

Безперервність діяльності

53. Огляд фінансової звітності включає також розгляд можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. Розглядаючи оцінку управлінським персоналом можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, практикуючий фахівець повинен взяти до уваги такий самий період, який використовувався для оцінки управлінським персоналом відповідно до вимог застосовної концептуальної основи або законодавчих чи нормативних актів, якщо в них вказано на більший період.

54. Якщо під час виконання огляду практикуючому фахівцю стає відомо про події або умови, що можуть поставити під значний сумнів можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, він повинен (див. параграф А99):

(a) звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо плану майбутніх дій, що вплинуть на можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, реалістичність цих планів та чи вірить управлінський персонал, що результати виконання цих планів покращать можливості суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

(b) оцінити результати цих запитів для визначення, чи надають відповіді управлінського персоналу достатнє підґрунтя для того, щоб:

(i) продовжувати подавати фінансову звітність на основі безперервності, якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності включає припущення можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність; або

(ii) дійти висновку, що фінансова звітність суттєво викривлена або вводить в оману стосовно можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність; та

(c) розглянути відповіді управлінського персоналу в світлі всієї доречної інформації, про яку йому стало відомо в результаті виконання огляду.

Використання роботи, виконаної іншими особами

55. Під час виконання огляду для практикуючого фахівця може виявитись необхідним використати роботу, виконану іншими практикуючими фахівцями, або роботу окремої особи чи організації, які мають знання в сфері, що не є бухгалтерським обліком або наданням впевненості. Якщо практикуючий фахівець під час виконання завдання використовує роботу, виконану іншими практикуючими фахівцями, він повинен отримати впевненість, що така робота є адекватною для його цілей (див. параграф А80).

Узгодження фінансової звітності з відповідними бухгалтерськими записами

56. Практикуючий фахівець повинен отримати докази, що фінансова звітність ґрунтується на відповідних бухгалтерських записах суб'єкта господарювання або узгоджується з відповідними бухгалтерськими запитами суб'єкта господарювання (див. параграф А100).

Додаткові процедури, коли практикуючому фахівцю стає відомо, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою

57. Якщо практикуючому фахівцю стає відомо про питання, які можуть примусити його вважати, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою, він повинен розробити та виконати додаткові процедури, достатні для того, щоб він зміг (див. параграфи А101–А105):

    (a) дійти висновку, що такі питання навряд чи призведуть до суттєвого викривлення фінансової звітності в цілому; або

    (b) визначити, що такі питання призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності в цілому.

Подальші події

58. Якщо практикуючому фахівцю стає відомо про події, що сталися між датою на яку складено фінансову звітність і датою його висновку, які вимагають коригувань фінансової звітності або розкриття інформації в них, він повинен звернутись до управлінського персоналу з вимогою виправлення цих викривлень.

59. Практикуючий фахівець не несе зобов'язань щодо виконання будь-яких процедур стосовно фінансової звітності після дати свого звіту. Однак якщо після дати його звіту, але до дати видання фінансової звітності, йому стає відомо про будь-який факт, який би міг змусити практикуючого фахівця внести зміни в свій звіт, якщо цей факт був йому відомий на дату звіту, практикуючий фахівець повинен:

    (a) обговорити це питання з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно;

    (b) визначити, чи потрібно вносити зміни в фінансову звітність; та

    (c) якщо так, то як управлінський персонал планує вирішити це питання в фінансовій звітності.

60. Якщо управлінський персонал не вносить зміни у фінансову звітність за обставин, коли практикуючий фахівець вважає ці зміни необхідними, а його звіт вже було надано суб'єкту господарювання, практикуючий фахівець повинен повідомити управлінський персонал та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що до внесення необхідних змін у фінансову звітність вона не може надаватись третім сторонам. Якщо, тим не менш, фінансова звітність видається без необхідних змін, практикуючий фахівець повинен виконати необхідні дії для попередження покладання на свій звіт.

Письмові запевнення

61. Практикуючий фахівець повинен звернутись до управлінського персоналу з

вимогою надання йому письмових запевнень, що управлінський персонал виконав свої обов'язки, викладені в узгоджених умовах завдання. Письмові запевнення повинні містити твердження, що (див. параграфи А106–А108):

(a) управлінський персонал виконав свої обов'язки щодо складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи за потреби її достовірне подання, і надав практикуючому фахівцю всю необхідну інформацію та доступ до інформації відповідно до узгоджених умов завдання; та

(b) всі операції було записано й відображено в фінансовій звітності.

Якщо законодавчими чи нормативними актами від управлінського персоналу вимагається надання публічної письмової заяви щодо своєї відповідальності, а практикуючий фахівець визначає, що така заява містить деякі або всі із запевнень, зазначених у підпараграфах (a)–(b), ці запевнення можна не включати в письмові запевнення.

62. Практикуючий фахівець повинен також звернутись до управлінського персоналу з вимогою надання письмових запевнень, що управлінський персонал розкрив йому (див. параграф А107):

(a) дані про пов'язані сторони суб'єкта господарювання, всіх відносин та операцій з пов'язаними сторонами, про які відомо управлінському персоналу;

(b) значні факти стосовно шахрайства або підозрюваного шахрайства, відомі управлінському персоналу, які могли б вплинути на суб'єкт господарювання;

(c) відомі або можливі випадки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які можуть впливати на фінансову звітність суб'єкта господарювання;

(d) всю інформацію, доречну для застосування твердження про безперервність діяльності у фінансовій звітності;

(e) всі події після дати фінансової звітності, які відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування потребують коригувань або розкриття інформації, призвели до відповідних коригувань або розкриття інформації;

(f) суттєві прийняті зобов'язання, контрактні зобов'язання або умовні зобов'язання, які вплинули або могли вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання, включаючи розкриття інформації в них; та

(g) суттєві немонетарні операції або операції, виконані без причин суб'єктом господарювання в періоді фінансової звітності, що розглядається.

63. Якщо управлінський персонал не надав одне чи кілька з письмових запевнень, із вимогою яких звертався практикуючий фахівець, практикуючий фахівець повинен (див. параграф А106):

(a) обговорити це з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно;

(b) повторно оцінити чесність управлінського персоналу, а також оцінити вплив, який це може мати на надійність тверджень (усних або письмових) і докази в цілому; та

(c) виконати необхідні дії, включаючи визначення можливого впливу цього на висновок у звіті практикуючого фахівця відповідно до цього МСЗО.

64. Практикуючий фахівець повинен відмовитись від надання висновку щодо

фінансової звітності або відмовитись від виконання завдання, якщо така відмова від виконання завдання можлива відповідно до застосовних законодавчих чи нормативних актів, якщо:

(a) він доходить висновку про існування значних сумнівів щодо чесності управлінського персоналу, внаслідок чого письмові запевнення є ненадійними; або

(b) управлінський персонал не надає запевнень, із запитом щодо яких відповідно до параграфа 61 звернувся практикуючий фахівець.

Дата та період(и), стосовно яких надаються письмові запевнення

65. Дата письмових запевнень повинна бути максимально прийнятно близькою до дати звіту практикуючого фахівця, але не пізніше від цієї дати. Письмові запевнення повинні стосуватись усієї фінансової звітності та періоду (періодів), на які посилається звіт практикуючого фахівця.

Оцінювання доказів, отриманих під час виконання процедур

66. Практикуючий фахівець повинен оцінити, чи отримав він прийнятні докази у достатньому обсязі внаслідок виконання процедур, і, якщо ні, виконати інші процедури, які на його професійне судження є необхідними за обставин для отримання можливості сформулювати висновок щодо фінансової звітності (див. параграф А109).

67. Якщо практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування судження, він повинен обговорити з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вплив таких обмежень на обсяг огляду (див. параграфи А110–А111).

Оцінка впливу на звіт практикуючого фахівця

68. Практикуючий фахівець повинен оцінити докази, отримані під час виконання процедур, для визначення їх впливу на його звіт (див. параграф А109).

Формування практикуючим фахівцем висновку щодо фінансової звітності

Розгляд застосовної концептуальної основи фінансового звітування стосовно фінансової звітності

69. При формуванні свого висновку щодо фінансової звітності практикуючий фахівець повинен:

(a) оцінити, чи незалежним чином фінансова звітність посилається на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або описує її (див. параграфи А112–А113)

(b) розглянути в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування та результатів виконаних процедур, чи:

(i) є прийнятною термінологія, використана в фінансовій звітності включно з назвою кожного фінансового звіту;

(ii) адекватно фінансова звітність розкриває значущу облікову політику, що була обрана та застосована;

(iii) обрана та застосована облікова політика є прийнятною та відповідає застосовній концептуальній основі фінансового звітування;

(iv) облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом, є прийнятними;

(v) інформація, подана в фінансовій звітності, є обґрунтованою, надійною, порівнюваною та зрозумілою; та

(vi) забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття інформації,

надаючи користувачам можливість зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, подану в фінансовій звітності (див. параграфи А114–А116).

70. Практикуючий фахівець повинен розглянути вплив:

(a) невиправлених викривлень, ідентифікованих під час огляду, та невиправлених викривлень, ідентифікованих під час огляду фінансової звітності, виконаного в попередній рік, на фінансову звітність в цілому; та

(b) якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання включно з ознаками можливої необ'єктивності управлінського персоналу в своїх судженнях (див. параграфи А117–А118).

71. Якщо фінансову звітність складено відповідно до концептуальної основи достовірного подання, практикуючий фахівець повинен також розглянути (див. параграф А115):

(a) загальне подання, структуру і зміст фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи; та

(b) чи репрезентує фінансова звітність разом з відповідними примітками до неї операції та події в такий спосіб, що досягається їх достовірне подання, або вони надають правдиву та неупереджену інформацію, якщо це доречно, в контексті фінансової звітності в цілому.

Форма висновку

72. Висновок практикуючого фахівця щодо фінансової звітності незалежно від того, модифікований він чи ні, повинен формулюватися з урахуванням концептуальної основи фінансового звітування, застосованої у фінансовій звітності.

Немодифікований висновок

73. Практикуючий фахівець повинен надати немодифікований висновок у своєму звіті щодо фінансової звітності в цілому, якщо він отримав обмежену впевненість та може надати висновок, що ніщо не привернуло його увагу, що б могло примусити його вважати, що фінансова звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

74. Якщо практикуючий фахівець надає немодифікований висновок, він повинен, якщо інше не вимагається від нього застосовними законодавчими або нормативними актами, використати одне з таких формулювань, якщо це доречно (див. параграфи А119–А120):

(a) «В результаті нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву та неупереджену інформацію), … відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання); або

(b) «В результаті нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).

Модифікований висновок

75. Практикуючий фахівець повинен надати модифікований висновок у своєму звіті щодо фінансової звітності в цілому, якщо:

(a) на основі виконаних процедур та отриманих доказів він визначив, що фінансова звітність суттєво викривлена; або

(b) він не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі стосовно однієї або кількох статей у фінансовій звітності, які є суттєвими для фінансової звітності в цілому.

76. Якщо практикуючий фахівець надає модифікований висновок щодо фінансової звітності, він повинен:

(a) використовувати заголовок «Висновок із застереженням», «Негативний висновок» або «Відмова від надання висновку» залежно від обставин для параграфа з висновком у своєму звіті; та

(b) надати під відповідним заголовком опис питання, яке призвело до модифікації (наприклад, «Основа для висновку із застереженням», «Основа для негативного висновку» або «Основа для відмови від надання висновку», якщо це доречно), в окремому параграфі свого звіту безпосередньо перед параграфом з висновком (у подальшому іменується параграфом основою для висновку).

Суттєво викривлена фінансова звітність

77. Якщо практикуючий фахівець визначає, що фінансова звітність суттєво викривлена, він повинен надати:

(a) висновок із застереженням, якщо він доходить висновку, що вплив питань, які призвели до модифікації, є суттєвим, але не всеохоплюючим для фінансової звітності; або

(b) негативний висновок, якщо вплив питань, які призвели до модифікації, є суттєвим та всеохоплюючим для фінансової звітності.

78. Коли практикуючий фахівець надає висновок із застереженням щодо фінансової звітності внаслідок суттєвого викривлення, він повинен, якщо від нього законодавчими чи нормативними актами не вимагається інше, використати одну з таких фраз, якщо це доречно:

(a) «На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву та неупереджену інформацію), … відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання); або

(b) «На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансову звітність не складено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).

79. Якщо практикуючий фахівець надає негативний висновок щодо фінансової звітності, він повинен, якщо від нього законодавчими чи нормативними актами не вимагається інше, використати одну з таких фраз залежно від обставин:

(a) «На основі нашого огляду внаслідок важливості питань, викладених у параграфі «Основа для негативного висновку», фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву й неупереджену інформацію), … відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної

відповідно до концептуальної основи достовірного подання); або

(b) «На основі нашого огляду внаслідок важливості питань, викладених у параграфі «Основа для негативного висновку», фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).

80. Стосовно суттєвих викривлень, які призвели до надання висновку із застереженням або негативного висновку, в параграфі, що є основою для висновку, практикуючий фахівець повинен:

(a) описати та кількісно показати фінансовий вплив викривлення, якщо суттєве викривлення стосується конкретних сум в фінансовій звітності (включно з кількісними розкриттями інформації); якщо ж це не є практичним, то практикуючий фахівець повинен на це вказати;

(b) пояснити, як викривлено розкриття інформації, якщо суттєве викривлення стосується текстового розкриття інформації; або

(c) описати характер пропущеної інформації, якщо суттєве викривлення стосується нерозкриття інформації, яка повинна бути розкритою. Якщо це не заборонено йому законодавчими або нормативними актами, практикуючий фахівець повинен включити пропущені розкриття інформації, якщо це практично.

Неможливість отримати прийнятні докази у достатньому обсязі

81. Якщо практикуючий фахівець не може сформувати висновок щодо фінансової звітності внаслідок неможливості отримати прийнятні докази у достатньому обсязі, він повинен:

(a) надати висновок із застереженням, якщо він доходить висновку, що можливий вплив невиявлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність може бути суттєвим, але не всеохоплюючим; або

(b) відмовитись від надання висновку, якщо він доходить висновку, що можливий вплив невиявлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність може бути суттєвим та всеохоплюючим.

82. Практикуючий фахівець повинен відмовитись від завдання у разі наявності таких умов (див. параграфи А121–А123):

(a) через обмеження обсягу огляду, накладеного управлінським персоналом після того, як практикуючий фахівець прийняв завдання, він не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування висновку щодо фінансової звітності;

(b) він визначив, що можливий вплив невиявлених викривлень на фінансову звітність є суттєвим та всеохоплюючим; та

(c) така відмова можлива відповідно до застосовних законодавчих чи нормативних актів.

83. Коли практикуючий фахівець надає висновок із застереженням щодо фінансової звітності через неможливість отримати прийнятні докази у достатньому обсязі, він повинен, якщо від нього законодавчими або нормативними актами не вимагається інше, використати одну з наведених нижче фраз залежно від обставин:

(a) «На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву й

неупереджену інформацію), … відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання); або

(b) «На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).

84. Якщо практикуючий фахівець надає негативний висновок щодо фінансової звітності, він повинен зазначити в параграфі з висновком:

(a) Через значущих питань описаних у параграфі «Основа для негативного висновку», практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування висновку щодо фінансової звітності; та

(b) «Відповідно практикуючий фахівець не надає висновку щодо фінансової звітності».

85. У разі надання висновку із застереженням внаслідок неможливості отримати прийнятні докази у достатньому обсязі, або у випадку, коли практикуючий фахівець відмовляється від надання висновку, в параграфі, що є основою для висновку, практикуючий фахівець повинен викласти причину (причини) неможливості отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі.

Звіт практикуючого фахівця

86. Звіт практикуючого фахівця із завдання з огляду повинен надаватись у письмовій формі та містити такі елементи (див. параграфи А124–А127, А148, А150):

(a) назву, яка чітко вказуватиме, що це звіт незалежного практикуючого фахівця щодо завдання з огляду;

(b) адресат (адресати), як це вимагається умовами завдання;

(c) вступний параграф, в якому:

(i) ідентифікується фінансова звітність, яка пройшла огляд, включаючи ідентифікацію назви кожного зі звітів у комплекті фінансової звітності, а також дату й період, що покривається кожним фінансовим звітом;

(ii) міститься посилання на стислий виклад значущих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію, та

(iii) зазначається, що фінансова звітність пройшла огляд;

(d) опис відповідальності управлінського персоналу за підготовку фінансової звітності, включаючи пояснення, що управлінський персонал несе відповідальність за (див. параграфи А128–А131):

(i) її підготовку відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, якщо це доречно, їх достовірне подання;

(ii) таку систему внутрішнього контролю, які на думку управлінського персоналу необхідні для забезпечення складання фінансової звітності, яка б не містила суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;

(e) якщо фінансова звітність є фінансовою звітністю спеціального призначення:

(i) опис мети, з якою підготовлена ця фінансова звітність та, якщо це необхідно, визначених користувачів, або посилання на примітку до

фінансової звітності спеціального призначення, в якій міститься ця інформація; та

(ii) якщо управлінський персонал мав можливість вибору концептуальної основи фінансового звітування під час складання цієї фінансової звітності, посилання під час викладення відповідальності управлінського персоналу щодо фінансової звітності на те, що відповідальність управлінського персоналу включає визначення, яка із застосовних концептуальних основ фінансової звітності є прийнятною за обставин завдання;

(f) викладення відповідальності практикуючого фахівця за надання висновку щодо фінансової звітності, включаючи посилання на цей МСЗО, та, якщо це необхідно, на застосовні законодавчі чи нормативні акти (див. параграфи А132–А133, А149);

(g) опис огляду фінансової звітності та його обмежень, а також твердження, що (див. параграф А134):

(i) завдання з огляду відповідно до цього МСЗО є завданням з надання обмеженої впевненості;

(ii) практикуючий фахівець виконує процедури, які, в основному включають запити до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання, якщо це доречно, та аналітичні процедури з подальшою оцінкою отриманих доказів; та

(iii) процедури, які виконуються під час огляду, значно менші за обсягом, ніж процедури, які виконуються під час аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА), внаслідок чого практикуючий фахівець не висловлює аудиторської думки щодо фінансової звітності;

(h) параграф під заголовком «Висновок», який містить:

(i) висновок практикуючого фахівця щодо фінансової звітності в цілому відповідно до параграфів 72–85, якщо це доречно; та

(ii) посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування, використану при складанні фінансової звітності, включаючи ідентифікацію юрисдикції походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо це не Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх суб'єктів господарювання, виданих Радою з Міжнародних стандартів обліку, або Міжнародні стандарти з обліку в державному секторі, видані Радою з Міжнародних стандартів обліку в державному секторі (див. параграфи А135–А136);

(i) якщо висновок практикуючого фахівця щодо фінансової звітності є модифікованим:

(i) параграф під відповідним заголовком, який містить модифікований висновок практикуючого фахівця відповідно до параграфів 72 та 75–85, якщо це доречно; та

(ii) параграф під відповідним заголовком, який містить опис питань, що призвели до модифікації висновку (див. параграф А137);

(j) посилання на відповідальність практикуючого фахівця відповідно до цього МСЗО за дотримання застосовних етичних вимог;

(k) дату звіту практикуючого фахівця (див. параграфи А144– А147);

(l) підпис практикуючого фахівця; та (див. параграф А138)

(m) адресу в юрисдикції, де практикує практикуючий фахівець.

Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань в звіті практикуючого фахівця

Пояснювальні параграфи

87. Практикуючий фахівець може вважати за потрібне звернути увагу користувачів на питання, подане або розкрите у фінансовій звітності, яке на його думку настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння користувачем фінансової звітності. В такому випадку практикуючий фахівець повинен включити в свій звіт пояснювальний параграф, якщо він отримав прийнятні докази у достатньому обсязі для того, щоб дійти висновку, що питання в тому вигляді, в якому його викладено в фінансовій звітності, навряд чи буде суттєво викривленим. Такий параграф повинен посилатись лише на інформацію, подану або розкриту в фінансовій звітності.

88. Звіт практикуючого фахівця щодо фінансової звітності спеціального призначення повинен включати пояснювальний параграф, в якому б зверталась увага користувачів цим звітом, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, внаслідок чого фінансова звітність може виявитись неприйнятною для інших цілей (див. параграфи А139–А140).

89. Практикуючий фахівець повинен розмістити пояснювальний параграф під заголовком «Пояснювальний параграф» або під іншим прийнятним заголовком безпосередньо після параграфа, в якому міститься його висновок щодо фінансової звітності.

Параграфи з інших питань

90. Якщо практикуючий фахівець вважає за потрібне повідомити про питання, яке не подавалось або розкривалось у фінансовій звітності, але на його судження є доречним для розуміння користувачами завдання з огляду, відповідальності практикуючого фахівця або його звіту, та це не заборонено законодавчими чи нормативними актами, він повинен зробити це в окремому параграфі свого звіту під заголовком «Інші питання» або під іншим прийнятним заголовком.

Інша відповідальність за звітування

91. Від практикуючого фахівця можуть вимагати розгляду інших питань у своєму звіті щодо фінансової звітності, про які б він мав звітувати на додаток до вимог цього МСЗО. В такому випадку звітування практикуючого фахівця щодо цих додаткових питань має міститися в окремому розділі його звіту під заголовком «Звіт вимог з інших законодавчих та нормативних актів» або під іншим заголовком відповідно до змісту розділу, який би розміщувався після розділу звіту із заголовком «Звіт щодо фінансової звітності» (див. параграфи А141–А143).

Дата звіту практикуючого фахівця

92. Практикуючий фахівець повинен датувати свій звіт не раніше від дати, коли він отримав прийнятні докази у достатньому обсязі як основу для надання свого висновку щодо фінансової звітності, включаючи свою впевненість, що (див. параграфи А144–А147):

(a) всі звіти, які входять до фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування включно, де це застосовно, з примітками до них, були підготовлені; та

(b) фізичні особи, які мають визнані повноваження, підтвердили, що вони взяли на себе відповідальність за цю фінансову звітність.

Документація

93. Підготовка документації з огляду підтверджує, що огляд було виконано відповідно до цього МСЗО та застосовних законодавчих і нормативних актів, реєструючи достатні й відповідні дані, що є основою для звіту практикуючого фахівця. Практикуючий фахівець повинен своєчасно задокументувати такі аспекти свого завдання у спосіб, достатній для того, щоб досвідчений практикуючий фахівець, який б не мав ніякого зв'язку із завданням, міг зрозуміти (див. параграф А151):
    (a) характер, час та обсяг процедур, що виконувались для дотримання вимог цього МСЗО і застосовних законодавчих та нормативних актів;
    (b) результати, отримані внаслідок виконання процедур, та висновки практикуючого фахівця, сформовані на основі цих результатів, та
    (c) важливі питання, висвітлені під час завдання, висновки практикуючого фахівця щодо них та важливі професійні судження, зроблені при формуванні цих висновків.

94. Документуючи характер, час та обсяг процедур, виконаних відповідно до вимог цього МСЗО, практикуючий фахівець повинен зазначити:
    (a) хто виконував роботу і дату, коли цю роботу було завершено; та
    (b) хто оглядав виконану роботу з точки зору управління якістю виконання завдання та дату й обсяг такого огляду.

95. Практикуючий фахівець повинен також задокументувати свої обговорення з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами важливих питань, що виникли під час виконання завдання, включаючи характер цих питань.

96. Якщо під час виконання завдання практикуючий фахівець ідентифікує інформацію, що не є сумісною з результатами, отриманими ним щодо важливих питань, які впливають на фінансову звітність, він повинен задокументувати, які дії у відповідь на цю невідповідність було виконано.

***

Матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали

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

А1. При виконанні завдання з огляду фінансової звітності від практикуючого фахівця може вимагатись дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, що відрізняються від вимог, наведених у цьому МСЗО. Хоча за таких обставин практикуючий фахівець може знайти дещо корисне для себе в цьому МСЗО, саме він несе відповідальність за дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, а також своїх професійних обов'язків.

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

А2. Практикуючому фахівцю аудитором фінансової звітності групи суб'єктів господарювання може бути запропоновано завдання з огляду компонентів відповідно до цього МСЗО[7]. 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.

[7] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*, параграф А52.

Взаємозв'язок з МСУЯ 1 (див. параграф 4)

A3. МСУЯ 1 розглядає відповідальність фірми за розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю для завдань з надання впевненості, включаючи завдання з огляду[8]. МСУЯ 1 також розглядає відповідальність фірми за розробку політик або процедур, щодо завдань, які підлягають перевірці якості завдання[9]. МСУЯ 2 стосується призначення та належної відповідності вимогам відповідального за перевірку якості завдання, а також виконання та документування перевірки якості завдання[10].

Система управління якістю охоплює наступні вісім компонентів: [11]

(a) процес оцінки ризиків фірми;

(b) управління та керівництво;

(c) відповідні етичні вимоги;

(d) прийняття та продовження відносин з клієнтами та конкретних завдань;

(e) виконання завдання;

(f) ресурси;

(g) інформація та комунікація; та

(h) процес моніторингу та виправлення.

Фірми або національні вимоги можуть використовувати різну термінологію або рамки для опису компонентів системи управління якістю.

A4. Відповідно до МСУЯ 1 метою фірми є розробка, впровадження та забезпечення функціонування системи управління якістю для завдань з надання впевненості, включаючи огляди фінансової звітності, що надає фірмі обґрунтовану впевненість у тому, що:

(a) фірма та її персонал виконують свої обов'язки відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих та нормативних вимог, а також виконують завдання відповідно до таких стандартів і вимог; та

(b) звіти звіти із завдань, що надаються фірмою або партнерами із завдань, відповідають обставинам[12].

A5. Національні вимоги стосовно відповідальності фірми щодо розробки, впровадження та функціонування системи управління якістю повинні бути не менш суворими, ніж вимоги МСУЯ 1, якщо вони охоплюють вимоги МСУЯ 1 та покладають на фірму зобов'язання щодо досягнення цілей МСУЯ 1.

Завдання з огляду історичної фінансової звітності (див. параграфи 5–8, 14)

A6. Огляд фінансової звітності може виконуватись для широкого кола суб'єктів господарювання різних типів, розмірів чи рівня складності їх фінансової звітності. В деяких юрисдикціях огляд фінансової звітності суб'єкта господарювання може також підпадати під вимоги місцевих законодавчих чи нормативних актів з відповідними вимогами до звітності.

---

8 МСУЯ 1, параграф 1.

9 МСУЯ 1, параграф 2(a).

10 МСУЯ 1, параграф 2(b).

11 МСУЯ 1, параграф 6.

12 МСУЯ 1, параграф 14.

A7. Огляд може виконуватись за різних обставин. Наприклад, огляд може вимагатись для суб'єктів господарювання, що не підпадають під вимоги законодавчих чи нормативних актів стосовно обов'язкового аудиту. Огляд може бути замовленим добровільно, наприклад у зв'язку зі складанням фінансової звітності внаслідок домовленостей за умовами окремого контракту або для підтримки домовленостей щодо фінансування.

Цілі (див. параграф 15)

A8. Цей МСЗО вимагає від практикуючого фахівця висловити відмову від надання висновку щодо фінансової звітності, якщо:

(a) він надає звіт або від нього вимагається надання звіту із завдання; та

(b) він не може сформувати висновок щодо фінансової звітності внаслідок неможливості отримати прийнятні докази у достатньому обсязі та доходить висновку, що можливий вплив невиявлених викривлень, якщо вони є, на фінансову звітність може бути як суттєвим, так і всеохоплюючим.

A9. Ситуація, коли практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі під час виконання завдання з огляду (що йменується нижче обмеженням обсягу), може виникнути внаслідок:

(a) обставин поза контролем суб'єкта господарювання;

(b) обставин, що стосуються характеру або часу роботи практикуючого фахівця; або

(c) обмежень, накладених управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

A10. У цьому МСЗО викладено вимоги та наведено керівництво до застосування для практикуючого фахівця, коли він стикається з обмеженням обсягу до прийняття ним завдання з огляду або під час виконання завдання.

Визначення (див. параграф 16)

Використання термінів «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями»

A11. Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відрізняються залежно від юрисдикції і суб'єктів господарювання різних типів. Ця відмінність впливає на спосіб, яким практикуючий фахівець застосовує вимоги цього МСЗО щодо управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Відповідно фраза «управлінський персонал або, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями», що використовується в різних частинах цього МСЗО, застосовується для привертання уваги практикуючого фахівця до того факту, що в різних середовищах суб'єктів господарювання можуть існувати різні структури і моделі управління та найвищого управління.

A12. Відповідальність за складання фінансової інформації та зовнішнього фінансового звітування може бути покладено на управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залежно від таких чинників, як:

- ресурси і структура суб'єкта господарювання; та
- відповідних ролей управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в суб'єкта господарювання, встановлених відповідними законодавчими чи нормативними актами, або, якщо суб'єкт господарювання є нерегульованим, офіційними домовленостями щодо управління та підзвітності, впровадженими для суб'єкта господарювання

(наприклад, викладеними в контрактах, статутах чи інших установчих документах суб'єкта господарювання).

Наприклад, у малих суб'єктах господарювання часто немає розподілу ролей управління та найвищого управління. У великих суб'єктах господарювання управлінський персонал часто несе відповідальність за ведення бізнесу чи діяльності суб'єкта господарювання та звітування щодо цього, а ті, кого наділено найвищими повноваженнями, наглядають за управлінським персоналом. У деяких юрисдикціях відповідальність за складання фінансової звітності суб'єкта господарювання є законодавчо встановленою відповідальністю тих, кого наділено найвищими повноваженнями, а в деяких інших юрисдикціях це відповідальність управлінського персоналу.

Обмежена впевненість – використання терміна «прийнятні докази у достатньому обсязі» (див. параграф 17(f))

A13. Прийнятні докази у достатньому обсязі необхідні для отримання обмеженої впевненості для підтримки висновку практикуючого фахівця. Докази за своїм характером є накопичувальними; отримуються вони в основному внаслідок виконання процедур під час виконання огляду.

Виконання завдання з огляду відповідно до цього МСЗО (див. параграф 18)

A14. Цей МСЗО не має переважної сили над законодавчими та нормативними актами, що регулюють огляд фінансової звітності. У випадку, якщо вимоги цих законодавчих та нормативних актів відрізняються від вимог цього МСЗО, огляд, виконаний лише відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів, не буде автоматично вважатись таким, в якому дотримано вимоги цього МСЗО.

Етичні вимоги (див. параграф 21)

A15. У РМСЕБ встановлено фундаментальні принципи професійної етики, а саме:

(a) чесність;

(b) об'єктивність;

(c) професійна компетентність і належна ретельність;

(d) конфіденційність; та

(e) професійна поведінка.

Фундаментальні принципи етики встановлюють стандарт поведінки, який очікується від професійного бухгалтера.

Кодекс РМСЕБ містить концептуальну основу, яка встановлює підхід, який професійний бухгалтер повинен застосовувати під час ідентифікування, оцінки та усунення загроз щодо відповідності фундаментальним принципам. Що стосується аудитів, перевірок та інших завдань з надання впевненості, Кодекс РМСЕБ встановлює Міжнародні стандарти незалежності, встановлені шляхом застосування концептуальної основи до загроз незалежності пов'язаних з цими завданнями.

A16. У випадку завдання з огляду фінансової інформації Кодекс РМСЕБ вимагає, щоб практикуючий фахівець був незалежним від суб'єкта господарювання, огляд фінансової звітності якого він робить. Кодекс РМСЕБ розглядає незалежність як незалежність думки та незалежність поведінки. Незалежність практикуючого фахівця захищає його здатність сформувати висновок незалежно від будь-якого впливу, який би поставив під сумнів достовірність цього висновку. Незалежність підвищує здатність практикуючого фахівця діяти чесно, бути об'єктивним і дотримуватись професійного скептицизму.

Професійний скептицизм та професійне судження

Професійний скептицизм (див. параграф 22)

A17. Професійний скептицизм необхідний для критичної оцінки доказів під час виконання огляду. Він включає уважний розгляд неузгодженої інформації та суперечливих доказів, а також ставлення з сумнівом до надійності відповідей на запити й іншої інформації, отриманої від управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Професійний скептицизм також включає розгляд достатності та прийнятності отриманих доказів у світлі обставин завдання.

A18. Професійний скептицизм включає також очікування, що, наприклад:

- існують докази, що суперечать іншим отриманим доказам;
- існує інформація, що ставить під сумнів надійність документів та відповідей на запити, які планувалось використати як докази;
- існують умови, що можуть вказувати на можливість шахрайства;
- існують інші обставини, що можуть викликати необхідність додаткових процедур.

A19. Дотримання професійного скептицизму протягом виконання завдання з огляду є необхідним, якщо практикуючий фахівець повинен зменшити ризик:

- того, що він не помітить незвичайні обставини;
- того, що він зробить занадто загальні висновки з отриманих доказів;
- того, що він використає неприйнятні припущення при визначенні характеру, часу виконання й обсягу процедур, виконаних під час огляду, та оцінці отриманих завдяки ним результатів.

A20. Від практикуючого фахівця не очікується, що він не візьме до уваги чесність і сумлінність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про які він знає зі свого попереднього досвіду. Однак впевненість у тому, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, є чесними та сумлінними, не звільняє практикуючого фахівця від необхідності дотримання професійного скептицизму та не дає йому змоги задовольнятись доказами, що є неадекватними, для цілей завдання.

Професійне судження (див. параграф 23)

A21. Професійне судження необхідне для правильного виконання завдання з огляду, оскільки інтерпретація відповідних етичних вимог та вимог цього МСЗО, а також необхідність прийняття поінформованих рішень протягом виконання завдання з огляду потребують застосування відповідних знань і досвіду до фактів та обставин завдання. Професійне судження, є необхідним, зокрема:

- стосовно рішень щодо суттєвості та характеру, часу виконання й обсягу процедур, що використовуються для забезпечення дотримання вимог цього МСЗО та отримання доказів;
- для оцінювання того, чи докази, отримані під час виконання процедур, зменшують ризик завдання до рівня, який є прийнятним за обставин завдання;
- розгляду суджень управлінського персоналу при застосуванні застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання;
- формування висновку щодо фінансової звітності на основі отриманих доказів, включаючи розгляд прийнятності оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансової звітності.

A22. Відмінною характеристикою професійного судження, застосування якого очікується від практикуючого фахівця, є те, що воно застосовується практикуючим фахівцем, чия підготовка, знання та досвід, включаючи застосування навиків та методології, допомогли йому розвинути необхідну компетентність для застосування обґрунтованих суджень. Консультації зі складних або спірних питань під час виконання завдання як з членами команди із завдання, так і з іншими особами відповідного рівня на фірмі та поза її межами допомагають практикуючому фахівцю зробити поінформоване та розумне судження.

A23. Застосування професійного судження під час завдання ґрунтується на відомих практикуючому фахівцю фактах та обставинах завдання, включаючи:

- знання, отримані при виконанні завдань щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання в попередні періоди, де це доречно;
- розуміння практикуючим фахівцем суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його систему обліку, і застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування в галузі, де працює суб'єкт господарювання;
- ступінь, до якого складання та подання фінансової звітності вимагають від управлінського персоналу застосування суджень.

A24. Професійне судження можна оцінити, розглядаючи, чи відповідає воно компетентному застосуванню облікових принципів і принципів отримання впевненості, та є прийнятним та правильним в світлі фактів і обставин, які були відомі практикуючому фахівцю до дати його звіту.

A25. Професійне судження має застосовуватись протягом всього завдання. Його необхідно задокументувати відповідно до вимог цього МСЗО. Професійне судження не може використовуватись як виправдання рішень, які не підтверджуються фактами та обставинами завдання або отриманими доказами.

Управління якості на рівні завдання (див. параграфи 24–25)

A26. Навики та методика надання впевненості включають:

- застосування професійного скептицизму та професійного судження під час планування й виконання завдання з надання впевненості, включаючи отримання і оцінку доказів;
- розуміння інформаційних систем та ролі й обмежень внутрішнього контролю;
- пов'язування суттєвості та ризиків завдання з характером, часом виконання й обсягом процедур для виконання огляду;
- застосування процедур, необхідних для завдання з огляду, які можуть за типом відрізнятись від запитів та аналітичних процедур (наприклад, інспектування, повторний перерахунок, повторне виконання, спостереження та підтвердження);
- практику систематичного документування; та
- застосування навиків і практики, доречних до написання звітів із завдань з надання впевненості.

A27. У контексті системи управління якістю фірми команди із завдання несуть відповідальність за впровадження політики або процедур фірми, застосовних до завдання, та повідомляють фірмі інформацію, отриману під час завдання з огляду, яка вимагається політикою або процедурами фірми для підтримки системи управління якістю фірми.

A28. Дії партнера із завдання та відповідні сигнали іншим членам групи із завдання в контексті того, що партнер із завдання несе загальну відповідальність за управління та досягнення якості кожного завдання з огляду, підкреслюють той факт, що якість життєво важлива під час виконання завдання з огляду, та важливість:

(a) виконання роботи відповідно до вимог професійних стандартів, законодавчих та нормативних актів;

(b) дотримання застосовних політики або процедур управління якості фірми;

(c) надання звіту із завдання, який би відповідав обставинам;

(d) можливість групи із завдання висловлювати сумніви без остраху покарань для забезпечення якості завдання.

A29. Зазвичай команда із завдання може покладатися на систему управління якістю фірми, за винятком випадків, коли:

- розуміння або практичний досвід команди із завдання, вказує на те, що політика або процедури фірми не будуть ефективно відповідати характеру та обставинам завдання; або
- інформація, надана фірмою або іншими сторонами щодо ефективності таких політик чи процедур, свідчить про протилежне.

Наприклад, команда із завдання може покладатися на систему управління якістю фірми щодо:

- компетентності та можливості персоналу завдяки системі його підбору та складу;
- незалежності завдяки збору відповідної інформації щодо незалежності та ознайомлення з нею персоналу;
- підтримання відносин із клієнтом завдяки політиці або процедурам фірми щодо прийняття і продовження відносин з клієнтами та завдань з огляду;
- дотримання вимог законодавчих та нормативних актів завдяки процесу моніторингу та виправлення фірми.

Розглядаючи недоліки[13], ідентифіковані в системі управління якістю фірми, які можуть вплинути на завдання з огляду, партнер із завдання може розглянути також виправні дії, вжиті фірмою для усунення цих недоліків.

A30. Недолік системи управління якістю фірми не обов'язково свідчить про те, що завдання з огляду було виконано без дотримання вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів, або що звіт практикуючого фахівця є неприйнятним.

Підбір команди із завдання (див. параграф 25(b))

A31. Розглядаючи компетентність та можливості, які команда із завдання повинна мати в цілому, партнер із завдання може враховувати такі питання, як:

- розуміння та практичний досвід виконання завдань з огляду подібного характеру і складності завдяки відповідній підготовці й участі в завданнях;
- розуміння професійних стандартів та вимог застосовних законодавчих та нормативних актів;
- технічний досвід, включаючи знання доречної інформаційної технології, спеціалізованих сфер обліку або надання впевненості;
- знання галузі, в якій працює клієнт;

[13] МСУЯ 1, параграф 16 (a).

- здатність застосовувати професійне судження;
- розуміння політики або процедур управління якістю фірми.

Прийняття та продовження відносин з клієнтом (див. параграф 25(d)(i))

A32. МСУЯ 1[14] вимагає від фірми встановити цілі щодо якості, які стосуються прийняття та продовження відносин із клієнтами та завдань з огляду. Інформація, що допомагає партнеру із завдання визначити, чи були дотримані політики або процедури фірми щодо прийняття та продовження відносин із клієнтами та завдань з огляду, а також чи є досягнуті висновки належними, може включати інформацію стосовно:

- чесності головних власників, ключового управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями; та
- важливих питань, що виникали під час поточного або попередніх завдань з огляду, та їх вплив на продовження відносин.

A33. Якщо у партнера із завдання є підстави сумніватися в чесності управлінського персоналу до такої міри, яка б вплинула на правильне виконання завдання, прийняття такого завдання є недопустимим відповідно до цього МСЗО, якщо це не вимагається застосовними законодавчими чи нормативними актами, оскільки це може призвести до того, що практикуючий фахівець буде асоціюватись із фінансовою звітністю суб'єкта господарювання у неприйнятний спосіб.

Прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду
(див. параграф 29)

A34. Практикуючий фахівець розглядає можливість прийняття та продовження відносин із клієнтами та завдань з огляду та відповідні етичні вимоги, включаючи незалежність, протягом усього завдання по мірі змін в умовах та обставинах. Виконуючи початкові процедури щодо прийняття та продовження відносин з клієнтами та виконання завдань з огляду та оцінки доречних етичних вимог (включаючи незалежність) на початку завдання, практикуючий фахівець отримує інформацію, необхідну для прийняття рішень і виконання дій, ще до виконання інших важливих дій із завдання.

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

A35. Завдання з надання впевненості можна приймати лише тоді, коли вони мають характеристики[15], необхідні для досягнення практикуючим фахівцем цілей, встановлених для завдання.

Раціональна мета (див. параграф 29(a)(i))

A36. Навряд чи для завдання буде існувати раціональна мета, якщо, наприклад:

(a) існує значне обмеження обсягу роботи практикуючого фахівця;

(b) практикуючий фахівець підозрює, що сторона, яка наймає, планує, щоб його ім'я асоціювалося з фінансовою звітністю в неприйнятний спосіб; або

(c) завдання розраховане на дотримання вимог відповідних законодавчих або нормативних актів в той час, коли такі законодавчі чи нормативні акти вимагають аудиту фінансової звітності.

---

[14] МСУЯ 1, параграф 30.

[15] Концептуальна основа завдань з надання впевненості, параграф 22.

Завдання з огляду є прийнятним (див. параграф 29(a)(ii))

37. Якщо попереднє розуміння практикуючим фахівцем обставин завдання вказує на те, що прийняття завдання з огляду буде неприйнятним, він може розглянути можливість надання рекомендації щодо виконання іншого типу завдання. Якщо це доречно, практикуючий фахівець може, наприклад, вважати, що завдання з аудиту може виявитись більш прийнятним, ніж огляд. В інших випадках, якщо обставини завдання унеможливлюють виконання завдання з надання впевненості, він може рекомендувати виконати завдання з компіляції інформації або інше завдання з надання послуг з обліку, де це доречно.

Інформація, необхідна для виконання завдання з огляду (див. параграф 29(c))

A38. Прикладом ситуації, коли практикуючий фахівець може мати сумнів у наявності або надійності інформації, що потрібна для виконання огляду, є ситуація, якщо існує підозра, що бухгалтерські записи, необхідні для виконання аналітичних процедур, є значною мірою неточними або неповними. Це не стосується потреби, яка інколи виникає при виконанні завдання, надати допомогу управлінському персоналу через надання рекомендацій щодо коригувальних записів, необхідних для надання остаточної форми фінансовій звітності, складеній управлінським персоналом.

Обов'язкові умови для прийняття завдання з огляду(див. параграф 30).

A39. Цей МСЗО вимагає від практикуючого фахівця уточнювати деякі питання, з яких він та управлінський персонал повинні досягти згоди та які перебувають під контролем суб'єкта господарювання ще до того, як він прийме завдання.

Застосовна концептуальна основа фінансового звітування (див. параграф 30(a))

A40. Однією з умов прийняття завдання з надання впевненості є прийнятність критеріїв[16], наведених у визначенні завдання з надання впевненості, та їх доступність для визначених користувачів.[17] Для цілей цього МСЗО застосовна концептуальна основа фінансового звітування надає критерії, які практикуючий фахівець використовує для огляду фінансової звітності, включаючи, де це доречно, достовірне подання. Деякі концептуальні основи фінансового звітування є концептуальними основами достовірного подання, а деякі – концептуальними основами дотримання вимог. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають форму та зміст фінансової звітності, включаючи ті фінансові звіти, що входять до повного комплекту фінансової звітності.

Прийнятність застосовної концептуальної основи фінансового звітування

A41. За відсутності застосовної концептуальної основи фінансового звітування управлінський персонал не має відповідної основи для складання фінансової звітності, а практикуючий фахівець не має прийнятних критеріїв для огляду фінансової звітності.

A42. Визначення практикуючим фахівцем прийнятності концептуальної основи фінансового звітування, застосованої в фінансовій звітності, робиться в контексті його розуміння, хто буде визначеними користувачами фінансової звітності. Визначеними користувачами може бути особа, особи або група осіб, для яких практикуючий фахівець готує свій звіт. Для практикуючого фахівця може

[16] Концептуальна основа завдань з надання впевненості, параграф 42.

[17] Концептуальна основа завдань з надання впевненості, параграф 22 (b)(ii).

виявитись неможливим ідентифікувати всіх, хто прочитає звіт із завдання з надання впевненості, особливо, якщо доступ до нього матиме значна кількість осіб.

A43. У багатьох випадках, якщо відсутні будь-які ознаки протилежного, практикуючий фахівець може вважати, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною (наприклад, якщо законодавчими чи нормативними актами юрисдикції встановлено, яку концептуальну основу фінансового звітування слід використовувати при підготовці фінансової звітності загального призначення для деяких типів суб'єктів господарювання).

A44. До чинників, доречних для визначення практикуючим фахівцем прийнятності концептуальної основи фінансового звітування, яка застосовується при підготовці фінансової звітності, належать:

- характер суб'єкта господарювання (наприклад, є він господарським підприємством, суб'єктом господарювання державного сектору або неприбутковою організацією);
- мета фінансової звітності (наприклад, чи складено її для задоволення потреб у загальній фінансовій інформації широкого кола користувачів або потреб конкретних користувачів у фінансовій інформації);
- характер фінансової звітності (наприклад, фінансова звітність є повним комплектом фінансової звітності чи окремою фінансовою звітістю);
- чи встановлено застосовну концептуальну основу фінансового звітування відповідними законодавчими чи нормативними актами.

A45. Якщо концептуальна основа фінансового звітування, використана для складання фінансової звітності не є прийнятною з точки зору цілей фінансової звітності, а управлінський персонал не погоджується застосувати концептуальну основу фінансового звітування, прийнятну на думку практикуючого фахівця, цим МСЗО від нього вимагається відмовитись від прийняття завдання.

A46. Недоліки застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що вказують на її неприйнятність, можуть проявитись вже після прийняття завдання з огляду. Якщо використання цієї концептуальної основи фінансової звітності не встановлене законодавчими чи нормативними актами, управлінський персонал може прийняти рішення щодо використання іншої концептуальної основи, яка буде прийнятною. У разі подібного рішення управлінського персоналу цей МСЗО вимагає від практикуючого фахівця погодження нових умов завдання з огляду з управлінським персоналом для відображення зміни застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи 30(b), 37(e))

A47. Фінансова звітність, яка проходить огляд, є фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, складеною його управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Цей МСЗО не накладає відповідальність на управлінський персонал та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і не має переважної юридичної сили над законодавчими та нормативними актами, що встановлюють таку відповідальність. Однак тим не менш огляд відповідно до цього МСЗО виконується за передумови, що управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, визнали за собою відповідну відповідальність, фундаментальну для виконання огляду. Огляд фінансової звітності не звільняє управлінський персонал та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності.

A48. Частиною відповідальності за складання фінансової звітності є вимога до управлінського персоналу щодо використання ним суджень для отримання облікових оцінок, прийнятних за обставин, та вибору й застосування прийнятної облікової політики. Такі судження слід робити в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A49. Виходячи з важливості передумов для прийняття завдання з огляду фінансової звітності від практикуючого фахівця цим МСЗО вимагається отримання до початку завдання з огляду підтвердження управлінського персоналу розуміння ним своєї відповідальності. Практикуючий фахівець може отримати таке підтвердження в усному або письмовому вигляді. При цьому підтвердження управлінського персоналу вноситься до умов завдання, викладених у письмовому вигляді.

A50. Якщо управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, залежно від обставин не визнають свою відповідальність стосовно фінансової звітності, прийняття завдання не є прийнятним для практикуючого фахівця, якщо від нього законодавчими чи нормативними актами не вимагається прийняття завдання. За обставин, коли від практикуючого фахівця вимагається прийняття завдання, для нього може виявитись необхідним пояснити управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, де це доречно, важливість цих питань та їх наслідки для завдання.

Додаткові положення для випадку, коли формулювання в звіті практикуючого фахівця встановлені відповідними законодавчими чи нормативними актами (див. параграфи 34–35)

A51. Цей МСЗО вимагає від практикуючого фахівця не вказувати на дотримання вимог цього МСЗО, якщо він не дотримався всіх вимог стандарту, доречних до завдання з огляду. Законодавчими чи нормативними актами можуть встановлюватись такі речі відносно завдання, які б зазвичай змусили практикуючого фахівця відмовитись, якщо це можливо, від прийняття завдання, якщо, наприклад:

- практикуючий фахівець вважає, що встановлена законодавчо концептуальна основа фінансового звітування є неприйнятною; або
- встановлені структура або формулювання в звіті практикуючого фахівця за формою або термінологією значно відрізняються від структури або формулювань, що вимагаються цим МСЗО.

Відповідно до цього МСЗО огляд, виконаний за таких обставин, не відповідає вимогам стандарту, а практикуючий фахівець не може заявляти про дотримання вимог цього МСЗО в своєму звіті із завдання. Незважаючи на те, що практикуючому фахівцю не дозволено заявляти про дотримання вимог цього МСЗО, йому рекомендується застосовувати цей МСЗО, включаючи вимоги до звітування, наскільки це виявиться практичним. Якщо це виявиться необхідним для попередження непорозуміння, практикуючий фахівець може розглянути включення в свій звіт заяви, що огляд не виконувався відповідно до вимог цього МСЗО.

Узгодження умов завдання

Лист-угода або інша форма письмового погодження (див. параграф 37)

A52. В інтересах управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і практикуючого фахівця, щоб практикуючий фахівець до виконання завдання з огляду надіслав лист-угоду для попередження виникнення непорозумінь стосовно завдання.

Форма та зміст листа-угоди

A53. Форма та зміст листа-угоди можуть змінюватись відповідно до умов конкретного завдання. На додаток до питань, які включаються в нього відповідно до вимог цього МСЗО, листугода може, наприклад, посилатись на:

- домовленості щодо залучення до завдання з огляду інших практикуючих фахівців та експертів;
- домовленості, яких за необхідності треба досягти з попереднім практикуючим фахівцем у випадку першого завдання;
- факт, що завдання з огляду не відповідає законодавчо встановленим вимогам або вимогам третіх сторін до завдання з аудиту;
- очікування, що управлінський персонал надасть практикуючому фахівцю письмові запевнення;
- згоду управлінського персоналу на інформування практикуючого фахівця про факти, що можуть вплинути на фінансову звітність, про які управлінському персоналу стане відомо протягом періоду від дати звіту практикуючого фахівця до дати випуску фінансової звітності;
- запит до управлінського персоналу підтвердити отримання листа-угоди та свою згоду з викладеними там умовами 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.

Відповідальність управлінського персоналу, встановлена законодавчими чи нормативними актами (див. параграф 37(e))

A55. Навіть якщо в обставинах завдання практикуючий фахівець доходить висновку, що немає потреби посилатись на деякі умови завдання в листі-угоді, цим МСЗО від нього вимагається отримати письмове підтвердження управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, де це доречно, що вони визнають і розуміють свою відповідальність, викладену в цьому МСЗО. В такому письмовому підтвердженні можуть використовуватись формулювання із законодавчих чи нормативних актів, якщо вони встановлюють відповідальність управлінського персоналу, еквівалентну викладеній у цьому МСЗО

Приклад листа-угоди (див. параграф 37)

A56. Приклад листа-угоди для завдання з огляду наведено в Додатку 1 до цього МСЗО.

Повторювані завдання (див. параграф 38)

A57. Практикуючий фахівець може прийняти рішення не надсилати новий лист-угоду або інший погоджувальний документ для кожного періоду. Однак наведені нижче чинники можуть вказувати на необхідність перегляду умов завдання з огляду для нагадування управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, про існуючі умови завдання:

- будь-які ознаки, що управлінський персонал неправильно розуміє ціль та

обсяг огляду;

- будь-які переглянуті або особливі умови завдання;
- нещодавні зміни серед старшого управлінського персоналу суб'єкта господарювання;
- значні зміни в структурі власності суб'єкта господарювання;
- значні зміни характеру або розміру бізнесу суб'єкта господарювання;
- зміни в законодавчих та нормативних вимогах, що впливають на суб'єкт господарювання;
- зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Прийняття зміни в умовах завдання з огляду

Запит щодо внесення змін в умови завдання з огляду (див. параграф 39)

A58. Запит суб'єкта господарювання до практикуючого фахівця щодо внесення змін в умови завдання з огляду може бути результатом впливу таких чинників, як:

- зміна обставин, яка впливає на необхідність послуги;
- неправильне розуміння характеру завдання з огляду на момент його замовлення;
- обмеження обсягу завдання з огляду управлінським персоналом або іншими обставинами.

A59. Зміна обставин, які впливають на вимоги суб'єкта господарювання, або неправильне розуміння характеру завдання з огляду на момент його замовлення можуть вважатись прийнятною основою для запиту щодо внесення змін в умови завдання з огляду.

A60. І навпаки, зміни можуть вважатись неприйнятними, якщо виявиться, що вони стосуються неправильної, неповної або іншим чином незадовільної інформації. Прикладом може бути така ситуація, коли практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі щодо суттєвої статті, а управлінський персонал просить змінити завдання на завдання з надання супутніх послуг, щоб запобігти наданню практикуючим фахівцем модифікованого висновку.

Запит щодо зміни характеру завдання (див. параграф 40)

A61. До надання погодження на зміну завдання з огляду на інший тип завдання або супутні послуги практикуючому фахівцю, який отримав завдання виконати огляд відповідно до цього МСЗО, може виявитись необхідним визначити на додаток до питань, що розглядаються цим МСЗО, ще й можливі юридичні або контрактні наслідки такої зміни.

A62. Якщо практикуючий фахівець доходить висновку щодо існування розумного виправдання зміни завдання з огляду на інший тип завдання або супутні послуги, робота, виконана частка завдання з огляду, може виявитись доречною для зміненого завдання; однак робота, яку слід буде виконати, і висновок, який потрібно буде надати, мають відповідати вимогам зміненого завдання. Для попередження введення в оману читачів звіт з іншого завдання або супутніх послуг не повинен містити посилання на:

(a) початкове завдання з огляду; або

(b) будь-які процедури, які могли вже бути виконаними при початковому завданні з огляду, крім випадку, коли завдання з огляду змінюється на

завдання з погоджених процедур, тобто посилання на виконані процедури є стандартною частиною звіту.

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 42)

A63. У завданні з огляду спілкування практикуючого фахівця з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, може відбуватись у формі:

(a) запитів, які він робить під час виконання процедур огляду; та

(b) іншого спілкування в контексті існування ефективного двостороннього спілкування для розуміння питань, що виникають, і створення конструктивних робочих відносин, необхідних для виконання завдання.

A64. Прийнятний для спілкування час залежить від умов завдання. Доречними чинниками будуть важливість і характер питання та будь-які дії у відповідь, що очікуються від управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, може виявитись прийнятним повідомити інформацію про значні труднощі, з якими практикуючий фахівець зустрівся під час виконання завдання, якомога швидше, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти йому подолати ці труднощі.

A65. Законодавчі або нормативні акти можуть обмежувати повідомлення практикуючим фахівцем інформації з деяких питань тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, законодавчий або нормативний акт може заборонити надання інформації або виконання іншої конкретної дії, якщо це може зашкодити розслідуванню відповідним органом влади дійсних або підозрюваних незаконних дій. За деяких обставин потенційний конфлікт між обов'язком практикуючого фахівця щодо дотримання конфіденційності та обов'язком надання інформації може бути досить складним. У таких випадках практикуючому фахівцю слід розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

Повідомлення інформації з питань, що стосуються огляду

A66. До питань, про які слід інформувати управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до цього МСЗО можуть належати:

- відповідальність практикуючого фахівця в завданні з огляду, викладена в листі-угоді або письмовій угоді іншої форми;
- значні результати, отримані під час огляду, наприклад:
  - думка практикуючого фахівця щодо важливих якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікову політику, облікові оцінки та розкриття інформації в фінансовій звітності;
  - значні результати, отримані під час виконання процедур, включаючи ситуації, коли практикуючий фахівець розглядає необхідність виконання додаткових процедур відповідно до цього МСЗО. Практикуючому фахівцю може виявитись необхідним отримати підтвердження тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони так само розуміють факти та обставини, що стосуються конкретних операцій або подій;
  - питання, що можуть призвести до модифікації висновку практикуючого фахівця;

- значні труднощі, з якими практикуючий фахівець зустрівся під час огляду, якщо такі були; наприклад, відсутність очікуваної інформації; неочікувана неможливість отримання доказів, які на думку практикуючого фахівця є необхідними для огляду; або обмеження, що накладаються на нього управлінським персоналом. За деяких обставин такі труднощі можуть являти собою обмеження обсягу, яке, якщо його не розглянуть управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, може призвести до модифікації висновку практикуючого фахівця або його відмови в деяких випадках від виконання завдання.

A67. У деяких суб'єктах господарювання різні особи відповідають за управління та найвище управління. За таких обставин управлінський персонал може нести відповідальність за повідомлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що мають інтерес для найвищого управління. Повідомлення інформації управлінським персоналом тим, кого наділено найвищими повноваженнями, з питань, про які повинен повідомляти практикуючий фахівець, не звільняє практикуючого фахівця від відповідальності також повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про ці питання. Втім, повідомлення такої інформації управлінським персоналом може вплинути на форму та час повідомлення інформації практикуючим фахівцем тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Повідомлення інформації третім сторонам

A68. У деяких юрисдикціях від практикуючого фахівця законодавчими або нормативними актами може вимагатись, наприклад:

- повідомлення регуляторних або правоохоронних органів про деякі питання, щодо яких надавалась інформація тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, у деяких юрисдикціях практикуючий фахівець повинен повідомити органи влади про викривлення, якщо управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають коригувальних заходів;
- надання копій деяких звітів, підготовлених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідним регуляторним чи фінансовим органам, або в деяких випадках робити ці звіти загальнодоступними.

A69. Якщо законодавчими чи нормативними актами від практикуючого фахівця не вимагається надання третій стороні копій письмового повідомлення ним інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, йому для цього слід отримати попередню згоду на це управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Виконання завдання

Суттєвість при огляді фінансової звітності (див. параграф 43)

A70. Практикуючий фахівець розглядає суттєвість у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування. В деяких концептуальних основах фінансового звітування концепція суттєвості розглядається в контексті складання та подання фінансової звітності. Хоча концептуальні основи фінансового звітування можуть описувати суттєвість різними термінами, в них зазвичай пояснюється, що:

- викривлення включно з пропусками вважаються суттєвими, якщо вони поодинці або сукупно можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі фінансової звітності;

- судження щодо суттєвості робиться в світлі оточуючих обставин, при цьому на такі судження впливають розмір або характер викривлення, або те й інше; та
- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, ґрунтуються на розгляді спільних потреб користувачів як групи в фінансовій інформації. При цьому можливий вплив викривлень на визначних окремих користувачів не розглядається, оскільки їх потреби можуть значно відрізнятись.

A71. Якщо такий розгляд наведено у застосовній концептуальній основі фінансового звітування, він задає практикуючому фахівцю рамки при визначенні суттєвості для огляду. Якщо такого розгляду немає, такі рамки практикуючому фахівцю задають наведені вище положення

A72. Визначення практикуючим фахівцем суттєвості є справою його професійного судження; на нього впливає розуміння практикуючим фахівцем потреб визначених користувачів фінансової звітності. В цьому контексті для практикуючого фахівця буде розумним припустити, що користувачі:

- мають прийнятне знання бізнесу, економічної діяльності та обліку, а також бажання розглянути інформацію в фінансовій звітності з достатньою ретельністю;
- розуміють, що фінансова звітність складалась, подавалась та проходила огляд за рівнями суттєвості;
- визнають невизначеність, присутню у розрахунку сум, користуючись оцінками, судженнями і розглядом майбутніх подій; та
- приймають розумні економічні рішення на основі інформації в фінансовій звітності.

Окрім випадків, коли завдання з огляду виконується щодо фінансової звітності, складеної для задоволення конкретних потреб визначених користувачів, можливий вплив викривлень на конкретних користувачів не береться до уваги через можливі різниці в їх інформаційних потребах.

A73. Судження практикуючого фахівця щодо того, що є суттєвим стосовно фінансової звітності в цілому, не змінюється незалежно від рівня впевненості, отриманого ним, як основи для надання висновку щодо фінансової звітності.

Перегляд суттєвості (див. параграф 44)

A74. Може виявитись необхідним під час виконання завдання переглянути визначену практикуючим фахівцем суттєвість для фінансової звітності в цілому внаслідок:

- змін в обставинах, що відбулися під час виконання огляду (наприклад, рішення позбутися значної частини бізнесу суб'єкта господарювання);
- нової інформації або зміни в розумінні практикуючим фахівцем суб'єкта господарювання та його середовища в результаті виконання ним процедур огляду відповідно до цього МСЗО (наприклад, якщо під час виконання огляду виявилось, що фактичні фінансові результати можуть значно відрізнятись від очікуваних фінансових результатів на кінець періоду, які початково використовувались для визначення суттєвості для фінансової звітності в цілому).

Розуміння практикуючим фахівцем (див. параграфи 45–46)

A75. Практикуючий фахівець використовує професійне судження для визначення

обсягу розуміння ним суб'єкта господарювання та його середовища, необхідного для виконання огляду фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до цього МСЗО. Насамперед він повинен розглянути, чи є отримане розуміння достатнім для досягнення ним цілей завдання. Широта та глибина отриманого практикуючим фахівцем загального розуміння будуть меншими, ніж розуміння управлінського персоналу.

A76. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища є безперервним динамічним процесом збору, оновлення й аналізу інформації протягом завдання з огляду. Розуміння отримується практикуючим фахівцем та багаторазово застосовується під час виконання завдання, оновлюючись по мірі настання змін в умовах і обставинах. Початкові процедури прийняття завдання та продовження співпраці на момент початку завдання з огляду ґрунтуються на попередньому розумінні суб'єкта господарювання й обставин завдання практикуючим фахівцем. При продовженні відносин з клієнтом розуміння практикуючого фахівця включає знання, отримані ним під час виконання попередніх завдань щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання та іншої фінансової інформації.

A77. Розуміння встановлює рамки, в яких практикуючий фахівець планує та виконує завдання з огляду, і використовує професійне судження протягом виконання завдання. Таке розуміння має бути достатнім для ідентифікації практикуючим фахівцем місць у фінансовій звітності, де можуть виникнути суттєві викривлення, та розроблення й виконання ним процедур для розгляду таких зон.

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;
- складність концептуальної основи фінансового звітування;
- обов'язки чи вимоги щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, а також, чи існують ці обов'язки чи вимоги в рамках застосовних законодавчих чи нормативних актів або в контексті добровільних домовленостей щодо фінансової звітності, встановлених в рамках формалізованих домовленостей щодо найвищого управління або підзвітності, наприклад, у рамках контрактних домовленостей з третіми сторонами;
- відповідні положення законодавчих і нормативних актів, які за загальним визнанням безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум та розкриття інформації в фінансовій звітності, наприклад, законодавчих і нормативних актів, що стосуються оподаткування та пенсійного законодавства;
- рівень розвитку структури управління та найвищого управління суб'єкта господарювання стосовно керування та нагляду за системами бухгалтерських записів і фінансової звітності суб'єкта господарювання, на яких базується складання фінансової звітності. Малі суб'єкти господарювання зазвичай мають менше співробітників, що може вплинути на те, як управлінський персонал виконує нагляд. Наприклад, розподіл обов'язків тут може виявитись непрактичним. Однак у малого суб'єкта господарювання власник-керівник може бути здатним виконувати більш ефективний нагляд, ніж у великого суб'єкта господарювання. Такий нагляд може компенсувати зазвичай більш обмежені можливості розподілу

обов'язків;

- «настрої нагорі» та середовище контролю суб'єкта господарювання, через яке суб'єкт господарювання виконує дії у відповідь на ризики, що стосуються фінансової звітності й дотримання зобов'язань суб'єкта господарювання з фінансової звітності;
- рівень розвитку та складності систем обліку і фінансової звітності суб'єкта господарювання та відповідні заходи контролю, з використанням яких ведуться облікові записи суб'єкта господарювання й зберігається відповідна інформація;
- процедури, що використовуються суб'єктом господарювання для відображення в обліку, класифікації та підсумовування операцій, а також накопичення інформації для включення в фінансову звітність та відповідні розкриття інформації;
- типи питань, що викликали потребу в коригуваннях фінансової звітності суб'єкта господарювання за попередні періоди.

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

A79. Заплановані характер, час та обсяг процедур, які на погляд практикуючого фахівця є необхідними для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі як основи для висновку щодо фінансової звітності в цілому, залежать від:

(a) вимог цього МСЗО; та

(b) вимог застосовних законодавчих чи нормативних актів, включаючи вимоги щодо додаткового звітування, які містяться в застосовних законодавчих чи нормативних актах.

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.

A81. Вимоги цього МСЗО стосовно розробки й виконання запитів, аналітичних процедур та процедур, які розробляються для конкретних обставин, розраховані на те, щоб надати практикуючому фахівцю можливість досягти цілей, визначених цим МСЗО. Обставини завдань з огляду можуть бути зовсім різними; відповідно можуть існувати обставини, коли практикуючий фахівець прийме рішення, що ефективними будуть розробка та виконання інших процедур. Наприклад, якщо під час отримання розуміння суб'єкта господарювання практикуючому фахівцю стає відомо про існування важливого контракту, він може прийняти рішення ознайомитися з ним.

A82. Той факт, що практикуючий фахівець може вважати за потрібне виконання інших процедур, не змінює його цілі – отримання обмеженої впевненості щодо фінансової звітності в цілому.

Значні або незвичні операції

A83. Практикуючий фахівець може дійти рішення переглянути бухгалтерські записи для ідентифікації значних або незвичних операцій, які можуть вимагати окремої уваги під час огляду.

Запити (див. параграфи 46–48)

A84. Для цілей огляду запит включає отримання інформації від управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання, як практикуючий фахівець визнає за необхідне в умовах завдання. За потреби практикуючий фахівець може

розширити запити для отримання й нефінансової інформації. Оцінка відповідей, наданих управлінським персоналом, є невід'ємною частиною процесу запитів.

A85. Залежно від обставин завдання запити можуть також стосуватися:

- дій, вчинених на зборах власників, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і відповідних комітетів, а також протоколів цих та інших зборів, якщо такі є, які впливають на інформацію й розкриття інформації в фінансовій звітності;
- звернень, отриманих суб'єктом господарювання, або які він очікує отримати, від регуляторних органів;
- питань, що виникають у результаті застосування інших процедур. Виконуючи подальші процедури щодо ідентифікованих розбіжностей, практикуючий фахівець розглядає розумність та логічність відповідей управлінського персоналу в світлі результатів, отриманих при виконанні інших процедур, і свого знання й розуміння суб'єкта господарювання та галузі, в якій він працює.

A86. Докази, отримані через запити, часто є основним джерелом доказів щодо намірів управлінського персоналу. Однак інформація на підтримку намірів управлінського персоналу може бути обмеженою. В такому випадку розуміння минулої історії управлінського персоналу щодо впровадження ним своїх висловлених намірів, причин вибору ним конкретного напряму дій та здатності управлінського персоналу дотримуватись конкретного напряму дій може надати доречну інформацію на підтвердження доказів, отриманих через запит. Застосування професійного скептицизму під час оцінювання відповідей, наданих управлінським персоналом, є важливим, оскільки надає практикуючому фахівцю можливість оцінити, чи існують питання, які б змусили його вважати, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою.

A87. Виконання процедур запитів допомагає практикуючому фахівцю також в отриманні або оновленні розуміння ним суб'єкта господарювання та його середовища, що дасть змогу йому ідентифікувати зони в фінансовій звітності, де можуть виникнути суттєві викривлення.

A88. Практичний фахівець може мати додаткові обов'язки, передбачені законом, нормативними актами або відповідними етичними вимогами щодо недотримання суб'єктом господарювання законів та нормативних актів, включаючи шахрайство, яке може відрізнятися від цього МСЗО або виходити за його межі, наприклад:

(a) реагування на фактичні або підозрювані невідповідності законам і нормам, включаючи вимогам щодо конкретних комунікацій з керівництвом і особами, уповноваженими на управління, і розгляд питання про необхідність подальших дій;

(b) повідомлення про фактичні або підозрювані недотримання законів і нормативних актів аудитору, наприклад, партнеру із завдання групи;[18] і

(c) вимоги до документації щодо фактичних або підозрюваних недотримання законів і правил.

Виконання будь-яких додаткових зобов'язань може надати додаткову інформацію, яка має відношення до роботи практикуючого фахівця відповідно до цього МСЗО (наприклад, щодо доброчесності керівництва або, якщо має місце, тих, хто відповідає за управління).

[18] Див., наприклад, параграф R360.31–360.35 A1 Кодексу РМСЕБ.

Запити щодо можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність (див. параграф 48(f))

A89. Часто в малих суб'єктах господарювання управлінський персонал може не проводити оцінку можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, покладаючись замість цього на знання бізнесу й очікувані майбутні перспективи. За таких обставин прийнятним буде обговорення з управлінським персоналом середньота довгострокових перспектив і фінансування суб'єкта господарювання, включаючи розгляд, чи збігаються відповіді управлінського персоналу з розумінням суб'єкта господарювання практикуючим фахівцем.

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 суб'єкта господарювання, що надасть йому докази щодо фінансової інформації, наведеної в окремій статті, або розкриття інформації в фінансовій звітності.

A91. Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватись різні методи, починаючи з виконання простих порівнянь і закінчуючи виконанням складного аналізу із застосуванням статистичних підходів. Наприклад, практикуючий фахівець може застосувати аналітичні процедури для оцінки фінансової інформації, використаної для складання фінансової звітності, через аналіз ймовірних взаємозв'язків фінансових і нефінансових даних з подальшою оцінкою результатів щодо їх відповідності очікуваним даним, маючи за мету виявлення взаємозв'язків та окремих статей, що видаються незвичними або відрізняються від очікуваних тенденцій чи величин. Практикуючий фахівець може порівняти записані суми або співвідношення, виведені із записаних сум, зі своїми очікуваннями, заснованими на інформації, отриманій з доречних джерел. Прикладами джерел, які часто використовуються практикуючим фахівцем для розробки очікувань, залежно від обставин завдання є:

- фінансова інформація за порівнювані попередні періоди з урахуванням відомих йому змін;
- інформація щодо очікуваних операційних та фінансових результатів, наприклад бюджети та прогнози, включаючи екстраполяції з проміжних чи річних даних;
- взаємозв'язки елементів фінансової інформації протягом періоду;
- інформація про галузь, в якій працює суб'єкт господарювання, наприклад

інформація про валовий прибуток, або порівняння доходу від реалізації продукції з дебіторською заборгованістю з відповідними середніми даними для галузі або даними інших суб'єктів господарювання подібного розміру в такій самій галузі;

- взаємозв'язки між фінансовою та нефінансовою інформацією, наприклад фонд заробітної плати і кількість працівників.

A92. Розгляд практикуючим фахівцем, чи є дані, що використовуватимуться для аналітичних процедур, прийнятними для цілей цих процедур, ґрунтується на розумінні ним суб'єкта господарювання та його середовища; на нього також впливає характер і джерело даних, а також обставини, за яких було отримано ці дані. Доречними можуть бути:

- джерело наявної інформації. Наприклад, інформація може бути надійною, якщо її отримано з незалежних джерел поза межами суб'єкта господарювання;
- порівнянність наявної інформації. Наприклад, загальногалузеві дані може виявитись необхідним доповнити або скоригувати, щоб зробити їх порівнюваними з даними суб'єкта господарювання, який виробляє та продає спеціалізовані вироби;
- характер та доречність наявної інформації; наприклад, чи створено бюджет суб'єкта господарювання як очікувані результати, а не як цілі, яких необхідно досягнути; та
- знання і досвід, використані при підготовці інформації, та відповідні заходи контролю, націлені на забезпечення її повноти, точності й обґрунтованості. Такі заходи контролю можуть включати, наприклад, заходи контролю за підготовкою, перевіркою і збереженням бюджетної інформації.

Процедури для застосування в конкретних обставинах

Шахрайство та недотримання вимог законодавчих чи нормативних актів (див. параграфи 52(a) та (d))

A93. У деяких юрисдикціях закони чи нормативні акти можуть обмежувати спілкування практикуючого фахівця з певних питань з керівництвом або особами, відповідальними за управління. Закони або нормативні акти можуть забороняти спілкування чи інші дії, які можуть зашкодити розслідуванню відповідним органом щодо фактичної або підозрюваної протиправної дії, включаючи попередження суб'єкта, наприклад, коли практикуючий фахівець повинен повідомити про виявлене чи підозрюване порушення законів та нормативних актів до відповідного органу відповідно до законодавства про боротьбу з відмиванням грошей. За цих обставин питання, які розглядає практикуючий фахівець, можуть бути складними, і практикуючий фахівець може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію. Повідомлення про фактичне або підозрюване порушення законів та нормативних актів у відповідний орган поза межами організації

A94. Необхідність повідомити про фактичне або підозрюване невиконання законів та нормативних актів відповідний орган за межами організації може виникнути за обставин, коли:

(a) закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги вимагають цього від практикуючого фахівця;

(b) практикуючий фахівець встановив, що звітність є належною дією для реагування на фактичне або підозрюване невиконання відповідно до відповідних етичних вимог (див. параграф A95); або

(c) закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги надають практикуючому фахівцеві право на це (див. параграф А96).

А95. У деяких випадках відповідні етичні вимоги можуть вимагати від практикуючого фахівця повідомити або розглянути, чи є повідомлення про фактичне або підозрюване шахрайство чи недотримання законів та нормативних актів відповідному органу поза межами організації відповідною дією за даних обставин. Наприклад, Кодекс РМСЕБ вимагає від практикуючого фахівця вжити заходи для реагування на фактичні або підозрювані невідповідності законам і нормам, а також розглянути, чи потрібні додаткові дії, які можуть включати подання звітності у відповідний орган поза межами організації.[19] Кодекс РМСЕБ пояснює, що така звітність не розглядатиметься порушення обов'язку зберігати конфіденційність згідно з Кодексом РМСЕБ.[20]

А96. Навіть якщо закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги не включають вимоги, які стосуються повідомлення про фактичну або підозрювану невідповідність, вони можуть надати практикуючому фахівцю право повідомляти про фактичне або підозрюване шахрайство чи недотримання законів і правил у відповідний орган поза межами суб'єкта.

А97. За інших обставин повідомлення про виявлену або підозрювану невідповідність законам і нормативним актам до відповідного органу за межами організації може перешкоджати обов'язку практикуючого фахівця зберігати конфіденційність згідно із законом, нормативним актом або відповідними етичними вимогами.

А98. Визначення, яке передбачено параграфом 52(d), може включати складні міркування та професійні судження. Відповідно, практикуючий фахівець може розглянути можливість внутрішньої консультації (наприклад, у фірмі чи мережевій фірмі) або на конфіденційній основі з регулюючим органом чи професійним органом (якщо це не заборонено законом чи нормативними актами або порушує обов'язок дотримання конфіденційності). Практикуючий фахівець може також розглянути можливість отримання юридичної консультації, щоб зрозуміти варіанти практикуючого фахівця та професійні чи юридичні наслідки вжиття будь-яких конкретних дій.

Події або умови, що можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності у фінансовій звітності (див. параграф 54)

А99. Наведений нижче перелік чинників надає приклад подій або умов, які, взяті окремо або разом, можуть поставити під значний сумнів припущення про безперервність діяльності. Цей перелік не є всеохоплюючим, а наявність одного або кількох чинників не завжди свідчить, що існує невизначеність щодо можливості суб'єкта господарювання продовжити безперервну діяльність.

Фінансові

- чисті зобов'язання або чисті поточні зобов'язання;
- запозичення з фіксованим строком, що добігають строку сплати, без реалістичних перспектив подовження чи виплати або надмірне покладання на короткострокові запозичення для фінансування довгострокових активів;
- вказівки на відкликання фінансової підтримки кредиторами;
- від'ємні операційні грошові потоки, на які вказують історичну або прогнозну фінансову звітність;

---

[19] Див., наприклад, параграф R360.36–360.36 A3 Кодексу РМСЕБ.

[20] Див., наприклад, параграф R114.1, 114.1 A1 та параграф R360.37 Кодексу РМСЕБ

- негативні ключові фінансові показники;
- значні операційні збитки або значне погіршення вартості активів, які використовуються для генерації грошових потоків;
- заборгованість за дивідендами або припинення їх виплати;
- неможливість виплат кредиторам у встановлені строки;
- неможливість дотримання умов кредитних угод;
- перехід від поставок в кредит до поставок за невідкладну оплату з постачальниками;
- неможливість отримати фінансування для розробок важливих нових продуктів або інших важливих інвестицій.

Операційні

- наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити його діяльність;
- втрата ключового управлінського персоналу без його заміни;
- втрата основного ринку, ключових клієнтів, франшизи, ліцензії або основних постачальників;
- труднощі з робочою силою;
- скорочення важливих поставок;
- поява надзвичайно успішного конкурента.

Інше

- недотримання вимог щодо розміру капіталу або інших вимог законодавства;
- незавершені судові слухання або слухання регуляторних органів проти суб'єкта господарювання, які в разі їх успіху призведуть до збитків, які суб'єкт господарювання навряд чи зможе покрити;
- зміни в законодавстві або політиці уряду, які можуть негативно вплинути на суб'єкт господарювання;
- катастрофи, проти яких суб'єкт господарювання незастрахований або недостатньо застрахований.

Важливість таких подій чи обставин часто можна зменшити іншими чинниками. Наприклад, вплив того, що суб'єкт господарювання не може нормально здійснювати виплати заборгованості, можна урівноважити планами управлінського персоналу забезпечити адекватні грошові потоки іншими засобами, наприклад продажу активів, переглядом графіка виплати позик чи отриманням додаткового капіталу. У такий самий спосіб втрату основного постачальника можна компенсувати за рахунок наявності прийнятного альтернативного джерела постачання.

Узгодження фінансової звітності з бухгалтерськими записами (див. параграф 56)

A100. Практикуючий фахівець зазвичай отримує докази, що фінансова звітність узгоджується з бухгалтерськими записами або відповідає їм, шляхом відстеження сум і залишків у фінансовій звітності до відповідних бухгалтерських записів, наприклад у Головній книзі або зведених документах чи звіті, який відображає узгодження сум у фінансовій звітності з відповідними обліковими документами чи записами (наприклад, проектом балансового звіту).

Виконання додаткових процедур (див. параграф 57)

A101. Відповідно до цього МСЗО додаткові процедури необхідні, якщо практикуючому фахівцю стає відомо про питання, яке змушує його вважати, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою.

A102. Дії практикуючого фахівця через виконання додаткових процедур щодо статті, яка на його думку може бути суттєво викривленою в фінансовій звітності, можуть бути різними, якщо це доречно, однак є питанням його професійного судження.

A103. Судження практикуючого фахівця щодо характеру, часу виконання й обсягу додаткових процедур, необхідних для отримання доказів щодо відсутності чи наявності суттєвого викривлення, ґрунтується на:

- інформації, отриманій ним під час оцінки результатів виконаних раніше процедур;
- оновленому розумінні ним суб'єкта господарювання та його середовища, отриманому в ході завдання; та
- його думці щодо поширення доказів, необхідних для розгляду питання, яке примушує його вважати, що фінансова звітність є суттєво викривленою.

A104. Додаткові процедури фокусуються на отриманні прийнятних доказів у достатньому обсязі, які б дали змогу практикуючому фахівцю сформувати висновок щодо питань, які на його думку можуть призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. Такими процедурами можуть бути:

- додаткові запити або аналітичні процедури, які, наприклад, виконуються з більшою деталізацією або фокусуються на конкретних статтях (наприклад, сумах чи розкриття інформації, на рахунках або операціях, відображених у фінансовій звітності); або
- інші типи процедур, наприклад детальні тести по суті або зовнішні підтвердження.

A105. Наведені нижче приклади ілюструють оцінку практикуючим фахівцем потреби у виконанні додаткових процедур та його дії, якщо він вважає, що додаткові процедури необхідні:

- Під час виконання запитів та аналітичних процедур для огляду аналіз дебіторської заборгованості практикуючим фахівцем показує наявність суттєвої простроченої заборгованості, для якої не створено резерву сумнівної чи безнадійної заборгованості.
- Це змушує практикуючого фахівця вважати, що дебіторська заборгованість у фінансовій звітності може бути суттєво викривленою. Внаслідок цього він звертається із запитом до управлінського персоналу щодо наявності безнадійної дебіторської заборгованості, яку слід показати як знецінену.
- Залежно від відповіді управлінського персоналу оцінка практикуючим фахівцем відповіді може:
  - (a) дати йому змогу дійти висновку, що дебіторська заборгованість навряд чи є суттєво викривленою. В такому випадку в подальших процедурах немає потреби;
  - (b) дати йому змогу визначити, що це питання призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності. В подальших процедурах немає потреби, а практикуючий фахівець доходить висновку, що фінансова звітність у цілому є суттєво викривленою;
  - (c) примусити його продовжувати вважати, що дебіторська заборгованість є, вірогідно, суттєво викривленою, не надаючи йому

прийнятних доказів у достатньому обсязі для визначення, що вона є дійсно викривленою.

У такому разі від практикуючого фахівця вимагається виконання додаткових процедур, наприклад запит до управлінського персоналу щодо аналізу сум, отриманих за дебіторською заборгованістю після дати балансу, для ідентифікації безнадійної дебіторської заборгованості. Оцінка результатів додаткових процедур дасть змогу практикуючому фахівцю перейти до пунктів (a) чи (b), наведених вище. Якщо ні, то практикуючий фахівець повинен:

(i) продовжувати виконувати додаткові процедури доти, доки він не зможе перейти до пунктів (a) чи (b), наведених вище; або

(ii) якщо практикуючий фахівець не може дійти висновку, що це питання навряд чи призведе до суттєвого викривлення фінансової звітності в цілому, або визначити, що це питання дійсно призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності в цілому, це свідчить, що існує обмеження обсягу, і практикуючий фахівець не може сформувати висновок із застереженням щодо фінансової звітності.

Письмові запевнення (див. параграфи 61–63)

A106. Письмові запевнення є важливим джерелом доказів у завданні з огляду. Якщо управлінський персонал вносить зміни або не надає письмових запевнень, із запитом про які звертався практикуючий фахівець, це може привернути його увагу до можливості існування одного чи кількох важливих питань. Крім того, запит щодо надання письмових, а не усних запевнень у багатьох випадках може змусити управлінський персонал більш уважно розглянути ці питання, підвищуючи тим самим якість запевнень.

A107. Окрім письмових запевнень, які вимагаються цим МСЗО, практикуючий фахівець може вважати за потрібне звернутись із запитом щодо інших письмових запевнень щодо фінансової звітності. Вони можуть, наприклад, знадобитися для доповнення доказів, отриманих ним щодо конкретних статей або розкриття інформації в фінансовій звітності, якщо практикуючий фахівець вважає, що такі запевнення важливі для формування модифікованого висновку або висновку із застереженням щодо фінансової звітності.

A108. У деяких випадках управлінський персонал може включити в свої письмові запевнення вирази, уточнюючи, що запевнення зроблені, наскільки управлінському персоналу це відомо. Для практикуючого фахівця буде розумним прийняти такі вирази, якщо він знає, що ці запевнення були підготовлені особами, які несуть відповідну відповідальність та мають знання з питань, включених до запевнень.

Оцінювання доказів, отриманих під час виконання процедур (див. параграфи 66–68)

A109. За деяких обставин практикуючий фахівець може не отримати доказів, які він очікував отримати через початкові запити та аналітичні процедури, а також процедури, розроблені для конкретних обставин. За таких обставин практикуючий фахівець вважає, що докази, отримані в результаті виконання процедур, не є достатніми та відповідними для формування висновку щодо фінансової звітності. Він може:

- продовжити виконану роботу; або
- виконати інші процедури, які на його думку необхідні за обставин.

Якщо ніщо з цього не є практичним за обставин, практикуючий фахівець не зможе отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування висновку. В такому випадку цей МСЗО вимагає від нього визначити вплив цього на свій звіт або можливість завершити завдання, якщо хтось з управлінського персоналу є недоступним для надання відповідей на запити практикуючого фахівця щодо важливих питань під час виконання завдання з огляду. Така ситуація може виникнути навіть у разі, якщо практикуючому фахівцю не стало відомо про питання, які змушують його вважати, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою, як це розглядається в параграфі 57.

Обмеження обсягу

A110. Нездатність виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу огляду, якщо практикуючий фахівець може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі через виконання інших процедур.

A111. Обмеження обсягу огляду, що накладається управлінським персоналом, може мати й інші наслідки для огляду; наприклад, воно може впливати на визначення практикуючим фахівцем зон, в яких фінансова звітність може бути викривленою або на його рішення щодо продовження завдання.

Формування практикуючим фахівцем висновку щодо фінансової звітності

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 69(a))

A112. Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування в фінансовій звітності є важливим, оскільки він пояснює користувачам фінансової звітності концептуальну основу, на якій ґрунтується ця фінансова звітність. Якщо фінансова звітність є фінансовою звітністю спеціального призначення, вона могла бути складеною відповідно до концептуальної основи фінансової звітності спеціального призначення, яка доступна лише для сторони, яка наймає, та практикуючого фахівця. Опис концептуальної основи фінансової звітності спеціального призначення є важливим, оскільки фінансова звітність спеціального призначення може бути неприйнятною для будь-якого іншого використання, ніж визначеного для фінансової звітності спеціального призначення.

A113. Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування, в якому використано неточні або обмежуючі вирази (наприклад, «фінансова звітність в основному відповідає вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності»), не є адекватним описом такої концептуальної основи, оскільки може ввести в оману користувачів фінансової звітності.

Розкриття інформації впливу суттєвих операцій та подій на інформацію, наведену в фінансовій звітності (див. параграфи 69(b) (vi), 71)

A114. Цим МСЗО від практикуючого фахівця вимагається оцінити, чи забезпечує фінансова звітність належні розкриття інформації, що дадуть змогу визначеним користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на фінансовий стан суб'єкта господарювання, його фінансові результати та грошові потоки.

A115. У випадку фінансової звітності, складеної відповідно до вимог концептуальної основи достовірного подання, для управлінського персоналу може виявитись необхідним включити в фінансову звітність додаткові розкриття інформації крім тих, які конкретно вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування, або, за надзвичайно рідкісних обставин, відступити від вимоги, визначеної концептуальною основою, для досягнення достовірного подання фінансової звітності.

Керівництво до дій при використанні концептуальної основи дотримання вимог

A116. У надзвичайно рідкісних випадках практикуючий фахівець може дійти висновку, що фінансова звітність, підготовлена відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, буде вводити користувача в оману, якщо відповідно до цього МСЗО він визначив ще на етапі прийняття завдання, що концептуальна основа є прийнятною.

Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання (див. параграф 70(b))

A117. Розглядаючи якісні аспекти облікової практики суб'єкта господарювання, практикуючий фахівець може усвідомити, що судження управлінського персоналу можуть виявитись необ'єктивними. Він може дійти висновку, що кумулятивний вплив відсутності нейтральності разом з впливом явних невиправлених викривлень призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності в цілому. Показниками відсутності нейтральності, яка може вплинути на оцінку практикуючим фахівцем, чи може бути суттєво викривлена фінансова звітність в цілому, можуть бути:

- вибіркове виправлення явних викривлень, про які повідомлялось управлінському персоналу під час огляду (наприклад, виправлення викривлень, яке приводить до зростання відображених доходів, без виправлення викривлень, яке призводить до їх зменшення);
- можлива необ'єктивність управлінського персоналу під час розробки облікових оцінок.

A118. Показники можливої необ'єктивності управлінського персоналу необов'язково означають, що існують викривлення, які впливають на висновки щодо розумності окремих облікових оцінок. Проте вони можуть вплинути на розгляд практикуючим фахівцем питання, чи може фінансова звітність у цілому бути суттєво викривленою.

Форма висновку (див. параграф 74)

Опис інформації, поданої в фінансовій звітності

A119. У випадку фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, у висновку практикуючого фахівця стверджується, що ніщо не привернуло його уваги, що б змусило його вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, … (або не надає правдиву та неупереджену інформацію …) відповідно до (застосовної концептуальної основи достовірного подання). У випадку багатьох концептуальних основ загального призначення від фінансової звітності може вимагатись, наприклад, достовірне подання (або надання правдивої та неупередженої інформації) фінансового стану суб'єкта господарювання станом на кінець періоду, фінансові результати суб'єкта господарювання і його грошові потоки за цей період.

«Відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надають правдиву й неупереджену інформацію»

A120. Використання фрази «відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або фрази «надає правдиву й неупереджену інформацію» в конкретній юрисдикції встановлюється законодавчими чи нормативними актами, які регулюють виконання огляду фінансової звітності в цій юрисдикції, або загальноприйнятою практикою в цій юрисдикції. Якщо законодавчими чи нормативними актами встановлюється використання інших формулювань, це не впливає на вимоги цього МСЗО до практикуючого фахівця оцінити достовірне подання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи достовірного подання.

Неможливість формування висновку внаслідок накладеного управлінським персоналом обмеження обсягу огляду після прийняття завдання (див. параграфи 15, 82)

A121. Прийнятність рішення щодо відмови від виконання завдання може залежати від ступеня завершеності завдання на момент, коли управлінський персонал накладає обмеження обсягу. Якщо практикуючий фахівець вже в значній мірі закінчив огляд, він може прийняти рішення про максимально можливе виконання завдання, відмову від надання висновку та пояснення обмеження обсягу висновку в параграфі, де описується основа для відмови від надання висновку.

A122. За деяких обставин відмова від виконання завдання може бути неможливою, якщо законодавчими чи нормативними актами від практикуючого фахівця вимагається продовження завдання. Наприклад, таке може статись, якщо практикуючого фахівця призначено на огляд фінансової звітності суб'єкта господарювання державного сектору. Крім того, це може також статися в юрисдикціях, коли практикуючого фахівця призначають на огляд фінансової звітності за конкретний період або на конкретний період із забороною відмови від виконання завдання відповідно до завершення огляду цієї фінансової звітності або до кінця такого періоду. Практикуючий фахівець може вважати потрібним включити до свого звіту параграф з інших питань для пояснення, чому він не може відмовитись від виконання завдання.

Повідомлення інформації регуляторним органам або власникам суб'єкта господарювання

A123. Якщо практикуючий фахівець дійде висновку щодо необхідності відмовитись від виконання завдання внаслідок обмеження огляду, можуть існувати професійні, юридичні або регуляторні вимоги щодо повідомлення ним інформації стосовно відмови від виконання завдання регуляторним органам або власникам суб'єкта господарювання.

Звіт практикуючого фахівця (див. параграфи 86–92)

A124. Поняття письмового звіту включає звіти як на паперових, так і на електронних засобах.

Елементи звіту практикуючого фахівця (див. параграф 86)

A125. Заголовок, який вказує, що звіт є звітом незалежного практикуючого фахівця, наприклад заголовок «Звіт незалежного практикуючого фахівця з огляду» підтверджує, що практикуючий фахівець забезпечив дотримання всіх відповідних етичних вимог стосовно незалежності, що й відрізняє звіт незалежного практикуючого фахівця від звітів, наданих іншими особами.

A126. Законодавчі або нормативні акти можуть встановлювати, хто буде адресатом звіту практикуючого фахівця в конкретній юрисдикції. Зазвичай звіт практикуючого фахівця адресується тим, для кого його складено, часто акціонерам суб'єкта господарювання або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у суб'єкта господарювання, чия фінансова звітність проходить огляд.

A127. Якщо практикуючий фахівець знає, що фінансова звітність, яка пройшла огляд, буде включена в документ, який містить також іншу інформацію, наприклад доповідь щодо фінансових питань, він може розглянути можливість, якщо це дозволяється формою подання, ідентифікації номерів сторінок документа, де подано фінансову звітність, яка пройшла огляд. Це допоможе користувачам ідентифікувати фінансову звітність, якої стосується звіт практикуючого фахівця.

Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (див. параграф 86(d))

A128. Вимога цього МСЗО полягає в тому, що практикуючий фахівець повинен отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє свою відповідальність як стосовно складання фінансової звітності, так і стосовно завдання з огляду, є фундаментальною для виконання завдання та звітування щодо його виконання.

Опис відповідальності управлінського персоналу в звіті практикуючого фахівця надає контекст читачам звіту практикуючого фахівця для розуміння відповідальності управлінського персоналу стосовно виконаного завдання з огляду.

A129. Звіт практикуючого фахівця не повинен призначатися конкретно для «управлінського персоналу», але, натомість, він може містити термінологію юридичного контексту у певній юриздикції. У деяких юриздикціях ці звіти призначені для осіб, призначених для управління суб'єктом господарювання.

A130. Можуть існувати обставини, коли для практикуючого фахівця буде прийнятним додатково до опису відповідальності управлінського персоналу, як викладено в цьому МСЗО, відобразити відповідальність управлінського персоналу за складання фінансової звітності в контексті юрисдикції або типу суб'єкта господарювання.

A131. У деяких юрисдикціях законодавчі чи нормативні акти, які встановлюють відповідальність управлінського персоналу, можуть конкретно посилатись на відповідальність за належну якість облікових регістрів і записів, або облікових систем. Оскільки регістри, записи та системи є невід'ємною частиною внутрішнього контролю, в цьому МСЗО не використовуються такі вислови та не робиться якесь конкретне посилання на них.

Відповідальність практикуючого фахівця (див. параграф 86(f))

A132. Звіт практикуючого фахівця вказує, що його відповідальністю є надання висновку щодо фінансової звітності на основі виконаного огляду, щоб протиставити його відповідальність відповідальності управлінського персоналу за складання фінансової звітності.

Посилання на стандарти (див. параграф 86(f))

A133. Посилання на стандарти, використані практикуючим фахівцем для огляду, вказує користувачам його звітом, що огляд було виконано відповідно до встановлених стандартів.

Повідомлення інформації щодо характеру завдання з огляду фінансової звітності (див. параграф 86(f))

A134. Опис характеру завдання з огляду в звіті практикуючого фахівця пояснює обсяг та обмеження завдання, яке виконувалось на користь читачів звіту. Таке пояснення уточнює для попередження сумнівів, що огляд не є аудитом, і відповідно практикуючий фахівець не висловлює аудиторську думку щодо фінансової звітності.

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування та як вона може вплинути на висновок практикуючого фахівця (див. параграф 86(i)(ii))

A135. Ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансового звітування у висновку практикуючого фахівця використовується для інформування користувачів його звіту щодо контексту, в якому надається висновок. Така ідентифікація не обмежує оцінку, яка вимагається параграфом 30(a). Застосовна концептуальна основа фінансового звітування описується такими термінами, як:

> «… відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності;»
> або
>
> «… відповідно до принципів обліку, загальноприйнятих в юрисдикції X …»

A136. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування покриває

стандарти фінансової звітності та вимоги законодавчих або нормативних актів, вона ідентифікується за допомогою таких термінів, як «…відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та вимог Закону про корпорації юрисдикції Х.»

Параграф «Основа для модифікації», якщо висновок є модифікованим (див. параграф 85(h)(ii))

A137. Негативний висновок або відмова від надання висновку внаслідок конкретного питання, викладеного в параграфі «Основа для модифікації», не виключає необхідність викладення інших ідентифікованих питань, які б призвели до модифікації висновку практикуючого фахівця. В таких випадках розкриття інформації з цих інших питань, про які відомо практикуючому фахівцю, може бути доречним для користувачів фінансовою звітністю.

Підпис практикуючого фахівця (див. параграф 86(l))

A138. Підпис практикуючого фахівця ставиться від імені фірми практикуючого фахівця, його власного імені або від обох імен, як прийнято в конкретній юрисдикції. На додаток до його підпису від практикуючого фахівця в деяких юрисдикціях може вимагатись включення в свій звіт заяви про професійні титули або визнання органом, що надає ліцензії, в цій юрисдикції.

Попередження читачів про те, що фінансова звітність підготовлена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (див. параграф 88)

A139. Фінансова звітність спеціального призначення може використовуватись для інших цілей, крім тих, для яких вона призначена. Наприклад, регулюючий орган може вимагати, щоб певні суб'єкти господарювання розміщували свою звітність як публічний документ. Для уникнення непорозуміння важливо, щоб практикуючий фахівець попереджав користувачів звіту практикуючого фахівця про те, що фінансову звітність складено відповідно до концептуальної основи спеціального призначення і тому така звітність не може використовуватись з іншою метою.

Заборона на поширення або використання

A140. Крім попередження читача звіту практикуючого фахівця, що є вимогою завдання з огляду (ISRE), якщо фінансову звітність складено із застосуванням концептуальної основи спеціального призначення, практикуючий фахівець може вважати за потрібне зазначити, що його звіт призначений тільки для певних користувачів. Залежно від законодавства або нормативних актів конкретної юрисдикції цього можна досягти забороною положення або використання звіту практикуючого фахівця. За таких обставин параграф, що містить попередження про використання концептуальної основи спеціального призначення, може бути розширено через включення інших питань, а заголовок може бути модифіковано у відповідний спосіб.

Інша відповідальність щодо звітування (див. параграф 91)

A141. У деяких юрисдикціях практикуючий фахівець може нести додаткову відповідальність щодо звітування з інших питань, які будуть доповнювати його відповідальність за цим МСЗО. Наприклад, від нього може вимагатися звітування про конкретні питання, якщо вони привернуть його увагу під час виконання огляду фінансової звітності. З іншого боку, від практикуючого фахівця може вимагатись виконання конкретних додаткових процедур і звітування про їх результати, або надання висновку щодо конкретних питань, наприклад належної якості облікових регістрів та записів. Стандарти завдань з огляду фінансової звітності конкретних юрисдикцій можуть містити керівництво до застосування для практикуючого

фахівця щодо його відповідальності стосовно конкретної додаткової відповідальності за звітування в цій юрисдикції.

A142. У деяких випадках застосовні законодавчі або нормативні акти можуть вимагати від практикуючого фахівця або дозволяти йому звітувати щодо цієї іншої відповідальності в своєму звіті щодо фінансової звітності. В інших випадках від практикуючого фахівця вимагається або дозволяється таке звітування в окремому звіті.

A143. Така інша додаткова відповідальність розглядається в окремому розділі звіту практикуючого фахівця, щоб чітко відрізнити її від відповідальності за звітування щодо фінансової звітності відповідно до цього МСЗО. Якщо доречно, цей розділ може мати підзаголовок, який описує зміст параграфа з іншої відповідальності зі звітування. В деяких юрисдикціях така додаткова відповідальність зі звітування може розглядатись у звіті практикуючого фахівця, який подається окремо від його звіту з огляду фінансової звітності.

Дата звіту практикуючого фахівця (див. параграфи 86(k), 92)

A144. Дата звіту практикуючого фахівця інформує користувача цього звіту, що практикуючий фахівець розглянув вплив подій та операцій, про які йому стало відомо й які відбулися до цієї дати.

A145. Практикуючий фахівець надає свій висновок щодо фінансової звітності, а за саму фінансову звітність відповідальність несе управлінський персонал. Практикуючий фахівець не може дійти висновку щодо отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі до того, як він впевниться в тому, що всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, було складено, а управлінський персонал визнав свою відповідальність за них.

A146. У деяких юрисдикціях законодавчі або нормативні акти ідентифікують осіб або орган (наприклад, директорів), які несуть відповідальність за визнання, що всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, було складено, та встановлюють необхідний процес їх затвердження. В таких випадках до дати звіту щодо фінансової звітності необхідно отримати докази такого затвердження. В інших юрисдикціях процес затвердження не встановлюється законодавчими чи нормативними актами. В таких випадках слід розглянути процедури, яких дотримується суб'єкт господарювання при підготовці й затвердженні своєї фінансової звітності, з точки зору структури його управління та найвищого управління, для ідентифікації осіб або органу з повноваженнями визначення, що всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, було складено. В деяких випадках законодавчі або нормативні акти можуть вказувати на точку в процесі складання фінансової звітності, до якої очікується, що огляд буде закінчено.

A147. У деяких юрисдикціях вимагається остаточне затвердження фінансової звітності акціонерами до того, як звітність стане доступною громадськості. В таких юрисдикціях практикуючому фахівцю не треба чекати остаточного затвердження акціонерами для того, щоб дійти висновку щодо фінансової звітності. Для цілей цього МСЗО датою затвердження фінансової звітності є найранніша дата, на яку ті, хто має визнані повноваження, визначають, що всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, було складено, та визнають свою відповідальність за них.

Звіт практикуючого фахівця, встановлений законодавчими чи нормативними актами (див. параграфи 34–35, 86)

A148. Логічність звіту практикуючого фахівця, якщо огляд виконувався відповідно до

цього МСЗО, підвищує довіру до нього на ринку, оскільки дає змогу легко ідентифікувати ті огляди фінансової звітності, які виконувались відповідно до глобально визнаних стандартів. Практикуючий фахівець може посилатись на цей МСЗО в своєму звіті, якщо відмінності між вимогами законодавчих і нормативних актів та вимогами цього МСЗО стосуються лише структури або формулювань у звіті практикуючого фахівця, та, як мінімум, звіт відповідає вимогам параграфа 86 цього МСЗО. За таких обставин вважається, що практикуючий фахівець дотримався вимог цього МСЗО, навіть якщо структура та формулювання в його звіті встановлені законодавчими або нормативними вимогами до звітування. Якщо конкретні вимоги конкретної юрисдикції не вступають у конфлікт із цим МСЗО, використання структури та формулювань, використаних у цьому МСЗО, допоможе користувачам звіту практикуючого фахівця легко ідентифікувати такий звіт як звіт з огляду фінансової звітності, виконаного відповідно до цього МСЗО. Обставини, коли законодавчими чи нормативними актами встановлені структура або формулювання звіту практикуючого фахівця, які значно відрізняються від вимог цього МСЗО, розглянуто у вимогах цього МСЗО стосовно прийняття завдання з огляду та продовження відносин з клієнтом.

Звіт практикуючого фахівця з огляду, виконаного відповідно до стандартів конкретної юрисдикції та цього МСЗО (див. параграф 86(f))

A149. Якщо, дотримуючись вимог цього МСЗО, практикуючий фахівець дотримується ще й вимог доречних національних стандартів, він може вказувати в своєму звіті, що огляд було виконано відповідно до цього МСЗО та доречних національних стандартів завдань з огляду фінансової звітності. Однак посилання на цей МСЗО та доречні національні стандарти не є прийнятним, якщо між вимогами цього МСЗО та вимогами національних стандартів існує конфлікт, який змусить практикуючого фахівця сформувати інший висновок або не включати пояснювальний параграф, який за конкретних обставин вимагався б цим МСЗО. В такому випадку в своєму звіті практикуючий фахівець повинен посилатись лише на доречні стандарти (цей МСЗО або доречні національні стандарти), відповідно до яких цей звіт було складено.

Приклади звітів з огляду (див. параграф 86)

A150. У Додатку 2 до цього МСЗО наведено приклади звітів практикуючого фахівця з огляду фінансової звітності, підготовлених відповідно до вимог до звітування цього МСЗО.

Документація

Своєчасність складання документації із завдання (див. параграф 93)

A151. МСУЯ 1 вимагає від фірми встановлення цілей якості, щоб документація із завдання була зібрана своєчасно після дати звіту за завданням.

Додаток 1

(див. параграф *A*56)

Приклад листа-угоди для завдання з огляду історичної фінансової звітності

Нижче наведено приклад листа-угоди для завдання з огляду фінансової звітності загального призначення (підготовленої відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), який висвітлює доречні вимоги та керівництво до застосування, наведені в цьому МСЗО. Цей лист є не стандартним листом, а лише керівництвом, який можна використати відповідно до положень, висловлених у цьому МСЗО. Його слід змінювати відповідно до умов окремого завдання та обставин. Він складений для випадку огляду фінансової звітності за один звітний період, тому його слід адаптувати, якщо він буде стосуватися повторюваних завдань. Може виявитись необхідним звернутися по юридичну пораду щодо прийнятності будь-якого варіанта листа-угоди, який пропонується.

***

Відповідному представнику управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, компанії АВС[1]:

[Ціль та обсяг огляду]

Ви[2] запропонували нам виконати огляд фінансової звітності загального призначення компанії АВС, що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20XX р. і звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі, звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, та примітки до фінансової звітності, включно з інформацією про суттєву облікову політику. Цим листом ми із задоволенням підтверджуємо прийняття цього завдання з огляду й наше розуміння його.

Наш огляд проводитиметься для цілей надання нашого висновку щодо фінансової звітності. У разі надання немодифікованого висновку він буде мати таку форму: «В результаті нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (*або не надає правдиву й неупереджену інформацію про*), фінансовий стан компанії станом на [дата] та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився на зазначену дату відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).»

[Відповідальність практикуючого фахівця]

Ми виконаємо огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності». МСЗО 2400 (переглянутий) вимагає від нас дійти висновку, чи привернуло щось нашу увагу, що змусило б нас вважати, що фінансова звітність в цілому не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. МСЗО 2400 (переглянутий) також вимагає від нас дотримання відповідних етичних вимог.

Огляд фінансової звітності відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий) є завданням з надання обмеженої впевненості. Ми виконаємо процедури, що включатимуть насамперед запити до управлінського персоналу й інших осіб суб'єкта господарювання, якщо це

---

[1] Адресати та посилання в листі відповідатимуть обставинам завдання, включаючи відповідну юрисдикцію. Важливо звертатися до відповідних осіб (див. параграф 36 цього МСЗО)

[2] У листі застосовуватимуться або змінюватимуться, якщо це доречно, посилання на «Ви», «ми», «нас», «управлінський персонал», «тих, кого наділено найвищими повноваженнями» та «практикуючий практик»

доречно, та аналітичні процедури з подальшою оцінкою отриманих доказів. Ми також виконаємо додаткові процедури, якщо нам стане відомо про питання, які примусять нас вважати, що фінансова звітність в цілому може бути суттєво викривленою. Ці процедури будуть виконуватись для отримання нами можливості надати свій висновок щодо фінансової звітності відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий). Відбір процедур залежатиме від того, що на наше професійне судження буде необхідним відповідно до нашого розуміння компанії АВС та її середовища, нашого розуміння МСФЗ і їх застосування в контексті галузі.

Огляд не є аудитом фінансової звітності, тому:

(a) існує значно вищий ризик, ніж при виконанні завдання з аудиту, що будь-які суттєві викривлення, які існують в оглянутій фінансовій звітності, можуть залишатися неідентифікованими під час огляду, навіть якщо огляд адекватно виконувався відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий).

(b) при наданні нашого висновку щодо огляду фінансової звітності в звіті щодо фінансової звітності буде чітко зазначено, що він не являє собою аудиторську думку щодо фінансової звітності.

[*Відповідальність управлінського персоналу та ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансового звітування (з метою цього прикладу припускається, що практикуючий фахівець не визначив, що законодавчий або нормативний акт установлює відповідальність у належних термінах; отже, застосовуються описи, наведені у параграфі 30 (b) цього МСЗО.*]

Ми проведемо огляд, виходячи з того, що [управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями][3] визнає та розуміє, що він несе відповідальність за:

(a) складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ[4];

(b) таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки; та

(c) забезпечення:

(i) доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;

(ii) додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою огляду; та

(iii) необмеженого доступу до працівників у компанії АВС, від яких, як ми визначили, необхідно одержати докази.

Як складову процесу нашого аудиту, ми проситимемо [управлінський персонал і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженням] підтвердити у письмовій формі запевнення, надані нам у зв'язку з оглядом.

Ми сподіваємося на повне сприяння Вашого персоналу під час проведення нашого аудиту.

---

[3] Слід використовувати термінологію згідно з обставинами.

[4] Або, якщо доцільно, «за складання фінансової звітності, яка надає правдиву й неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності».

[*Інша важлива інформація*]

[Вставити *в разі потреби іншу інформацію, таку як домовленості про гонорари, виставлення рахунків та інші особливі умови залежно від обставин.*]

[*Звітування*]

[Вставити *належне посилання на очікувану форму та зміст звіту аудитора.*] Форма та зміст нашого звіту, можливо, потребуватимуть змін з урахуванням результатів нашого огляду.

Прохання підписати та повернути примірник цього листа, що додається, з метою підтвердження і згоди про домовленість стосовно нашого огляду фінансової звітності, включаючи відповідальність кожного з нас.

XYZ & Co.

Підтверджено та погоджено від імені компанії ABC

(підпис)

.....

Ім’я, прізвище, посада

Дата

Додаток 2

(див. параграф А150)

Приклади звітів практикуючого фахівця з огляду

Звіт з огляду фінансової звітності загального призначення

Приклади звітів з огляду з немодифікованими висновками

- Приклад 1. Звіт практикуючого фахівця щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, розрахованої на задоволення спільних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів (наприклад, Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств).

Приклади звітів з огляду з модифікованими висновками

- Приклад 2. Звіт практикуючого фахівця з модифікованим висновком в наслідок явного суттєвого викривлення фінансової звітності. Фінансова звітність була складена відповідно до концептуальної основи дотримання вимог розрахованої на задоволення спільних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів. (Фінансову звітність складено із застосуванням концептуальної основи дотримання вимог).
- Приклад 3. Звіт практикуючого фахівця з модифікованим висновком в наслідок неможливості отримання ним прийнятних доказів у достатньому обсязі. (Фінансову звітність складено із застосуванням концептуальної основи достовірного подання — крім МСФЗ).
- Приклад 4. Звіт практикуючого фахівця з негативним висновком унаслідок суттєвого викривлення фінансової звітності. (Фінансову звітність складено із застосуванням концептуальної основи достовірного подання – МСФЗ).
- Приклад 5. Звіт практикуючого фахівця з відмовою від формування висновку внаслідок неможливості отримати прийнятні докази у достатньому обсязі щодо багатьох елементів фінансової звітності, що не дає можливості завершити огляд. (Фінансову звітність складено із застосуванням концептуальної основи достовірного подання – МСФЗ).

Звіти з огляду фінансової звітності спеціального призначення

- Приклад 6. Звіт практикуючого фахівця щодо фінансової звітності, складеної відповідно до положень контракту, що стосуються фінансового звітування (для цілей цього прикладу – концептуальної основи дотримання вимог).
- Приклад 7. Звіт практикуючого фахівця щодо окремого фінансового звіту, складеного відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат (для цілей цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).

Приклад 1

Обставини включають таке:

- **Огляд повного комплекту фінансової звітності.**
- **Фінансова звітність є звітністю загального признаення, складеною управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств.**
- **Умови завдання з огляду відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність, наведену в параграфі 30(b) цього МСЗО.**
- **На додаток до огляду фінансової звітності практикуючий фахівець несе також іншу відповідальність за звітування, передбачену місцевим законодавством.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО ОГЛЯДУ

[Належний адресат]

Звіт щодо фінансової звітності[1]

Ми провели огляд фінансової звітності Компанії АВС (додається), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., і звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Відповідальність управлінського персоналу[2] *за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств[3] і за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Відповідальність практикуючого фахівця

Нашою відповідальні стю є формування висновку щодо фінансової звітності, яка додається. Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдання з огляду (МСЗО) 2400 (переглянутий) *«Завдання з огляду історичної фінансової звітності»*. МСЗО 2400 (переглянутий) вимагає від нас дійти висновку, чи привернуло нашу увагу щось, що дало б підстави нас вважати, що фінансова звітність у цілому не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Цей стандарт також вимагає від нас дотримання відповідних етичних вимог.

---

1 Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не є необхідним за обставин, не застосовується інший підзаголовок – «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

2 Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

3 За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств, та за таку...».

Огляд фінансової звітності відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий) є завданням з надання обмеженої впевненості. Практикуючий фахівець виконує процедури, що полягають переважно у розпитуванні управлінського персоналу та, якщо застосовно, інших осіб суб'єкта господарювання, а також у аналітичних процедурах, і оцінює отримані докази.

Процедури, що виконуються під час огляду, є значно меншими за обсяг процедур, які виконуються під час аудиту, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності.

Висновок

На основі нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, дало би нам підстави вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (*або* не *надає правдиву й неупереджену* інформацію *про*), фінансовий стан компанії АВС на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств.

Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів

[Форма та зміст цього розділу звіту практикуючого фахівця змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності практикуючого фахівця щодо звітування]

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

Приклад 2

Обставини включають таке:

- **Огляд повного пакета фінансової звітності, складеної відповідно до вимог законодавчих чи нормативних актів.**
- **Фінансову звітність складено як звітність загального призначення управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до концептуальної основи фінансового звітування (Закону XYZ) юрисдикції X (тобто концептуальної основи фінансового звітування, що містить вимоги законодавчих чи нормативних актів, розрахованої на задоволення спільних потреб широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Ця концептуальна основа фінансового звітування не є концептуальною основою достовірного подання).**
- **Умови завдання з огляду відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність, наведену в параграфі 30(b) цього МСЗО.**
- **Огляд показав, що запаси містять викривлення. Викривлення є суттєвим, але не всеохоплюючим для фінансової звітності.**
- **Додатково до огляду фінансової звітності практикуючий фахівець має також іншу відповідальність за звітування, передбачену місцевим законодавством.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ З ОГЛЯДУ

[Належний адресат]

Звіт щодо фінансової звітності[4]

Ми провели огляд фінансової звітності компанії ABC (додається), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Відповідальність управлінського персоналу[5] *за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання цієї фінансової звітності відповідно до Закону XYZ юрисдикції X та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Відповідальність практикуючого фахівця

Нашою відповідальністю є формування висновку щодо фінансової звітності, яка додається. Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдання з огляду («МСЗО») 2400 (переглянутий).

«Завдання з огляду історичної фінансової звітності». МСЗО 2400 (переглянутий) вимагає від нас дійти висновку, чи привернуло нашу увагу щось, що дало би підстави вважати, що фінансова звітність в цілому не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Цей стандарт також вимагає

---

[4] Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не є необхідним за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок – «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

[5] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

від нас дотримання відповідних етичних вимог.

Огляд фінансової звітності згідно з МСЗО 2400 (переглянутий) є завданням з надання обмеженої впевненості. Практикуючий фахівець виконує процедури, що полягають переважно у розпитуванні управлінського персоналу та, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, а також у застосуванні аналітичних процедурах, та оцінює отримані докази.

Процедури, що виконуються під час огляду, є значно меншими за обсяг процедури, які виконуються під час аудиту, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності.

Основа для висновку із застереженням

Запаси компанії відображені у звіті про фінансовий стан у сумі ххх. Управлінський персонал відобразив запаси тільки за собівартістю, а не за нижчою із величин – собівартістю або чистою вартістю реалізації, що є відхиленням від вимог концептуальної основи фінансового звітування (Закону XYZ) юрисдикції Х. Як зазначено в облікових записах компанії, якщо б управлінський персонал відобразив запаси за нижчою із величин – собівартістю та чистою вартістю реалізації, запаси повинні були би бути зменшені на суму ххх для списання їх до чистої вартості реалізації. Відповідно собівартість продаж була б збільшена на ххх, податок на прибуток, чистий прибуток та акціонерний капітал були б знижені на ххх, ххх та ххх відповідно.

Висновок із застереженням

На основі нашого огляду, за винятком впливу питання, описаного у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, дало б нам підстави, що фінансова звітність компанії АВС не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування (Закону XYZ) юрисдикції Х.

Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів

[Форма та зміст цього розділу звіту практикуючого фахівця змінюватимуться залежно від характеру практикуючого фахівця іншої відповідальності щодо звітування]

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

Приклад 3

Обставини включають таке:

- **Огляд повного пакету фінансової звітності загального призначення, складеного управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до [концептуальної основи фінансового звітування, розрахованої на достовірне подання, іншої, ніж Міжнародні стандарти фінансової звітності].**
- **Умови завдання з огляду відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність, наведену в параграфі 30(b) цього МСЗО.**
- **Практикуючий фахівець не зміг отримати прийнятні докази у достатньому обсязі щодо інвестицій у закордонну афілійовану компанію. Можливий вплив неможливості отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі є суттєвим, але не всеохоплюючим для фінансової звітності.**
- **Додатково до огляду консолідованої фінансової звітності практикуючий фахівець не несе іншої відповідальності щодо звітування за місцевим законодавством.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО ОГЛЯДУ

[Належний адресат]

Ми провели огляд фінансової звітності компанії ABC (додається), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Відповідальність управлінського персоналу[6] за фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до [назва застосовної концептуальної основи фінансового звітування з посиланням на юрисдикцію або країну походження цієї концептуальної основи фінансового звітування, якщо використовується інша, ніж Міжнародні стандарти фінансової звітності, концептуальна основа фінансового звітування][7] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Відповідальність практикуючого фахівця

Нашою відповідальністю є формування висновку щодо фінансової звітності, яка додається. Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдання з огляду

---

[6] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції

[7] За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію відповідно до [назва застосовної концептуальної основи фінансового звітування з посиланням на юрисдикцію або країну походження цієї концептуальної основи фінансового звітування, якщо використовується інша, ніж Міжнародні стандарти фінансової звітності, концептуальна основа фінансового звітування] фінансового звітування, та за таку...».

МСЗО 2400 (переглянутий) *«Завдання з огляду історичної фінансової звітності»*. МСЗО 2400 (переглянутий) вимагає від нас дійти висновку, чи привернуло нашу увагу щось, дало би нам підстави, що фінансова звітність в цілому не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Цей стандарт також вимагає від нас дотримання відповідних етичних вимог.

Огляд фінансової звітності відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий) є завданням з надання обмеженої впевненості. Практикуючий фахівець виконує процедури, що переважно полягають у розпитуванні управлінського персоналу та, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, а також у застосуванні аналітичних процедурах, і оцінює отримані докази.

Обсяг процедур, що виконуються під час огляду, є значно меншими за процедур, які виконуються під час аудиту, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно, ми не висловлюємо аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності.

Основа для висновку із застереженням

Інвестиція компанії ABC в компанію XYZ, закордонну афілійовану компанію, придбану протягом року, яка відображена в обліку за методом участі в капіталі, показана в розмірі «xxx» в звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., а частку компанії ABC в чистому прибутку компанії XYZ в «xxx» включено в прибуток компанії ABC за рік, що закінчився на вказану дату. Ми не змогли отримати доступ до відповідної фінансової інформації компанії XYZ стосовно балансової вартості інвестиції компанії ABC в компанію XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік. Внаслідок цього ми не змогли виконати процедури, що ми вважаємо за необхідне.

Висновок із застереженням

У результаті нашого огляду, за винятком впливу питання, описаного у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що дало би нам підстави вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (*або не надає правдиву й неупереджену* інформацію *про*) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до [назва застосовної концептуальної основи фінансового звітування з посиланням на юрисдикцію або країну походження цієї концептуальної основи фінансового звітування, якщо використовується інша, ніж Міжнародні стандарти фінансової звітності, концептуальна основа фінансового звітування].

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

Приклад 4

Обставини включають таке:

- **Огляд консолідованої фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом материнської компанії відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **Умови завдання з огляду відображають опис відповідальності управлінського персоналу за консолідовану фінансову звітність, наведену в параграфі 30(b) цього МСЗО.**
- **Консолідована фінансова звітність суттєво викривлена внаслідок неконсолідації одного з дочірніх підприємств. Суттєве викривлення є всеохоплюючим для консолідованої фінансової звітності. Вплив викривлення на фінансову звітність не визначався, оскільки було практично неможливо це зробити.**
- **Додатково до огляду консолідованої фінансової звітності практикуючий фахівець не має іншої відповідальності щодо звітування за місцевим законодавством.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО ОГЛЯДУ

[Належний адресат]

Звіт щодо консолідованої фінансової звітності[8]

Ми провели огляд консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочерніх підприємств (додається), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., 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, та примітки до фінансової звітності, включно з інформацією про суттєву облікову політику.

Відповідальність управлінського персоналу[9] *за консолідовану фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї консолідованої фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності[10], та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання консолідованої фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Відповідальність практикуючого фахівця

Нашою відповідальністю є формування висновку щодо консолідованої фінансової звітності, яка додається. Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдання з огляду 2400 (переглянутий) «*Завдання з огляду історичної фінансової звітності*». МСЗО 2400 (переглянутий) вимагає від нас дійти висновку, чи привернуло нашу увагу щось, що дало би нам підстави вважати, що консолідована фінансова звітність

---

[8] Підзаголовок «Звіт щодо консолідованої фінансової звітності» не є необхідним за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок – «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

[9] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

[10] За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за таку...»

в цілому не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Цей стандарт також вимагає від нас дотримання відповідних етичних вимог.

Огляд консолідованої фінансової звітності відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий) є завданням з надання обмеженої впевненості. Практикуючий фахівець виконує процедури, що полягають переважно у запитах управлінського персоналу та, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, а також у аналітичних процедурах, і оцінює отримані докази.

Обсяг процедур, що виконуються під час огляду, є значно меншими за обсяг процедур, які виконуються під час аудиту, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку щодо цієї консолідованої фінансової звітності.

Основа для негативного висновку

Як пояснюється в Примітці Х, компанія не консолідувала фінансову звітність дочірнього підприємства – компанії XYZ, яку вона придбала в 20X1 р., оскільки вона поки що не змогла підтвердити справедливу вартість деяких суттєвих активів і зобов'язань дочірнього підприємства на дату придбання. Внаслідок цього ця інвестиція відображена в обліку за собівартістю. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності фінансову звітність дочірнього підприємства необхідно консолідувати, оскільки воно контролюється компанією. Якби фінансову звітність компанії XYZ було консолідовано, це мало б суттєвий вплив на значну кількість елементів фінансової звітності, що додається.

Негативний висновок

У результаті нашого огляду через значущість питання, описаного в параграфі «Основа для негативного висновку», консолідована фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (*або не надає правдиву й неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії АВС та її дочірніх підприємств на 31 грудня 20X1 р. та їхні фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів

[Форма та зміст цього розділу звіту практикуючого фахівця змінюватимуться залежно від характеру іншої його відповідальності щодо звітування]

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

Приклад 5

Обставини включають таке:

- **Огляд повного пакета фінансової звітності загального призначення, складеного управлінським персоналом відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **Умови завдання з огляду відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність, наведену в параграфі 30(b) цього МСЗО.**
- **Практикуючий фахівець не зміг сформувати висновок щодо фінансової звітності у зв'язку з неможливістю отримати прийнятні докази у достатньому обсязі щодо багатьох елементів фінансової звітності та вважає, що вплив є суттєвим і всеохоплюючим для фінансової звітності. Зокрема, практикуючий фахівець не зміг отримати докази щодо фізичних запасів суб'єкта господарювання та його дебіторської заборгованості.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО ОГЛЯДУ

[Належний адресат]

Нас було залучено для проведення огляду фінансової звітності компанії ABC (додається), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та примітки до фінансової звітності, включно з інформацією про суттєву облікову політику.

Відповідальність управлінського персоналу[11] за фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності[12] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Відповідальність практикуючого фахівця

Нашою відповідальністю є формування висновку щодо фінансової звітності, яка додається. Однак у зв'язку з питанням (питаннями), описаним (описаними) у параграфі «Основа для відмови від висновку», ми не змогли отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для використання їх як основи для формування нашого висновку щодо фінансової звітності.

Основа для відмови від висновку

Управлінський персонал не провів інвентаризацію запасів на кінець року. Ми не змогли виконати процедури, які ми вважали необхідними стосовно кулькості запасів на 31 грудня 20X1 р., відображених у звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р. в сумі «xxx».

Крім того, впровадження нової комп'ютеризованої системи обліку дебіторської заборгованості у вересні 20X1 р. призвело до значної кількості помилок у даних щодо

---

[11] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

[12] За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву й неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за таку...».

дебіторської заборгованості та запасів. На дату нашого звіту управлінський персонал все ще продовжує виправляти недоліки системи та помилки. Внаслідок цього ми не змогли визначити необхідність внесення коригувань стосовно відображених або невідображених запасів і дебіторської заборгованості, а також елементів, з яких складаються звіт про сукупний дохід, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів.

Відмова від висновку

Через значущість питань, описаних у параграфі «Основа для відмови від висновку», ми не змогли отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування висновку щодо фінансової звітності, що додається. Тому ми не надаємо висновку щодо цієї фінансової звітності.

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

Приклад 6

Обставини включають таке:

- **Фінансову звітність було складено управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до положень контракту, що стосуються фінансового звітування (тобто концептуальної основи спеціального призначення) для дотримання умов контракту. Управлінськийперсоналнемаєвиборуконцептуальної основи фінансового звітування.**
- **Застосовна концептуальна основа фінансового звітування – концептуальна основа дотримання вимог.**
- **Умови завдання з огляду відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність, наведену в параграфі 30(b) цього МСЗО.**
- **Поширення або використання звіту практикуючого фахівця є обмеженим.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО ОГЛЯДУ

[Належний адресат]

Ми провели огляд фінансової звітності компанії ABC (додається), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Фінансова звітність була складена управлінським персоналом компанії ABC згідно з положеннями, що стосуються фінансового звітування, викладених у розділі Z контракту від 1 січня 20X1 р. між компаніями ABC та DEF («контракт»).

Відповідальність управлінського персоналу[13] за фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання цієї фінансової звітності відповідно до положень, що стосуються фінансового звітування, викладених у розділі Z контракту, та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

Відповідальність практикуючого фахівця

Нашою відповідальністю є формування висновку щодо фінансової звітності, яка додається. Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдання з огляду МСЗО 2400 (переглянутий)

«Завдання з огляду історичної фінансової звітності». МСЗО 2400 (переглянутий) вимагає від нас дійти висновку, чи привернуло нашу увагу щось, що дало би нам підставу вважати, що фінансова звітність у цілому не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Цей стандарт також вимагає від нас дотримання відповідних етичних вимог.

Огляд фінансової звітності відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий) є завданням з

[13] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

надання обмеженої впевненості. Практикуючий фахівець виконує процедури, що полягають переважно у розпитуванні управлінського персоналу та, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, а також у застосуванні аналітичних процедурах, і оцінює отримані докази.

Обсяг процедур, що виконуються під час огляду, є значно меншими за обсяг процедур, які виконуються під час аудиту, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності.

Висновок

У результаті нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до положень, що стосуються фінансового звітування, викладених у розділі Z контракту.

Принципи обліку та обмеження щодо розповсюдження та використання

Не модифікуючи наш висновок, ми звертаємо Вашу увагу на примітку X до фінансової звітності, яка описує основу обліку. Фінансова звітність була складена з метою дотримання компанії ABC положень контракту, що стосуються фінансового звітування, на які є посилання вище. Тому фінансова звітність може бути недоречною для інших цілей. Наш звіт призначений виключно для компанії ABC та компанії DEF і не може надаватися або використаним іншими сторонами, крім компанії ABC або компанії DEF.

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

Приклад 7

Обставини включають таке:

- **Огляд звіту про грошові надходження та витрати.**
- **Фінансовий звіт складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до принцип в обліку грошових надходжень та витрат з метою про інформацію щодо грошових потоків, отриманих від кредитора. Застосування принципів обліку, що була використана для складання фінансового звіту, була погоджена між суб'єктом господарювання та кредитором.**
- **Застосовна концептуальна основа фінансового звітування – концептуальна основа достовірного подання, розрахована на задоволення потреб у фінансовій інформації визначених користувачів.**
- **Практикуючий фахівець визнав, що використання фрази «складена достовірно, в усіх суттєвих аспектах» у своєму висновку є належним.**
- **Умови завдання з огляду відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність, наведений у параграфі 30(b) цього МСЗО.**
- **Поширення або використання звіту практикуючого фахівця не є обмеженим.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО ОГЛЯДУ

[Належний адресат]

Ми виконали огляд звіту про грошові надходження та витрати компанії ABC (додається) за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., а також стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації (разом – фінансовий звіт). Фінансовий звіт був складений управлінським персоналом із використанням основи обліку методом грошових надходжень та витрат, що описали у Примітці X.

Відповідальність управлінського персоналу[14] за фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цього фінансового звіту відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат, описаної в Примітці X, і за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал вважає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансового звіту, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Відповідальність практикуючого фахівця

Нашою відповідальністю є формування висновку щодо фінансового звіту, який додається. Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдання з огляду МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності». МСЗО 2400 (переглянутий) вимагає від нас дійти висновку, чи привернуло нашу увагу щось, що дало би нам змогу вважати, що фінансовий звіт в цілому не складений в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Цей стандарт також вимагає від нас дотримання відповідних етичних вимог.

Огляд фінансової звітності відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий) є завданням з

[14] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

надання обмеженої впевненості. Практикуючий фахівець виконує процедури, що полягають переважно у розпитуванні управлінського персоналу та, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, а також у застосуванні аналітичних процедурах, і оцінює отримані докази.

Обсяг процедури, що виконуються під час огляду, є значно меншими за обсяг процедури, які виконуються під час аудиту, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно, ми не висловлюємо аудиторську думку щодо цього фінансового звіту.

Висновок

У результаті нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що дало би нам підстави нас вважати, що фінансовий звіт не відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (*або не надає правдиву й неупереджену інформацію про*) грошові надходження та витрати компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат, що описані в Примітці X.

Принципи обліку

Не модифікуючи наш висновок, ми звертаємо увагу на Примітку X до фінансового звіту, в якій зазначена основа обліку. Фінансовий звіт був складений з метою надання інформації кредитору XYZ. Тому цей фінансовий звіт може бути недоречним для інших цілей.

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ 2410 «ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, ЩО ВИКОНУЄТЬСЯ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ»

(чинний для оглядів проміжної фінансової інформації
за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ 1–3

Загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації 4–6

Ціль завдання з огляду проміжної фінансової інформації 7–9

Узгодження умов завдання 10–11

Процедури огляду проміжної фінансової інформації 12–29

Оцінювання викривлень 30–33

Запевнення управлінського персоналу 34–35

Відповідальність аудитора за супутню інформацію 36–37

Повідомлення інформації 38–42

Звіти щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації 43–63

Документація 64

Дата набрання чинності 65

Додаток 1. Приклад листа-угоди щодо огляду проміжної фінансової інформації

Додаток 2. Аналітичні процедури, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації

Додаток 3. Приклад листа-запевнення управлінського персоналу

Додаток 4. Приклади звітів щодо огляду проміжної фінансової інформації

Додаток 5. Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням через відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Додаток 6. Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням через обмеження обсягу, не встановленого управлінським персоналом

Додаток 7. Приклади звітів щодо огляду, в яких надано негативний висновок через відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) 2410 «*Оглядпроміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання*» слід розглядати в контексті *Передмови до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, яка визначає застосування та статут МСЗО.*

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) є встановлення положень та надання керівництва до застосування щодо професійної відповідальності аудитора при виконанні завдання з огляду проміжної фінансової інформації клієнта з аудиту, а також щодо форми і змісту звіту. Термін «аудитор» використовується в цьому МСЗО не тому, що аудитор виконує функції аудиту, а тому, що сфера застосування цього МСЗО обмежується оглядом проміжної фінансової інформації, який виконується незалежним аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання.

2. Для цілей цього МСЗО проміжна фінансова інформація – це фінансова інформація, яка складається і подається відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування[1] та містить повний або скорочений комплект фінансової звітності за період, менший за фінансовий рік суб'єкта господарювання.

3. **Аудитор, який бере на себе зобов'язання виконати огляд проміжної фінансової інформації, повинен виконувати огляд відповідно до цього МСЗО.** Виконуючи аудит річної фінансової звітності, аудитор отримує розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю. Якщо аудитор бере на себе зобов'язання виконати огляд проміжної фінансової інформації, це розуміння оновлюється через запити, які здійснюються в процесі огляду, та допомагає аудитору уточнити запити, які треба зробити, а також аналітичні й інші процедури огляду, які слід застосувати. Практикуючий фахівець, який має завдання виконати огляд проміжної фінансової інформації, але не є аудитором суб'єкта господарювання, виконує огляд відповідно до МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності». Оскільки такий практикуючий фахівець, як правило, не має такого самого розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, як аудитор суб'єкта господарювання, йому необхідно виконати інші запити і процедури для досягнення цілі огляду.

3а. Цей МСЗО містить інструкції щодо проведення огляду проміжної фінансової інформації аудитором суб'єкта господарювання. Проте його необхідно застосовувати, адаптувавши, якщо це потрібно, до обставин у випадках, якщо аудитор суб'єкта господарювання приймає завдання з огляду історичної фінансової інформації, яка не є проміжною фінансовою інформацією клієнта з аудиту.*

Загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації

4. **Аудитор має дотримуватись етичних вимог, що стосуються аудиту річної фінансової звітності суб'єкта господарювання.** Ці етичні вимоги регулюють професійну відповідальність у таких питаннях, як незалежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка і технічні стандарти.

5. **Аудитор має виконувати процедури контролю якості, застосовні до конкретного завдання.** Елементи контролю якості, що стосуються окремого завдання, включають відповідальність керівництва за якість виконання завдання, дотримання етичних вимог, прийняття та продовження роботи з клієнтом і конкретних завдань, призначення аудиторської групи із завдання, виконання

---

[1] Наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

* Параграф 3а та примітка 4 були додані до МСЗО у грудні 2007 року для роз'яснення способу застосування МСЗО

завдання та моніторинг.

6. **Аудитору слід планувати та виконувати огляд з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які спричиняють суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона відповідала в усіх суттєвих аспектах застосовній концептуальній основі фінансового звітування.** Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, беручи під сумнів, обґрунтованість отриманих доказів та насторожено ставиться до доказів, що суперечать чи ставлять під сумнів достовірність документів або запевнень управлінського персоналу суб'єкта господарювання.

Ціль завдання з огляду проміжної фінансової інформації

7. Ціллю завдання з огляду проміжної фінансової інформації є надання аудитору можливості дійти на основі огляду висновку, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Аудитор робить запити та виконує аналітичні й інші процедури огляду з метою зменшення до помірного рівня ризику надання невідповідного висновку в разі, якщо проміжна фінансова інформація суттєво викривлена.

8. Ціль завдання з огляду проміжної фінансової інформації значно відрізняється від мети аудиту, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Огляд проміжної фінансової інформації не надає основи для висловлення думки про те, чи надана фінансова інформація правдиво й неупереджено або подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

9. На відміну від аудиту огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що проміжна фінансова інформація не містить суттєвих викривлень. Огляд передбачає здійснення запитів в основному особам, що відповідають за фінансові й облікові питання, і застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд може привернути увагу аудитора до важливих питань, що впливають на проміжну фінансову інформацію, проте він не надає всіх доказів, яких вимагав би аудит.

Узгодження умов завдання

10. **Аудитор та клієнт повинні узгодити умови завдання.**

11. Узгоджені умови завдання зазвичай викладаються в листі угоді. Подібне спілкування дає змогу уникнути непорозуміння щодо характеру завдання, зокрема щодо цілі й обсягу огляду, відповідальності управлінського персоналу, обсягу відповідальності аудитора, рівня впевненості, що отримується, та характеру й форми звіту. При цьому обговорюються такі питання:

- ціль огляду проміжної фінансової інформації;
- обсяг огляду;
- відповідальність управлінського персоналу за проміжну фінансову інформацію;
- відповідальність управлінського персоналу за встановлення та підтримання системи ефективного внутрішнього контролю, що стосується складання проміжної фінансової інформації;
- відповідальність управлінського персоналу за надання аудитору всієї фінансової документації та відповідної інформації;

- згода управлінського персоналу надати письмові запевнення на підтвердження усних пояснень під час огляду і пояснень, що не висловлені прямо в бухгалтерських записах суб'єкта господарювання;
- передбачена форма та зміст звіту, який слід надати, включаючи визначення адресатів звіту;
- згода управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що в разі, якщо будь-який документ, який містить проміжну фінансову інформацію, свідчить, що проміжну фінансову інформацію оглянуто аудитором суб'єкта господарювання, звіт щодо огляду також буде включено до документа.

Зразок листа-угоди наведено в Додатку 1 до цього МСЗО. Умови завдання з огляду проміжної фінансової інформації можна також поєднувати з умовами завдання з аудиту річної фінансової звітності.

Процедури огляду проміжної фінансової інформації

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю

12. **Аудитор має отримати таке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його системи внутрішнього контролю, тією мірою, якою це стосується складання як річної, так і проміжної фінансової інформації, що є достатнім для планування й виконання завдання, щоб бути в змозі:**

    (a) ідентифікувати типи потенційних суттєвих викривлень та оцінити ймовірність їх виникнення; та

    (b) відібрати запити, аналітичні та інші процедури огляду, які забезпечать аудитору основу для повідомлення у звіті про те, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

13. Як вимагає МСА 315 (переглянутий в 2019 році) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»*, аудитор, який виконав аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання за один або кілька річних періодів, отримав розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, що стосується складання річної фінансової інформації, достатнє для проведення аудиту. При плануванні огляду проміжної фінансової інформації аудитор оновлює це розуміння. Аудитор отримує також достатнє розуміння внутрішнього контролю, який стосується складання проміжної фінансової інформації та може відрізнятися від внутрішнього контролю, що стосується річної фінансової інформації.

14. Аудитор використовує розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, щоб визначити, які запити слід зробити, які аналітичні та інші процедури огляду потрібно застосувати, щоб встановити, щодо яких конкретних подій, операцій і тверджень треба здійснити запити або застосувати аналітичні чи інші процедури огляду.

15. Процедури, які виконує аудитор для оновлення розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, як правило, включають:

    - ознайомлення достатньою мірою з документацією аудиту за попередній рік і оглядами проміжної фінансової інформації за попередній період (попередні

періоди) поточного року та відповідний проміжний період (проміжні періоди) попереднього року, що дасть змогу аудитору ідентифікувати питання, які можуть вплинути на проміжну фінансову інформацію поточного періоду;

- розгляд будь-яких значних ризиків, включаючи ризик нехтування заходами контролю з боку управлінського персоналу суб'єкта господарювання, які було ідентифіковано під час аудиту фінансової звітності за попередній період;
- ознайомлення з останньою річною та порівняльною проміжною фінансовою інформацією за попередній період;
- розгляд суттєвості з посиланням на застосовну концептуальну основу фінансової звітності тією мірою, якою це стосується проміжної фінансової інформації, для допомоги у визначенні характеру й обсягу процедур, які слід виконати, та оцінки впливу викривлень;
- розгляд характеру будь-яких виправлених суттєвих викривлень і будь-яких ідентифікованих невиправлених несуттєвих викривлень у фінансовій звітності за попередній рік;
- розгляд важливих питань фінансового обліку та звітності, які можуть справляти постійний вплив, наприклад суттєві недоліки внутрішнього контролю;
- розгляд результатів виконаних аудиторських процедур щодо фінансової звітності за поточний рік;
- розгляд результатів виконаного внутрішнього аудиту та подальших дій, здійснених управлінським персоналом;
- запит управлінському персоналу про результати оцінки ним ризику того, що проміжна фінансова інформація може бути викривленою внаслідок шахрайства;
- запит управлінському персоналу про вплив змін у діяльності суб'єкта господарювання;
- запит управлінському персоналу про будь-які значні зміни у внутрішньому контролі та потенційного впливу цих змін на складання проміжної фінансової інформації;
- запит управлінському персоналу про процес складання проміжної фінансової інформації та достовірності основних бухгалтерських записів, з якими збігається або узгоджується проміжна фінансова інформація.

16. Аудитор визначає характер процедур огляду для сегментів суб'єкта господарювання, які слід виконати для компонентів, і, де це доречно, повідомляє про це інших аудиторів, що беруть участь в огляді. Чинники, які слід розглядати, включають суттєвість (та ризик викривлень) проміжної фінансової інформації компонентів і розуміння аудитором ступеня централізації або децентралізації внутрішнього контролю за складанням такої інформації.

17. **Для планування та проведення огляду проміжної фінансової інформації щойно призначений аудитор, який ще не виконував аудит річної фінансової звітності відповідно до МСА, має отримати розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, в тому числі його системи внутрішнього контролю, що стосується складання річної та проміжної фінансової інформації.**

18. Таке розуміння допомагає аудитору уточнити зроблені запити та застосовні

аналітичні й інші процедури огляду під час виконання огляду проміжної фінансової інформації відповідно до цього МСЗО. В процесі отримання такого розуміння аудитор, як правило, робить запити попередньому аудитору та, якщо це можливо, переглядає документацію попереднього аудитора, яка стосується аудиту за попередній рік і за попередні проміжні періоди поточного року, огляд яких виконав попередній аудитор. При цьому аудитор розглядає характер будь-яких виправлених і невиправлених викривлень, узагальнених попереднім аудитором, значні ризики, включаючи ризик нехтування заходами контролю, будьякі питання, що стосуються складання звітності, які можуть зберігати свою важливість для наступних завдань, наприклад суттєві недоліки внутрішнього контролю.

Запити, аналітичні та інші процедури огляду

19. **Аудитору слід робити запити в основному особам, які відповідають за фінансові та облікові питання, і виконувати аналітичні та інші процедури огляду для надання можливості надати на основі виконаного ним огляду висновок, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.**

20. Огляд зазвичай не потребує тестування бухгалтерських записів через перевірку, спостереження або підтвердження. Процедури виконання огляду проміжної фінансової інформації, як правило, обмежені здійсненням запитів в основному особам, які відповідають за фінансові та облікові питання, і застосуванням аналітичних та інших процедур огляду, а не підтвердженням отриманої інформації щодо важливих питань обліку, які стосуються проміжної фінансової інформації. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю, результати оцінювання ризиків, пов'язаних із попереднім аудитом, і розгляд ним суттєвості стосовно проміжної фінансової інформації впливають на характер та обсяг здійснених запитів і застосованих аналітичних та інших процедур огляду.

21. Зазвичай аудитор виконує такі процедури:

- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і відповідних комітетів для виявлення питань, що можуть впливати на проміжну фінансову інформацію, а також здійснення запитів щодо питань, які розглядалися на зборах, протоколи яких відсутні;
- розгляд впливу (якщо є) питань, які обумовлюють модифікацію звіту щодо аудиту чи огляду, облікові коригування або невиправлені викривлення, ідентифіковані під час попереднього аудиту чи оглядів;
- обговорення, де це доречно, з іншими аудиторами, які виконують огляд проміжної фінансової інформації, важливих компонентів суб'єкта господарювання, що звітує;
- здійснення запитів членам управлінського персоналу, що відповідають за фінансові та облікові питання, і в разі потреби іншим особам щодо зазначеного нижче:
    - чи складена та подана проміжна фінансова інформація відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
    - чи відбулися зміни в облікових принципах або методах їх застосування;
    - чи призвели будь-які нові операції до необхідності застосування

нових облікових принципів;

- чи містить проміжна фінансова інформація будьякі відомі невиправлені викривлення;
- незвичних або складних ситуацій, які могли вплинути на проміжну фінансову інформацію, наприклад об'єднання бізнесу або вибуття сегмента бізнесу;
- суттєвих припущень, що стосуються оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації, а також наміру й спроможності управлінського персоналу дотримуватися конкретних планів дій від імені суб'єкта господарювання;
- чи операції з пов'язаними сторонами було відображено в обліку належно та чи розкривалася інформація про них у проміжній фінансовій інформації;
- значних змін прийнятих зобов'язань та контрактних зобов'язань;
- значних змін непередбачених зобов'язань, включаючи судові справи або позови;
- дотримання боргових зобов'язань;
- питань, щодо яких виникли сумніви під час застосування процедур огляду;
- значних операцій, здійснених в останні кілька днів проміжного періоду чи перші кілька днів наступного проміжного періоду;
- відомостей відносно шахрайства або підозрюваного шахрайства за участю:
  - управлінського персоналу;
  - працівників, які відіграють важливу роль у внутрішньому контролі або
  - інших осіб, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію;
- заяв про шахрайство чи підозрюване шахрайство, яке впливає на проміжну фінансову інформацію суб'єкта господарювання, з боку працівників, колишніх працівників, аналітиків, регуляторних органів або інших осіб;
- відомостей про фактичне або можливе недотримання законів чи вимог нормативних актів, яке могло мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію;

- застосування аналітичних процедур щодо проміжної фінансової інформації, призначених виявляти відносини чи окремі статті, які можуть здаватися незвичайними і вказувати на суттєве викривлення в проміжній фінансовій інформації. Аналітичні процедури можуть включати аналіз фінансових коефіцієнтів та статистичні методи, наприклад аналіз тенденцій або регресійний аналіз, які можна виконувати вручну чи з використанням комп'ютеризованих методів. Додаток 2 до цього МСЗО містить приклади аналітичних процедур, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації;
- ознайомлення з проміжною фінансовою інформацією та розгляд того, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

22. Багато процедур огляду аудитор може виконати до складання проміжної фінансової інформації суб'єктом господарювання або одночасно з ним. Наприклад, може бути можливим оновлення розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, а також ознайомлення з відповідними протоколами до закінчення проміжного періоду. Виконання деяких процедур огляду на ранньому етапі проміжного періоду також дасть змогу раніше ідентифікувати і розглянути важливі облікові питання, що впливають на проміжну фінансову інформацію.

23. Аудитор, який робить огляд проміжної фінансової інформації, зазвичай виконує аудит річної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Для зручності й ефективності аудитор може вирішити виконати певні процедури аудиту одночасно з оглядом проміжної фінансової інформації. Наприклад, інформація, отримана під час ознайомлення з протоколами засідань ради директорів у зв'язку з оглядом проміжної фінансової інформації, може використовуватися також для щорічного аудиту. Аудитор може також вирішити виконати під час проміжного огляду аудиторські процедури, які потрібно здійснювати з метою аудиту річної фінансової звітності, наприклад аудиторські процедури щодо значних або незвичайних операцій, які відбулися протягом періоду, такі як об'єднання бізнесу, реструктуризація чи значні комерційні операції.

24. Огляд проміжної фінансової інформації зазвичай не потребує підтвердження запитів щодо судових справ чи позовів. Саме тому немає необхідності надсилати листа із запитом юристу суб'єкта господарювання. Проте пряме спілкування з юристом суб'єкта господарювання щодо судових справ чи позовів може виявитися доречним, якщо увагу аудитора привертає будьякий факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, і при цьому аудитор вважає, що юрист суб'єкта господарювання має відповідну інформацію.

25. Аудитор повинен отримати докази, що проміжна фінансова інформація збігається або узгоджується з основними бухгалтерськими записами. Аудитор може отримати докази, що проміжна фінансова інформація збігається або узгоджується з основними бухгалтерськими записами, простежуючи проміжну фінансову інформацію до:

    (a) бухгалтерських записів, наприклад Головної книги або таблиці консолідації, яка збігається або узгоджується з бухгалтерськими записами; та

    (b) інших даних у записах суб'єкта господарювання, якщо необхідно.

26. **Аудитор повинен зробити запит, чи ідентифікував управлінський персонал усі події до дати звіту щодо огляду, які можуть потребувати коригувань чи розкриття інформації в проміжній фінансовій інформації.** Аудитору немає необхідності виконувати інші процедури для того, щоб ідентифікувати події, які відбуваються після дати звіту щодо огляду.

27. **Аудитору слід зробити запит, чи змінив управлінський персонал свою оцінку безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Якщо в результаті такого запиту чи інших процедур аудитору стає відомо про події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, він має:**

    (a) **здійснити запит управлінському персоналу щодо його планів подальших дій на основі оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання та чи вважає управлінський персонал, що результат цих планів поліпшить ситуацію; та**

(b) **розглянути належне розкриття інформації цих питань у проміжній фінансовій інформації.**

28. Події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, могли існувати на дату річної фінансової звітності або бути ідентифікованими через здійснення запитів управлінському персоналу чи під час виконання інших процедур огляду. Якщо такі події чи умови привертають увагу аудитора, він звертається до управлінського персоналу із запитом щодо планів майбутніх дій, наприклад планів ліквідувати активи, взяти кредит або реструктурувати борги, зменшити чи відстрочити витрати чи збільшити капітал. Аудитор також робить запит щодо можливості здійснення планів управлінського персоналу, а також щодо того, чи вважає управлінський персонал, що результат цих планів поліпшить ситуацію. Проте, як правило, від аудитора не вимагається підтверджувати можливість здійснення планів управлінського персоналу та те, чи поліпшить ситуацію результат виконання цих планів.

29. **Якщо увагу аудитора привертає питання, чи слід зробити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, він має зробити додаткові запити чи виконати інші процедури для отримання можливості надати висновок у звіті щодо огляду. Наприклад, якщо в результаті виконання процедур огляду перед аудитором постає питання, чи обліковано значну операцію продажу відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, він виконує додаткові процедури, достатні для вирішення сумнівів аудитора, наприклад обговорення умов операції з персоналом відділу маркетингу чи бухгалтерського відділу вищого рівня або ознайомлення з контрактом на продаж.**

Оцінювання викривлень

30. **Аудитор повинен оцінити окремо та в сукупності, чи є суттєвими для проміжної фінансової інформації невиправлені викривлення, які привернули увагу аудитора.**

31. Огляд проміжної фінансової інформації, на відміну від завдання з аудиту, не призначений для отримання обґрунтованої впевненості, що проміжна фінансова інформація не містить суттєвих викривлень. Однак викривлення, включаючи неналежне розкриття інформації, які привернули увагу аудитора, оцінюються окремо та в сукупності, щоб визначити, чи необхідно робити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

32. При оцінці суттєвості будь-яких викривлень, не виправлених суб'єктом господарювання, аудитор застосовує професійне судження. Аудитор розглядає такі питання, як характер, причина та сума викривлень, чи виникли викривлення в попередньому році або в проміжному періоді поточного року, а також потенційний вплив викривлень на майбутні проміжні чи річні періоди.

33. Аудитор може визначити суму, нижче від якої підсумок викривлень можна не визначати, оскільки аудитор очікує, що підсумок таких викривлень безсумнівно не матиме суттєвого впливу на проміжну фінансову інформацію. При цьому аудитор враховує той факт, що визначення суттєвості пов'язане як із кількісними, так і з якісними положеннями, і що відносно незначна сума може все-таки мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію.

Запевнення управлінського персоналу

34. **Аудитор має отримати письмові запевнення управлінського персоналу про те, що:**

    (a) **управлінський персонал визнає свою відповідальність за розробку і впровадження внутрішнього контролю для запобігання й виявлення шахрайства та помилок;**

    (b) **проміжна фінансова інформація складена та подана відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;**

    (c) **управлінський персонал вважає, що вплив невиправлених викривлень, підсумованих аудитором під час огляду, є несуттєвим як окремо, так і в сукупності для проміжної фінансової інформації, взятої в цілому. Підсумок цих викривлень включається до письмових запевнень чи додається до них;**

    (d) **він розкрив аудитору всі важливі факти, відомі управлінському персоналу щодо шахрайства або підозрюваного шахрайства, які могли б вплинути на суб'єкт господарювання;**

    (e) **він розкрив аудитору результати оцінювання ризиків суттєвого викривлення проміжної фінансової інформації внаслідок шахрайства**[2]**;**

    (f) **він розкрив аудитору всі відомі випадки фактичного або можливого недотримання законів та нормативних актів, вплив яких слід враховувати під час складання проміжної фінансової інформації; та**

    (g) **він розкрив аудитору всі суттєві події, що відбулися після дати балансу до дати звіту щодо огляду, які можуть потребувати коригування або розкриття інформації в проміжній фінансовій інформації.**

35. Аудитор отримує додаткові запевнення, що можуть стосуватися питань, характерних для бізнесу або галузі суб'єкта господарювання. Приклад такого листа-запевнення управлінського персоналу наведено в Додатку 3 до цього МСЗО.

Відповідальність аудитора за супутню інформацію

36. **Аудитор повинен ознайомитися з іншою інформацією, що додається до проміжної фінансової інформації, щоб розглянути, чи така інформація має суттєві розбіжності з проміжною фінансовою інформацією.** Якщо аудитор ідентифікує суттєву невідповідність, він розглядає, чи слід змінити проміжну або іншу фінансову інформацію. Якщо необхідна зміна проміжної фінансової інформації, а управлінський персонал відмовляється зробити таку зміну, аудитор розглядає можливий вплив на звіт щодо огляду. Якщо необхідна зміна іншої інформації, а управлінський персонал відмовляється внести зміни, аудитор розглядає включення додаткового параграфа з описом суттєвої розбіжності до звіту щодо огляду або здійснення інших дій, наприклад відмови від надання звіту щодо огляду чи відмови від виконання завдання. Наприклад, управлінський персонал може подати альтернативні критерії прибутків, що більш позитивно відображають фінансові результати діяльності, ніж проміжна фінансова інформація, і таким альтернативним критеріям надається надмірне значення, вони не точно визначені або не повністю узгоджуються з проміжною фінансовою інформацією, внаслідок

---

[2] У параграфі 36 МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»* пояснюється, що характер, обсяг і періодичність такої оцінки варіюються у різних суб'єктів господарювання і що управлінський персонал може робити детальну оцінку або щороку, або як частину процесу постійного моніторингу. Відповідно таке запевнення тією мірою, якою воно стосується проміжної фінансової інформації, надається для конкретних обставин суб'єкта господарювання.

чого викривлюють інформацію та потенційно вводять в оману.

37. **Якщо увагу аудитора привертає питання, яке дає йому підстави вважати, що інша інформація може містити суттєве викривлення факту, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання.** Під час ознайомлення з іншою інформацією з метою ідентифікації суттєвих розбіжностей аудитор може звернути увагу на явне суттєве викривлення факту (тобто інформація, що не стосується питань, наведених у проміжній фінансовій інформації, неправильно висловлена або подана). Під час обговорення цього питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання аудитор розглядає обґрунтованість іншої інформації та відповіді управлінського персоналу на свої запити, а також те, чи існують обґрунтовані розбіжності в судженнях або думках та чи попросити управлінський персонал отримати консультацію кваліфікованої третьої сторони для підтвердження очевидного викривлення факту. Якщо для суттєвого викривлення факту потрібна зміна, а управлінський персонал відмовляється її внести, аудитор розглядає необхідність подальших дій, наприклад інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, й отримання консультації у юриста.

Повідомлення інформації

38. **Коли під час виконання огляду проміжної фінансової інформації увагу аудитора привертає питання, яке дає йому підстави вважати, що необхідно зробити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, аудитор повинен якнайшвидше повідомити про це управлінський персонал відповідного рівня.**

39. **Коли за судженням аудитора управлінський персонал не надає належні відповіді в обґрунтований період часу, аудитор повинен інформувати про це тих, кого наділено найвищими повноваженнями.** Повідомлення слід зробити якнайшвидше усно або письмово. На рішення аудитора про те, в якій формі – усній чи письмовій – слід надавати таке повідомлення, впливають такі чинники, як характер, чутливість і важливість питання, про яке слід повідомити, а також визначення часу такого повідомлення. Якщо інформація повідомляється усно, аудитор документує повідомлення.

40. **Коли за судженням аудитора ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають належні відповіді в обґрунтований період часу, аудитор повинен визначити:**

    (a) **чи модифікувати звіт, або**

    (b) **можливість відмови від завдання; та**

    (c) **можливість відмови від призначення аудитором річної фінансової звітності.**

41. **Коли в результаті виконання огляду проміжної фінансової інформації увагу аудитора привертає будь-який факт, який дає йому підстави зробити припущення про шахрайство або недотримання суб'єктом господарювання законів і нормативних актів, аудитор повинен якнайшвидше повідомити про це управлінський персонал відповідного рівня.** На визначення відповідного рівня управлінського персоналу впливає ймовірність змови або участі представника управлінського персоналу. Аудитор розглядає також необхідність повідомлення про це тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та вплив на огляд.

42. **Аудитор повинен повідомити найвищому управлінському персоналу про відповідні питання, важливі для управління, що виникли внаслідок огляду проміжної фінансової інформації.** В результаті виконання огляду проміжної фінансової інформації аудитору можуть стати відомими питання, які на його думку є важливими та доречними для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в процесі нагляду за складанням фінансової звітності та розкриттям інформації. Аудитор інформує тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про такі питання.

Звіти щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації

43. **Аудитор повинен надати письмовий звіт, який містить такі елементи:**

(a) **відповідний заголовок;**

(b) **адресат відповідно до обставин завдання;**

(c) **ідентифікацію проміжної фінансової інформації, що підлягала огляду, в тому числі ідентифікацію назви кожного із звітів, що входять до складу повного або скороченого комплекту фінансової звітності, дати й періоду, охопленого проміжною фінансовою інформацією;**

(d) **якщо проміжна фінансова інформація складається з повного комплекту фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, призначеної для досягнення достовірного подання, – зазначення того, що за складання й достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування несе відповідальність управлінський персонал;**

(e) **за інших обставин – зазначення того, що за складання та подання проміжної фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування несе відповідальність управлінський персонал;**

(f) **зазначення того, що аудитор несе відповідальність за надання висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі результатів огляду;**

(g) **зазначення того, що огляд проміжної фінансової інформації проводився відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) 2410** ***«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»*** **та зазначення, що такий огляд передбачає здійснення запитів переважно осіб, які відповідають за фінансові** та облікові питання, а також застосування аналітичних та інших процедур огляду;

(h) **зазначення того, що огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає змоги аудитору отримати впевненість у тому, що йому стане відомо про всі значні питання, які могли б бути виявлені під час аудиту, і відповідно аудиторська думка не висловлюється;**

(i) **якщо проміжна фінансова інформація складається з повного комплекту фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, призначеної для досягнення достовірного подання, – висновку про те, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не надана правдиво й неупереджено або не**

відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності), або

(j) **за інших обставин висновок про те, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, щопроміжнафінансоваінформаціянескладена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності);**

(k) **дату звіту;**

(l) **визначення місцезнаходження в країні або юрисдикції, де практикує аудитор;**

(m) **підпис аудитора.**

Приклади звітів з огляду наведено в Додатку 4 до цього МСЗО.

44. У деяких юрисдикціях закон або нормативний акт, які регулюють огляд проміжної фінансової інформації, можуть встановлювати формулювання висновку аудитора, що відрізнятиметься від формулювань, наведених у параграфі 43 (i) або (j). Хоча аудитор може бути зобов'язаним використовувати встановлені формулювання, його відповідальність за висновок, як це описано в цьому МСЗО, лишається такою самою.

Відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування

45. **Аудитор повинен надати висновок із застереженням або негативний висновок, якщо його увагу привернув будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що необхідно зробити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.**

46. Якщо увагу аудитора привернули будь-які питання, які дають йому підставу вважати, що на проміжну фінансову інформацію суттєво впливає або може суттєво впливати відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а управлінський персонал не виправляє проміжну фінансову інформацію, аудитор модифікує свій звіт щодо огляду. Модифікація описує характер відхилення та, якщо це можливо, визначає його вплив на проміжну фінансову інформацію. Якщо інформацію, яку аудитор вважає необхідною для адекватного розкриття інформації, не включено до проміжної фінансової інформації, аудитор модифікує звіт щодо огляду та, якщо це можливо, включає необхідну інформацію до звіту з огляду. Модифікація звіту щодо огляду зазвичай здійснюється додаванням до звіту пояснювального параграфа та наданням висновку із застереженням. Приклади висновків із застереженням наведено в Додатку 5 до цього МСЗО.

47. Якщо вплив відхилення на проміжну фінансову інформацію настільки суттєвий та всеохоплюючий, що аудитор вважає, що висновок із застереженням не буде адекватним для розкриття інформації оманливості чи неповноти проміжної фінансової інформації, він надає негативний висновок. Приклади негативних висновків наведено в Додатку 7 до цього МСЗО.

Обмеження обсягу

48. Обмеження обсягу зазвичай перешкоджає аудитору завершити огляд.

49. **Якщо аудитор не має можливості завершити огляд, він повинен письмово повідомити управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про причину того, чому огляд не можна завершити, і розглянути, чи доцільно надавати звіт.**

Обмеження обсягу, пропоноване управлінським персоналом

50. Аудитор не приймає завдання на огляд проміжної фінансової інформації, якщо попередня обізнаність аудитора з обставинами завдання свідчить, що він не зможе завершити огляд унаслідок того, що обсяг огляду буде обмежено управлінським персоналом суб'єкта господарювання.

51. Якщо після прийняття завдання управлінський персонал обмежує обсяг огляду, аудитор просить зняти це обмеження. Якщо управлінський персонал відмовляється зробити це, аудитор не може завершити огляд та надати висновок. У подібних випадках аудитор письмово повідомляє управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про причину, з якої огляд неможливо завершити. Проте якщо увагу аудитора привернув будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що суттєве коригування проміжної фінансової інформації необхідне для того, щоб вона була складеною в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, він повідомляє про такі питання згідно з інструкцією у параграфах 38–40.

52. Аудитор розглядає також відповідальність відповідно до вимог законодавчих і нормативних актів, у тому числі питання, чи існує вимога до аудитора надавати звіт. Якщо така вимога існує, аудитор відмовляється від надання висновку та зазначає в звіті щодо огляду причину, чому огляд не можна завершити. Однак якщо увагу аудитора привертає питання, яке дає йому підстави вважати, що суттєве коригування проміжної фінансової інформації необхідне для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, аудитор також зазначає це у звіті.

Інші обмеження обсягу

53. Обмеження обсягу може виникнути внаслідок інших обставин, ніжобмеженняобсягу, пропонованеуправлінськимперсоналом. За таких обставин аудитор зазвичай не може завершити огляд та надати висновок і дотримується рекомендацій у параграфах 51–52. Проте можуть виникнути дуже рідкісні обставини, коли обмеження обсягу роботи аудитора чітко зводиться до одного або кількох конкретних питань, які хоча й суттєві, але, за судженням аудитора, не є всеохоплюючими для проміжної фінансової інформації. За таких обставин аудитор модифікує звіт щодо огляду, зазначаючи, що за винятком питання, про яке йдеться в пояснювальному параграфі до звіту, огляд проведено відповідно до цього МСЗО, та надає висновок із застереженням. Приклади висновків із застереженням наведено в Додатку 6 до цього МСЗО.

54. Аудитор міг висловити думку із застереженням щодо аудиту останньої річної фінансової звітності внаслідок обмеження обсягу аудиту. Аудитор розглядає питання, чи продовжує існувати це обмеження обсягу та, якщо це так, вплив на звіт щодо огляду.

Безперервність діяльності та значні невизначеності

55. За деяких обставин до звіту щодо огляду додається пояснювальний параграф, який не впливає на висновок аудитора, для висвітлення питання, включеного до приміток до проміжної фінансової інформації, в якій це питання розглядається докладніше. Цей параграф бажано розмістити після параграфа, що містить висновок; при цьому зазвичай зазначається, що висновок не є модифікованим у цьому аспекті.

56. **Якщо в проміжній фінансовій інформації адекватно розкрита інформація, аудитор повинен до звіту щодо огляду додати пояснювальний параграф для висвітлення суттєвої невизначеності щодо події або умови, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.**

57. Аудитор міг модифікувати звіт щодо попереднього аудиту чи огляду додаванням пояснювального параграфа для висвітлення суттєвої невизначеності, пов'язаної з подією або умовою, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. Якщо суттєва невизначеність ще існує та в проміжній фінансовій інформації зроблено адекватні розкриття інформації, аудитор модифікує звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації додаванням пояснювального параграфа для висвітлення суттєвої невизначеності, що триває.

58. Якщо в результаті запитів або інших процедур огляду увагу аудитора привертає суттєва невизначеність, пов'язана з подією або умовою, яка може поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, а в проміжній фінансовій інформації адекватно розкрита інформація, аудитор модифікує звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації додаванням пояснювального параграфа.

59. **Якщо інформація про суттєву невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, неадекватно розкрита в проміжній фінансовій інформації, аудитор повинен надати висновок із застереженням або негативний висновок, якщо це доречно. Висновок має містити конкретне посилання на факт наявності такої суттєвої невизначеності.**

60. **Аудитор повинен розглянути модифікування звіту щодо огляду додаванням параграфа для висвітлення суттєвої невизначеності (крім проблеми безперервності діяльності), що привернула увагу аудитора, яка може впливати на проміжну фінансову інформацію та вирішення якої залежить від майбутніх подій.**

Інші питання

61. Умови завдання містять згоду управлінського персоналу на те, що в разі, якщо будь-який документ, який містить проміжну фінансову інформацію, свідчить, що таку інформацію оглянуто аудитором суб'єкта господарювання, звіт щодо огляду також додаватиметься до цього документа. Якщо управлінський персонал не включає звіт щодо огляду до такого документа, аудитор звертається за консультацією до юриста з тим, щоб той допоміг йому у визначенні належних дій за обставин, які склалися.

62. Якщо аудитор надав модифікований звіт щодо огляду, а управлінський персонал публікує проміжну фінансову інформацію без включення модифікованого звіту щодо огляду до документа, який містить проміжну фінансову інформацію, аудитор розглядає отримання консультації юриста для допомоги у визначенні належних дій

за обставин, що склалися, та можливість відмови від проведення аудиту річної фінансової звітності.

63. Проміжна фінансова інформація, що складається зі стислого комплекту фінансової звітності, не обов'язково містить всю інформацію, яка входила б до повного комплекту фінансової звітності, але може надавати пояснення подій і змін, що є важливими для розуміння змін фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання після дати річної звітності. Причина полягає в припущенні, що користувачі проміжної фінансової інформації матимуть доступ до останньої фінансової звітності, що підлягала аудиту, як у випадку із суб'єктами господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів. За інших обставин аудитор обговорює з управлінським персоналом необхідність включення в таку проміжну фінансову інформацію твердження про те, що її слід читати разом із останньою фінансовою звітністю, що підлягала аудиту. За відсутності такого твердження аудитор розглядає, чи є оманливою, без посилання на останню фінансову звітність, що підлягала аудиту, така проміжна фінансова інформація та вплив на звіт щодо огляду.

Документація

64. **Аудитор повинен підготувати документацію з огляду, яка є достатньою та відповідною для отримання як основи для надання висновку аудитора і доказів того, що огляд було виконано відповідно до цього МСЗО та застосовних законодавчих і нормативних вимог.** Документація надає можливість досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до завдання, зрозуміти характер, час виконання й обсяг зроблених запитів і застосовані аналітичні процедури та інші процедури огляду, отриману інформацію та будь-які важливі питання, що розглядалися під час виконання огляду, включаючи вирішення таких питань.

Дата набрання чинності

65. Цей МСЗО чинний для оглядів проміжної фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше. Дозволяється його застосування до цієї дати.

Особливості застосування в державному секторі

1. Параграф 10 вимагає, щоб аудитор та клієнт узгодили умови завдання. Параграф 11 пояснює, що лист-угода допомагає уникнути непорозуміння щодо характеру завдання, зокрема цілі та обсягу огляду, відповідальності управлінського персоналу, обсягу відповідальності аудитора, отриманого ступеня впевненості, а також характеру й форми звіту. Закон, регулятивний або нормативний акт, що регулює завдання з огляду в державному секторі, зазвичай санкціонує призначення аудитора. Тому використання листів-угод може не бути поширеною практикою в державному секторі. Проте лист-угода з описанням питань, наведених у параграфі 11, може виявитись корисним як для аудитора державного сектору, так і клієнта. Саме тому аудитори державного сектору розглядають узгодження умов завдання з клієнтом через складання листа-угоди.

2. У державному секторі зобов'язання аудитора щодо призначеного на вимогу законодавства з аудиту можуть стосуватися також іншої роботи, наприклад огляду проміжної фінансової інформації. Якщо це має місце, аудитор державного сектору не може уникнути такого зобов'язання і внаслідок цього не може не прийняти завдання з огляду (див. параграф 50) або відмовитися від виконання завдання з огляду (див. параграфи 36 та 40(b)). Аудитор державного сектору не може також відмовитися від призначення на аудит річної фінансової звітності

(див. параграфи 40(c) і 62).

3. *У параграфі 41 розглядається відповідальність аудитора, якщо його увагу привертає питання, яке дає йому підстави припускати наявність шахрайства чи недотримання законів. У державному секторі аудитор залежно від законодавчих чи нормативних вимог може бути зобов'язаним повідомляти про таке питання регуляторним або іншим органам державної влади.*

Додаток 1

Приклад листа-угоди щодо огляду проміжної фінансової інформації

Наведений далі лист слід використовувати як керівництво разом із положенням, викладеним у параграфі 10 цього МСА, і змінювати відповідно до конкретних вимог та обставин.

Раді директорів (або відповідному представнику тих, кого наділено найвищими повноваженнями)

Цей лист надається для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання щодо огляду проміжного балансу Компанії станом на 30 червня 20X1 р., а також відповідних звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за період, що становить шість місяців, які закінчилися зазначеною датою.

Ми проведемо наш огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання», виданого Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, з метою отримання основи для надання висновку про те, чи привернув нашу увагу будь-який факт, який дає нам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію або країну походження фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності]. Такий огляд полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові та облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду; він зазвичай не потребує підтвердження отриманої інформації. Огляд проміжної фінансової інформації значно менший за обсягом, ніж аудит, який проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту і метою якого є висловлення думки щодо фінансової звітності, відповідно ми не висловлюємо таку аудиторську думку.

Ми очікуємо надати такий звіт щодо проміжної фінансової інформації:

[Включити текст зразка звіту].

Відповідальність за проміжну фінансову інформацію, в тому числі за відповідне розкриття інформації, несе управлінський персонал компанії. Ця відповідальність включає розробку, впровадження та здійснення системи внутрішнього контролю, доречної для складання й подання проміжної фінансової інформації, яка не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства чи помилок; вибір і застосування прийнятної облікової політики; здійснення облікових оцінок, які відповідають обставинам. У процесі проведення огляду нам будуть потрібні письмові запевнення управлінського персоналу щодо тверджень, зроблених у зв'язку з оглядом. Ми також будемо просити, щоб у випадках, якщо будь-який документ, який містить проміжну фінансову інформацію, свідчить про те, що проміжна фінансова інформація підлягала огляду, наш звіт також був включений до цього документа.

Огляд проміжної фінансової інформації не надає впевненості, що нам стануть відомі всі суттєві питання, які могли б бути ідентифікованими під час аудиту. Крім того, не слід покладатися на те, що наше завдання з огляду виявить існування фактів шахрайства, помилки чи незаконних дій. Проте ми будемо інформувати Вас про будь-які суттєві питання, що привернуть нашу увагу.

Сподіваємося на повну співпрацю з Вашим персоналом та на те, що він надасть нам записи, документацію й іншу інформацію, потрібні в зв'язку з оглядом, який ми проводитимемо.

[Вставити додаткову інформацію щодо гонорарів і виставлення рахунків.]

Цей лист вважатиметься дійсним протягом наступних років, якщо його не буде змінено або замінено.

Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа як доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами огляду фінансової звітності.

Підтверджено від імені компанії ABC

(підпис)

Ім'я, прізвище та посада

Дата

Додаток 2

Аналітичні процедури, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації

Приклади аналітичних процедур, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації:

- порівняння проміжної фінансової інформації з проміжною фінансовою інформацією найближчого попереднього періоду, проміжною фінансовою інформацією відповідного проміжного періоду попереднього фінансового року, проміжною фінансовою інформацією, що очікувалась управлінським персоналом для поточного періоду, та з останньою річною фінансовою звітністю, що підлягала аудиту.
- порівняння поточної проміжної фінансової інформації з очікуваними результатами, такими як бюджети чи прогнози (наприклад, порівняння залишків за розрахунками по податках та взаємозв'язку між забезпеченням з податку на прибуток і прибутком до оподаткування в поточній проміжній фінансовій інформації з відповідною інформацією в: (а) бюджетах з використанням очікуваних ставок оподаткування та (б) фінансовій інформації попередніх періодів).
- порівняння поточної проміжної фінансової інформації з відповідною нефінансовою інформацією.
- порівняння відображених сум або коефіцієнтів, розрахованих на основі відображених сум, з очікуваними даними, отриманими аудитором. Аудитор обчислює такі дані через виявлення та застосування взаємозв'язків, які існують за обґрунтованим очікуванням, якщо виходити з розуміння аудитором суб'єкта господарювання та галузі, в якій суб'єкт господарювання провадить свою діяльність.
- порівняння коефіцієнтів і показників за поточний проміжний період з коефіцієнтами та показниками інших суб'єктів господарювання в цій галузі;
- порівняння взаємозв'язків між елементами в поточній проміжній фінансовій інформації з відповідними взаємозв'язками в проміжній фінансовій інформації попередніх періодів, наприклад витрат за типами як відсотка від обсягу продажів, активів за типами як відсотка від загальних активів та відсоток змін в обсязі продажу в порівнянні з відсотком змін у дебіторській заборгованості;
- порівняння деталізованих даних. Дані можна деталізувати:
  - за періодами, наприклад статті доходів або витрат деталізуються за кварталами, місяцями чи тижнями;
  - за типами продукції або джерелами доходів;
  - за місцем розташування, наприклад за компонентами;
  - за ознаками операції, наприклад доходом, отриманим дизайнерами, архітекторами чи кваліфікованими працівниками;
  - за кількома ознаками операції, наприклад обсягами збуту продукції в розрізі окремих видів продукції та по місяцях.

Додаток 3

Приклад листа-запевнення управлінського персоналу

Наведений зразок листа не є стандартним листом. Запевнення управлінського персоналу варіюватимуться залежно від суб'єкта господарювання та періоду.

(фірмовий бланк)

(Аудитору) (Дата)

Вступні параграфи, якщо проміжна фінансова інформація включає скорочені фінансові звіти:

Цей лист-запевнення надається в зв'язку з проведенням Вами огляду скороченого балансу компанії АВС на 31 березня 20Х1 р. та відповідних скорочених звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, що закінчилися зазначеною датою, з метою надання висновку про те, чи привернув Вашу увагу будь-який факт, який дає Вам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію або країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

Ми визнаємо свою відповідальність за складання й подання проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити визначену концептуальну основу фінансового звітування].

Вступні параграфи, якщо проміжна фінансова інформація включає повний комплект фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, призначеної для досягнення достовірного подання:

Цей лист-запевнення надається в зв'язку з Вашим оглядом балансу суб'єкта господарювання АВС на 31 березня 20Х1 р. і відповідних звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, що закінчилися на зазначену дату, і стислого викладу значущих облікових політик та інших пояснювальних приміток з метою надання висновку про те, чи привернув Вашу увагу будь-який факт, який дає Вам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не надає правдиву й неупереджену інформацію про (або «не відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах») фінансовий стан суб'єкта господарювання АВС на 31 березня 20Х1 р., його фінансові результати і грошові потоки відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію або країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

Ми визнаємо свою відповідальність за достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування].

Ґрунтуючись на нашому знанні та думці, ми підтверджуємо такі запевнення:

- проміжна фінансова інформація, наведена вище, складена відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування];

- ми надали Вам усі облікові регістри та підтвердні документи, всі протоколи зборів акціонерів і ради директорів (а саме тих, що відбулися [вставити необхідні дати]);
- немає суттєвих операцій, які б не були відповідно відображені в облікових записах, на яких ґрунтується проміжна фінансова інформація;
- немає відомого фактичного або можливого недотримання законів і нормативних актів, які могли б мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію в разі їх недотримання;
- ми визнаємо свою відповідальність за розробку та впровадження внутрішнього контролю для запобігання й виявлення шахрайства і помилок;
- ми розкрили Вам інформацію про всі важливі факти щодо відомих чи можливих фактів шахрайства або підозрюваного шахрайства, які могли вплинути на суб'єкт господарювання;
- ми розкрили Вам інформацію про результати нашого оцінювання ризику того, що проміжна фінансова інформація може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
- ми вважаємо, що вплив невиправлених викривлень на проміжну фінансову інформацію, взяту в цілому, які наведені у таблиці, що додається, є несуттєвим як окремо, так і в сукупності;
- ми підтверджуємо повноту інформації, наданої Вам щодо ідентифікації пов'язаних сторін;
- наведене нижче було належно відображено та, де це доречно, адекватно розкрито в проміжній фінансовій інформації:
    - операції з пов'язаними сторонами, включаючи продажі, купівлі, позики, трансферти, угоди про оренду та гарантії, а також суми до отримання від пов'язаних сторін або до сплати пов'язаним сторонам;
    - гарантії, письмові чи усні, за якими суб'єкт господарювання несе непередбачене зобов'язання;та
    - угоди та опціони на викуп раніше проданих активів;
- подання й розкриття інформації про оцінки активів та зобов'язань за справедливою вартістю відповідають [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Використані припущення відображають наш намір і можливості виконувати конкретні дії за дорученням суб'єкта господарювання, якщо вони стосуються оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації;
- ми не маємо жодних планів або намірів, що можуть суттєво впливати на балансову вартість або класифікацію активів і зобов'язань, відображених у проміжній фінансовій інформації;
- ми не маємо планів щодо припинення випуску будь-якого виду продукції або інших планів чи намірів, які призведуть до утворення залишків чи старіння запасів, і жодна зі статей запасів не відображена у сумі, яка перевищує вартість їх реалізації;
- суб'єкт господарювання володіє беззаперечним правом власності на всі активи; немає права звернення стягнення або обтяження активів суб'єкта господарювання;
- ми відобразили в обліку або розкрили у відповідний спосіб усі зобов'язання (як фактичні, так і непередбачені);
- [додати будь-які додаткові запевнення щодо нових стандартів бухгалтерського обліку, які застосовуються вперше, та розглянути додаткові запевнення відповідно до вимог нового Міжнародного стандарту аудиту щодо проміжної фінансової інформації.]

Наскільки нам відомо та наскільки ми розуміємо, в період від дати балансу до дати цього листа не відбулося ніяких подій, які потребували б коригувань чи розкриття інформації в зазначеній вище проміжній фінансовій інформації.

_____
(Виконавчий директор)

_____
(Фінансовий директор)

Додаток 4

Приклади звітів щодо огляду проміжної фінансової інформації

Повний пакет фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, для досягнення достовірного подання (див. параграф 43(і)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд балансу компанії АВС на 31 березня 20Х1 р. і відповідних звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та інших пояснювальних приміток[1] (додаються). Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання*[2]*»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Висновок

На основі нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що проміжна фінансова інформація не надає правдиву й неупереджену інформацію про (або не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії на 31 березня 20Х1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, відповідно до [застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

---

[1] Аудитор може вказати регуляторний орган або еквівалентний йому орган, якому подається проміжна фінансова інформація.

[2] При проведенні огляду історичної інформації, яка не є проміжною фінансовою інформацією, це речення має бути подане в такій редакції: «Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»*, який застосовується до огляду історичної фінансової інформації аудитором суб'єкта господарювання». Решта звіту має бути адаптована, наскільки це потрібно, згідно з обставинами.

Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43(j)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд [скороченого] балансу Компанії АВС станом на 31 березня 20X1 р. і відповідних [скорочених] звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою[3] (додаються). Управлінський персонал несе відповідальність за складання й подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання[4]»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Висновок

На основі нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що проміжна фінансова інформація, що додається, не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

[3] Див. виноску 1.

[4] Див. виноску 2.

Додаток 5

Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням унаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Повний помплект фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування для досягнення достовірного подання (див. параграф 43(і)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд балансу Компанії АВС на 31 березня 20Х1 р. і відповідних звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та інших пояснювальних приміток[1] (додаються). Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання*[2]*»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Основа для висновку із застереженням

Згідно з інформацією, наданою нам управлінським персоналом, суб'єкт господарювання АВС вилучив зі складу нерухомості та довгострокової заборгованості деякі зобов'язання з оренди, що, як ми вважаємо, слід капіталізувати згідно з вимогами [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Ця інформація свідчить, що якби ці зобов'язання з оренди були капіталізовані на 31 березня 20Х1 р., нерухомість збільшилася б на $_____, довгострокова заборгованість – на $_____, а чистий прибуток та прибуток на акцію збільшилися (зменшилися) б відповідно на $_____, $_____, $_____та $_____за три місяці, які закінчилися зазначеною датою.

Висновок із застереженням

На основі нашого огляду, за винятком питання, описаного в попередньому параграфі, ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що проміжна фінансова інформація, яка додається, не надає правдиву й неупереджену інформацію про (або не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії на 31 березня

[1] Див. виноску 1 Додатка 4.

[2] Див. виноску 2 Додатка 4.

20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43(j)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд [скороченого] балансу компанії АВС станом на 31 березня 20Х1 р. і відповідних [скорочених] звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою[3] (додаються). Управлінський персонал несе відповідальність за складання й подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання[4]»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Основа для висновку *із застереженням*

Згідно з інформацією, наданою нам управлінським персоналом, суб'єкт господарювання АВС виключив зі складу нерухомості та довгострокової заборгованості деякі зобов'язання з оренди, що, як ми вважаємо, слід капіталізувати згідно з вимогами [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Ця інформація свідчить про те, що якби ці зобов'язання з оренди були капіталізовані на 31 березня 20Х1р., нерухомість збільшилася б на $ ____, довгострокова заборгованість – на $____, а чистий прибуток та прибуток на акцію збільшилися б (зменшилися б) відповідно на $_____, $_____, $_____та $_____за три місяці, які закінчилися зазначеною датою.

Висновок із застереженням

На основі нашого огляду, за винятком питання, описаного в попередньому параграфі, ніщо не привернуло нашої уваги, що змусило б нас вважати, що проміжна фінансова інформація, яка додається, не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

[3] Див. виноску 1 Додатка 4.

[4] Див. виноску 2 Додатка 4.

Додаток 6

Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням через обмеження обсягу, не встановленого управлінським персоналом

Повний пакет фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, для досягнення достовірного подання (див. параграф 43(і)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд балансу компанії ABC на 31 березня 20X1 р. і відповідних звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та інших пояснювальних приміток[1] (додаються). Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання[2]»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Основа для висновку із застереженням

У результаті пожежі у філії (дата), яка знищила її бухгалтерські записи щодо дебіторської заборгованості, ми не змогли завершити огляд дебіторської заборгованості на загальну суму $_____, включеної в проміжну фінансову інформацію. Компанія відновлює ці записи, але не має впевненості, чи вони підтвердять суму, наведену вище, а також відповідний резерв безнадійних боргів. Якби ми мали змогу завершити огляд дебіторської заборгованості, нашу увагу могли б привернути питання, які вказують на можливу необхідність коригувань проміжної фінансової інформації.

Висновок із застереженням

За винятком коригувань проміжної фінансової інформації, про які нам могло б стати відомо, якби не зазначена вище ситуація, на основі нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що проміжна фінансова інформація, що додається, не надає правдиву й неупереджену інформацію про (або не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії на 31 березня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування,

[1] Див. виноску 1 Додатка 4.

[2] Див. виноску 2 Додатка 4.

включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43(j)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації (Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд [скороченого] балансу компанії ABC станом на 31 березня 20X1 р. і відповідних [скорочених] звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою[3] (додаються). Управлінський персонал несе відповідальність за складання й подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання[4]»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а, отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Основа для висновку *із застереженням*

У результаті пожежі у філії (дата), яка знищила записи щодо дебіторської заборгованості, ми не змогли завершити огляд дебіторської заборгованості на загальну суму $_____, включеної до проміжної фінансової інформації. Компанія відновлює ці записи, але не має впевненості, чи вони підтвердять суму, наведену вище, а також відповідний резерв безнадійних боргів. Якби ми мали змогу завершити огляд дебіторської заборгованості, нашу увагу могли б привернути питання, які вказують на необхідність коригувань проміжної фінансової інформації.

Висновок із застереженням

За винятком коригувань проміжної фінансової інформації, про які нам могло б стати відомо, якби не зазначена вище ситуація, на основі нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що проміжна фінансова інформація, яка додається, не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

[3] Див. виноску 1 Додатка 4.

[4] Див. виноску 2 Додатка 4.

Додаток 7

Приклади звітів щодо огляду, в яких надано негативний висновок через відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Повний комплект фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, для досягнення достовірного подання (див. параграф 43(і)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд балансу компанії АВС на 31 березня 20Х1 р. і відповідних звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, і стислого викладу значущих облікових політик та інших пояснювальних приміток [1]. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання*[2]*»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Основа для негативного висновку

Починаючи з цього періоду управлінський персонал компанії припинив консолідувати фінансову звітність його дочірніх підприємств, оскільки він вважає, що консолідація неналежна через існування нових значних неконтрольованих часток. Це не відповідає [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності]. У разі, якщо була б складена консолідована фінансова звітність, практично кожний рахунок у проміжній фінансовій інформації був би суттєво іншим.

Негативний висновок

Наш огляд вказує на те, що, оскільки інвестиції в дочірні підприємства не відображені в обліку на консолідованій основі, як описано в попередньому параграфі, ця проміжна фінансова інформація не надає правдиву й неупереджену інформацію про (або не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії на 31 березня 20Х1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу

[1] Див. виноску 1 Додатка 4.

[2] Див. виноску 2 Додатка 4.

фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43(j)

Звіт щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Належний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд [скороченого] балансу компанії ABC станом на 31 березня 20X1 р. і відповідних [скорочених] звітів про фінансові результати, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, які закінчилися зазначеною датою[3] (додаються). Управлінський персонал несе відповідальність за складання й подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування]. Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цієї проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 *«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання[4]»*. Огляд проміжної фінансової інформації полягає у здійсненні запитів переважно осіб, що відповідають за фінансові й облікові питання, а також у застосуванні аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, що проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а отже, не дає нам змоги отримати впевненість у тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку.

Основа для негативного висновку

Починаючи з цього періоду управлінський персонал компанії припинив консолідувати фінансову звітність його дочірніх підприємств, оскільки він вважає, що консолідація неналежна через існування нових значних неконтрольованих часток. Це не відповідає [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності]. У разі, якщо була б складена консолідована фінансова звітність, практично кожний рахунок у проміжній фінансовій інформації був би суттєво іншим.

Негативний висновок

Наш огляд вказує на те, що, оскільки інвестиції в дочірні підприємства не відображені в обліку на консолідованій основі, як описано в попередньому параграфі, ця проміжна фінансова інформація не надає правдиву й неупереджену інформацію про (або не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії на 31 березня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за три місяці, які закінчилися зазначеною датою, відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

[3] Див. виноску 1 Додатка 4.

[4] Див. виноску 2 Додатка 4.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ 3000 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ»

(чинний для звітів завдань з надання впевненості, які датуються 15 грудня 2015 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ 1–4

Сфера застосування 5–8

Дата набрання чинності 9

Цілі 10–11

Визначення 12–13

Вимоги

Виконання завдання з надання впевненості відповідно до МСЗНВ 14–19

Етичні вимоги 20

Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом 21–30

Управління якістю 31–36

Професійний скептицизм, професійне судження та досвід і методика виконання завдань з надання впевненості 37–39

Планування та виконання завдання 40–47

Отримання доказів 48–60

Подальші події 61

Інша інформація 62

Опис застосовних критеріїв 63

Формування висновку з надання впевненості 64–66

Підготовка звіту з надання впевненості 67–71

Немодифіковані та модифіковані висновки 72–77

Інша відповідальність за повідомлення інформації 78

Документація 79–83

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Вступ A1

Цілі A2

Визначення A3–A20

Виконання завдання з надання впевненості відповідно до МСЗНВ A21–A29

Етичні вимоги A30–A34
Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом A35–A59
Управління якістю A60–A75
Професійний скептицизм та професійне судження A76–A85
Планування та виконання завдання A86–A108
Отримання доказів A109–A140
Подальші події A141–A142
Інша інформація A143
Опис застосовних критеріїв A144–A146
Формування висновку з надання впевненості A147–A158
Підготовка звіту з надання впевненості A159–A188
Немодифіковані та модифіковані висновки A189–A192
Інша відповідальність за повідомлення інформації A193-A199
Документація A200–A207
Додаток. Ролі та відповідальність

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 (переглянутий) «*Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності*» слід розглядати в контексті *Передмови до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.*

Вступ

1. Цей Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) стосується завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО) (див. параграфи А21–А22).

2. Завдання з надання впевненості включають як завдання з підтвердження, в яких інша сторона, відмінна від практикуючого фахівця, вимірює або оцінює предмет завдання на відповідність критеріям, так і завдання з безпосереднього вивчення, в яких практикуючий фахівець вимірює або оцінює предмет завдання на відповідність критеріям. Цей МСЗНВ містить вимоги та матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали для завдань з підтвердження з наданням обгрунтованої та обмеженої впевненості. Цей МСЗНВ може також застосовуватись до завдання з безпосереднього вивчення з наданням обгрунтованої та обмеженої впевненості за умови його адаптування та доповнення у разі потреби до обставин завдання.

3. Цей МСЗНВ виходить з того, що:
   (a) члени команди із завдання та відповідальний за огляд якості завдання (для тих завдань, коли призначається така особа) повинні дотримуватись положень *Кодексу етики професійних бухгалтерів,* затвердженого Радою з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (РМСЕБ), що стосуються завдань з надання впевненості, інших професійних вимог чи вимог законодавчих і нормативних актів, які є принаймні настільки ж суворими (див. параграфи А30–А34); та
   (b) практикуючий фахівець, який виконує завдання, є працівником фірми, на яку поширюється дія МСУЯ 1[1] чи дія інших професійних вимог, чи вимог законодавчих та нормативних актів стосовно відповідальності фірми за свою систему управління якістю, які є принаймні настільки ж суворими як і вимоги МСУЯ 1 (див. параграфи А61–А66).

4. Управління якістю в фірмах, що виконують завдання з надання впевненості, та дотримання принципів етики, включаючи вимоги незалежності, визнаються всіма як такі, що відповідають інтересам громадськості, та є невід'ємною частиною якісно виконаних завдань з надання впевненості. Професійні бухгалтери як правило знають ці вимоги. Якщо компетентний практикуючий фахівець, який не є професійним бухгалтером приймає рішення заявити про дотримання вимог цього або інших МСЗНВ, для нього важливо буде зрозуміти, що цей МСЗНВ містить вимоги, які ґрунтуються на передумовах, викладених у попередньому параграфі.

Сфера застосування

5. Цей МСЗНВ застосовується до завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, як викладено в *Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості* (Концептуальна основа надання впевненості). У випадку коли інший спеціально розроблений стандарт МСЗНВ є доречним до предмету перевірки, такий спеціальний МСЗНВ застосовується на додаток до цього МСЗНВ. (див. параграфи А21–А22).

---

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

6. Не всі завдання, що виконуються практикуючими фахівцями, – це завдання з надання впевненості. Інші завдання, які часто виконуються, але не є завданнями з надання впевненості, згідно визначення в параграфі 12(a) (і тому цей МСЗНВ до них не застосовується) включають:

   (a) завдання охоплені Міжнародними стандартами супутніх послуг (МССП), як завдання з виконання узгоджених процедур та завдання з компіляції інформації;[2]

   (b) підготовку податкових декларацій, коли не надається висновок з наданням впевненості; та

   (c) завдання з консультування, наприкладз управлінських або податкових питань (див. параграф А1).

7. Завдання з надання впевненості, що виконується відповідно до цих МСЗНВ, може бути частиною більшого завдання. За таких обставин ці МСЗНВ слід застосовувати лише до тієї частини завдання, що стосується надання впевненості.

8. Перелічені завдання, що можуть відповідати опису, наведеному у параграфі 12(a), не вважаються завданнями з надання впевненості з погляду цього МСЗНВ:

   (a) свідчення в судовому процесі стосовно питань обліку, аудиту, оподаткування чи інших питань; та

   (b) завдання, що включають професійні думки, погляди або висловлювання, з яких користувач може отримати деяку впевненість, якщо всі наведені нижчечинники виконуються:

      (i) ці думки, погляди або висловлювання є малозначимими для завдання в цілому;

      (ii) будь-який наданий письмовий звіт має чітке обмеження про його використання лише визначеними користувачами, які вказані в звіті;

      (iii) від визначених користувачів отримане письмове підтвердження їхнього розуміння, що дане завдання не має на меті надання впевненості; та

      (iv) у звіті професійного бухгалтера зазначене завдання не подається як завдання з надання впевненості.

Дата набрання чинності

9. Цей МСЗНВ є чинним для завдань з надання впевненості, коли звіт із завдання датується 15 грудня 2015 року або пізніше.

Цілі

10. Під час виконання завдання з надання впевненості цілями практикуючого фахівця є:

   (a) отримати відповідно обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість стосовно того, чи інформація про предмет завдання не містить суттєвих викривлень;

   (b) надати висновок стосовно результату вимірювання або оцінки предмета завдання в письмовому звіті, що містить висновок з наданням обгрунтованої або обмеженої впевненості та описує підстави для такого висновку (див. параграф А2); та

   (c) надати подальшу інформацію відповідно до вимог цього МСЗНВ та інших

[2] МСПП 4400 *«Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»* та МССП 4410 (Переглянутий) *«Завдання з компіляції інформації»*.

доречних МСЗНВ.

11. В усіх випадках, коли відповідно обгрунтовану або обмежену впевненість отримати неможливо, а висновок із застереженням у звіті практикуючого фахівця буде недостатнім для звітування визначеним користувачам, беручи до уваги обставини завдання, цей МСЗНВ вимагає від практикуючого фахівця відмовитися від надання висновку або відмовитися від виконання завдання, якщо така відмова можлива відповідно до застосовних законодавчих чи нормативних актів.

Визначення

12. Для цілей цього МСЗНВ та інших МСЗНВ, якщо не вказано інше, наведені далі терміни мають такі значення(див. параграф А27):

(a) Завдання з надання впевненості (Assurance engagement) – завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений для того, щоб підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо інформації про предмет перевірки (тобто результату вимірювання або оцінки предмета перевірки на відповідність критеріям). Кожне завдання з надання впевненості класифікується за двома параметрами: (див. параграф А3):

(i) завдання з надання обгрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженоївпевненості:

a. Завдання з надання обгрунтованої впевненості (Reasonable assurance engagement) – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до прийнятно низького рівня враховуючи обставини завдання як базової умови для формування висновку практикуючого фахівця. Висновок практикуючого фахівця надається в формі, яка передає є думку практикуючого фахівця про результат вимірювання або оцінки основного предмета перевірки на відповідність певним критеріям;

b. Завдання з надання обмеженої впевненості (Limited assurance engagement) – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівецьзменшує ризик завдання до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але у випадках, коли цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обгрунтованої впевненості як основи для надання висновку в формі, що відображає, чи привернуло увагу практикуючого фахівця будь-яке питання, на основі виконаних процедур та отриманих доказів, яке дає йому підстави вважати інформацію про предмет перевірки суттєво викривленою. Характер, час та обсяг процедур, які виконуються в завданні з надання обмеженої впевненості, є обмеженими порівняно із завданням з надання обгрунтованоївпевненості, але вони плануються для отримання рівня впевненості, який є значущим за професійним судженням практикуючого фахівця. Щоб бути значимим, рівень впевненості, отриманої практикуючим фахівцем, ймовірно підвищить до безперечно більш значущого ступінь довіри визначених користувачів до інформації про предмет перевірки (див. параграфи А3–А7).

(ii) Завдання з підтвердження або завдання з безпосереднього вивчення (див. параграф А8):

a. Завдання з підтвердження (Attestation engagement) – завдання з надання впевненості, в якому сторона, яка не є практикуючим консультантом, оцінює або визначає основний предмет перевірки за відповідними критеріями. Сторона, яка не є практикуючим консультантом, також часто подає остаточну інформацію про предмет перевірки в звіті або твердженні. Проте в деяких випадках практикуючий консультант може подавати інформацію про предмет перевірки в звіті з надання впевненості. В завданні з підтвердження в висновку практикуючого консультанта розглядається, чи містить інформація про предмет перевірки суттєве викривлення. Висновок практикуючого консультанта може бути сформульований в контексті: (див. параграфи А179, А181)

   i. основного предмета перевірки та застосовних критеріїв;

   ii. інформації про предмет перевірки та застосовних критеріїв або

   iii. твердження, зробленого відповідною стороною (відповідними сторонами).

b. Завдання з безпосереднього вивчення (Direct engagement) – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий консультант оцінює або визначає основний предмет перевірки за застосовними критеріями, та подає остаточну інформацію про предмет перевірки як складову чи додаток до звіту з надання впевненості. В прямому завданні у висновку практикуючого консультанта розглядається наведений в звіті результат оцінки чи визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями.

(b) Навички та методи надання впевненості (Assurance skills and techniques) – це навички та методи планування, збору доказів, оцінки доказів, повідомлення інформації та звітування,якимиволодієпрактикуючийфахівецьзнадання впевненості та які відрізняються від знань про основний предмет перевірки будь-якого конкретногозавдання з надання впевненості або стосуються його вимірювання чи оцінювання (див. параграф А9).

(c) Критерії (Criteria) – це контрольні показники, які використовуються для оцінки або визначення основного предмета перевірки. «Застосовні критерії» – критерії, які використовуються для конкретного завдання (див. параграф А10).

(d) Обставини завдання (Engagement circumstances) – широкий контекст, який визначає конкретне завдання та охоплює: умови завдання; чи є воно завданням з надання обгрунтованої впевненості або завданням з надання обмеженої впевненості; характеристики основного предмета перевірки; критерії оцінки або вимірювання; інформаційні потреби визначених користувачів; відповідні характеристики відповідальної сторони, фахівця з вимірювання чи оцінки, сторони-замовника для виконання завдання, та її середовища; а також інші питання, наприклад події, операції та практики, які можуть мати значний вплив на завдання.

(e) Партнер із завдання (Engagement partner) – *партнер або інша особа, призначена фірмою, яка відповідає за завдання та його виконання, а також за звіт з надання впевненості, що видається від імені фірми, і яка, у разі необхідності,має відповідні повноваження від професійного, юридичного або регуляторного органу*. Щодо державного сектору термін «партнер із

завдання» слід розуміти як посилання на його еквівалент, де це є доречним.

(f) Ризик завдання (Engagement risk) – ризик того, що практикуючий фахівець надасть неналежний висновок, коли інформація про предмет перевірки є суттєво викривленою (див. параграфи А11–А14).

(g) Сторона-замовник (Engaging party) – сторона (сторони), що наймає практикуючого фахівця для виконання завдання з надання впевненості (див. параграф А15).

(h) Команда із завдання (Engagement team) – усі партнери та працівники, які виконують завдання, а також будь-які інші особи, які виконують процедури щодо завдання, за вийнятком зовнішнього експерта практикуючого фахівця.

(i) Докази (Evidence) – інформація, яку використовує практикуючий фахівець, щоб дійти висновку. Докази складаються як з інформації, що міститься у відповідних інформаційних системах (якщо вони є), а також з іншої інформації. Для цілей цих МСЗНВ: (див. параграфи А147–А153):

(i) достатність доказів є мірою кількості доказів.

(ii) прийнятність доказів є мірою якості доказів.

(j) Фірма (Firm) – це практикуючий фахівецьпідприємець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів. Щодо державного сектору термін «фірма» слід розуміти як посилання на його еквівалент, де це є доречним.

(k) Історична фінансова інформація (Historical financial information) – це інформація, виражена у фінансових показниках,стосовноконкретного суб'єкта господарювання, отримана на основі облікової системи цього суб'єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу.

(l) Діяльність внутрішнього аудиту (Internal audit function) – це діяльність суб'єкта господарювання, пов'язана з наданням впевненості та консультуванням, яка призначена для оцінки та поліпшення ефективності процесів корпоративного управління, а також управління ризиками та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

(m) Визначені користувачі (Intended users) – це особа (особи) або їх організація (організації) чи група, (групи), які за очікуванням практикуючого фахівця використовуватимуть його звіт із надання впевненості. В деяких випадках визначеними користувачами можуть бути інші особи, ніж ті, яким адресовано звіт із надання впевненості (див. параграфи А16–А18, А37).

(n) Фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки (Measurer or evaluator) – сторона (сторони), які оцінюють або вимірюють основний предмет перевірки за критеріями. Фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки володіє спеціальними знаннями з основного предмета перевірки (див. параграфи А37, А39).

(o) Викривлення (Misstatement) – викривлення визначається як розбіжність між інформацією про предмет перевірки та відповідною оцінкою або визначенням основного предмета перевірки відповідно до критеріїв. Викривлення можуть бути навмисними або ненавмисними, кількісними або якісними та включати пропуски інформації.

(p) Викривлення факту (Misstatement of fact (with respect to other information)) – інша інформація, що прямо не пов'язана з питаннями, розкритими у інформації про предмет перевірки або звіті з надання впевненості, але яка неправильно викладена або подана. Суттєве викривлення факту може

зашкодити довірі до документа, що містить інформацію про предмет перевірки.

(q) Інша інформація (Other information) – інформація (крім інформації про предмет перевірки та звіту з надання впевненості щодо неї), що включена за законом, нормативним актом або традицією до складу документа, який містить інформацію про предмет перевірки та звіт із надання впевненості щодо неї.

(r) Практикуючий фахівець (Practitioner) – особа (особи), яка проводить завдання (як правило, партнер із завдання або інші члени команди із завдання, або, де це застосовно, фірма). Якщо цей МСЗНВ явно передбачає, що вимогу або відповідальність має виконувати партнер із завдання, використовується термін «партнер із завдання», а не термін «практикуючий фахівець» (див. параграф А37).

(s) Експерт практикуючого фахівця (Practitioner's expert) – це фізична особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до надання впевненості, і діяльність якої у цій сфері використовується практикуючим фахівцем для надання йому допомоги в отриманні достатніх і доречних доказів. Експерт практикуючого фахівця може бути або його внутрішнім експертом (партнером чи працівником (у тому числі тимчасовим) фірми або мережевої фірми практикуючого фахівця), або його зовнішнім експертом.

(t) Професійне судження (Professional judgment) – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів з надання впевненості та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин відповідного завдання.

(u) Професійний скептицизм (Professional skepticism) – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку доказів.

(v) Відповідальна сторона (Responsible party) – це сторона (або сторони), яка несе відповідальність за предмет перевірки. (див. параграф А37).

(w) Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement) – це ризик того, що інформація про предмет перевірки містить суттєві викривлення до початку завдання.

(x) Інформація про предмет перевірки (Subject matter information) – це результат вимірювання або оцінювання предмета перевірки, тобто інформація, яку отримують за підсумками застосування критерію оцінки до предмету перевірки. (див. параграф А19).

(y) Основний предмет перевірки (Underlying subject matter) – процес, який вимірюють або оцінюють, застосовуючи певні критерії.

13. Для цілей цього та інших МСЗНВ посилання на «відповідну сторону (сторони)» слід розумітияк «відповідальна сторона, фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки, або стороназамовник, залежно від обставин.» (див. параграфи А20, А37).

Вимоги

Виконання завдання з надання впевненості відповідно до МСЗНВ

Дотримання відповідних стандартів, що доречні до завдання

14. Практикуючий фахівець повинен дотримуватись вимог цього МСЗНВ та будь-яких інших МСЗНВ, що стосуються конкретного предмета та є доречними до завдання.

15. Практикуючий фахівець не повинен посилатись на дотримання вимог цього та

інших МСЗНВ, якщо він не дотримувався вимог цього МСЗНВ та інших МСЗНВ, доречних до завдання (див. параграфи А21–А22, А171).

Текст МСЗНВ

16. Практикуючий фахівець повинен розуміти весь текст МСЗНВ включно з матеріалами до застосування та іншими пояснювальними матеріалами для розуміння його цілей і застосування його вимог у належний спосіб (див. параграфи А23–А28).

Дотримання доречних вимог

17. З урахуванням наступного параграфа практикуючий фахівець повинен дотримуватись усіх вимог цього МСЗНВ та інших МСЗНВ, що стосуються конкретного предмета та є доречними до завдання, крім випадків, коли в обставинах завдання конкретна вимога не є доречною, оскільки вона є чинною за конкретної умови, а сама умова відсутня. Вимоги, що стосуються лише завдань з надання обгрунтованої впевненості чи завдань з надання обмеженої впевненості, наведено в таблиці з використанням літер «L» (обмежена впевненість) чи «R» (обгрунтована впевненість) після номера параграфа (див. параграф А29).

18. За виняткових обставин практикуючий фахівець може прийняти рішення щодо необхідності відходу від доречної вимоги цього МСЗНВ. За таких обставин він повинен виконати альтернативні процедури для досягнення цілі такої вимоги. Необхідність відходу практикуючого фахівця від доречної вимоги може виникнути лише тоді, коли ця вимога стосується необхідності виконання конкретної процедури, а за обставинами завдання ця процедура буде неефективною для досягнення мети вимоги.

Неможливість досягнення мети

19. Якщо мета цього МСЗНВ або інших МСЗНВ, що стосуються предмета завдання, не може бути досягнута, то практикуючий фахівець повинен оцінити, чи вимагає це від нього модифікації свого висновку або відмови від виконання завдання (якщо така відмова можлива за застосовними законодавчими чи нормативними актами). Неможливість досягнення мети, зазначеної у відповідному МСЗНВ, – це важливе питання, яке слід задокументувати відповідно до параграфа 79 цього МСЗНВ.

Етичні вимоги

20. Практикуючий фахівець повинен дотримуватись положень Кодексу РМСЕБ, що стосуються завдань з надання впевненості, або інших професійних вимог чи вимог законодавчих та нормативних актів, які є не менш суворими (див. параграфи А30–А34, А60).

Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом

21. Партнер із завдання повинен впевнетись, що фірмою було дотримано політики або процедури прийняття завдання з надання впевненості та продовження відносин із клієнтами, і визначити, чи є отримані внаслідок цього висновки правильними.

22. Практикуючий фахівець повинен приймати завдання з надання впевненості чи продовжувати співпрацю з клієнтом лише тоді, коли (див. параграфи А30–А34):

    (a) він не має підстав вважати, що відповідні етичні вимоги, включаючи вимогу незалежності, не будуть дотримані;

    (b) він вважає, що особи, які колективно будуть виконувати завдання, мають відповідні знання та здібності, включаючи наявність достатнього часу для виконання завдання (див. також параграф 32); та

(c) основу, на якій має виконуватись завдання, було погоджено через:

(i) визначення, що передумови для завдання з надання впевненості є (див. також параграфи 24–26); та

(ii) підтвердження, що між практикуючим фахівцем, та стороною, що є замовником завдання, є порозуміння щодо умов завдання, включаючи відповідальність практикуючого фахівця за звітування.

23. Якщо партнер із завдання отримує інформацію, яка могла змусити фірму відмовитись від прийняття завдання, якщо б ця інформація була відома фірмі до прийняття або продовження відносин з клієнтом або конкретного завдання, він повинен негайно повідомити фірму для того, щоб вони разом могли вжити необхідних заходів.

Передумови для завдання з надання впевненості

24. Для визначення наявності передумов для завдання з надання впевненості практикуючий фахівець на основі попередніх знань про обставини завдання й обговорення з відповідною стороною (сторонами) повинен визначити, чи (див. параграфи А35–А36):

(a) ролітавідповідальністьвідповіднихсторінєприйнятними за даних обставин (див. параграфи А37–А39); та

(b) завдання відповідає переліченим характеристикам:

(i) основний предмет перевірки є доречним (див. параграфи А40–А44);

(ii) критерії, які практикуючий фахівець очікує застосувати для підготовки інформації про предмет завдання, відповідають обставинам завдання та мають такі характеристики (див. параграфи А45– А50):

a. Доречність.

b. Повнота.

c. Достовірність.

d. Нейтральність.

e. Зрозумілість.

(iii) критерії, які практикуючий фахівець очікує застосувати для підготовки інформації про предмет завдання, будуть доступними для визначених користувачів (див. параграфи А51–А52);

(iv) практикуючий фахівець очікує, що він буде в змозі отримати докази на підтвердження свого висновку (див. параграфи А53–55);

(v) висновок практикуючого фахівця у вигляді, прийнятному для завдання з надання обґрунтованої впевненості чи для завдання з надання обмеженої впевненості, буде включено в письмовий звіт; та

(vi) раціональна мета, включаючи у випадку завдання з надання обмеженої впевненості те, що практикуючий фахівець очікує отримати значимий рівень впевненості (див. параграф А56).

25. Якщо передумови для завдання з надання впевненості відсутні, практикуючий фахівець повинен обговорити це зі стороноюзамовником. Якщо неможливо внести зміни для відповідності передумовам, практикуючий фахівець повинен не приймати таке завдання як завдання з надання впевненості крім випадків, коли це вимагається від нього законодавчими чи нормативними актами. У випадку якщо завдання виконуватиметься за таких обставин, воно не буде відповідати вимогам МСЗНВ. Відповідно практикуючий фахівець повинен не включати ніяких посилань в звіті із завдання на те, що завдання виконувалось відповідно до цього МСЗНВ чи

будь-яких інших МСЗНВ.

Обмеження обсягу до прийняття завдання

26. Якщо сторона-замовник, накладає такі обмеження на обсяг роботи практикуючого фахівця стосовно запропонованого завдання з надання впевненості, що він вважає, що ці обмеження призведуть до його відмови від надання висновку стосовно інформації про предмет завдання, практикуючий фахівець повинен не приймати таке завдання як завдання з надання впевненості, якщо це не вимагається від нього законодавчими чи нормативними актами (див. параграф A156(c)).

Узгодження умов завдання

27. Практикуючий фахівець повинен узгодити умови завдання зі стороною-замовником. Узгоджені умови завдання повинні досить детально зазначатись у листі-угоді чи іншому прийнятному письмовому погодженні, письмовому підтвердженні або законодавчому чи нормативному акті (див. переграфи A57–A58).

28. У випадку повторюваного завдання практикуючий фахівець повинен оцінити, чи вимагають обставини перегляду умов завдання та чи є потреба нагадати стороні-замовнику, існуючі умови завдання.

Прийняття змін в умовах завдання

29. Практикуючий фахівець не повиненпогоджуватись на зміну умов завдання, якщо для цього немає розумних виправдань. Якщо такі зміни вносяться, практикуючий фахівець не повинен ігнорувати докази, отримані до внесення змін (див. параграф A59).

Звіт з надання впевненості, встановлений законодавчими чи нормативними актами

30. У деяких випадках законодавчими чи нормативними актами відповідної юрисдикції встановлюється структура або формулювання звіту з надання впевненості. За таких обставин практикуючий фахівець повинен оцінити:

    (i) чи можуть визначені користувачі неправильно зрозуміти його висновок; та

    (ii) якщо так, то чи можуть додаткові пояснення в звіті із завдання зменшити можливе неправильне розуміння.

    Якщо практикуючий фахівець доходить висновку, що додаткові пояснення в звіті із завдання не можуть зменшити можливе неправильне розуміння, він не повинен приймати завдання, якщо це не вимагається від нього законодавчими чи нормативними актами. Завдання, виконане відповідно до такого законодавчого чи нормативного акта, є таким, що не відповідає вимогам МСЗНВ. Відповідно практикуючий фахівець не повинен робити ніяких посилань в звіті із завдання на те, що завдання виконувалось відповідно до цього МСЗНВ чи будь-яких інших МСЗНВ (див. також параграф 71).

Управління якістю

Характеристики партнера із завдання

31. Партнер із завдання повинен:

    (a) бути працівником фірми, що застосовує МСУЯ 1 чи інші професійні вимоги, або вимоги законодавчих чи нормативних актів, що є, принаймні,не менш суворі як вимоги МСУЯ 1 (див. параграфи A60–A66);

    Ресурси для завдання

    (b) визначити, що достатні та належні ресурси для виконання завдання були своєчасно призначені або надані команді із завдання, беручи до уваги

характер та обставин завдання, політики або процедури фірми, а також будь-яких змін, що можуть виникнути під час виконання завдання;

(c) мати знання про навички та методи виконання завдання з надання впевненості завдяки своїй підготовці та практичній роботі (див. параграф А60); та

(d) мати достатні знання щодо предмета завдання, його вимірювання чи оцінки для прийняття відповідальності за висновок із завдання (див. параграфи А67–А68).

32. Партнер із завдання повинен (див. параграф А69):

(a) бути впевненим, що особи, які будуть виконувати завдання з надання впевненості, разом мають достатні знання та спроможність, включаючи наявність достатнього часу, для (див. параграфи А70–А71):

(i) виконання завдання відповідно до доречних стандартів та застосовних вимог законодавчих і нормативних актів; та

(ii) надання звіту із завдання, який би відповідав умовам та обставинам, під час яких він може бути оприлюднений;

(b) бути впевненим, що практикуючий фахівець зможе взяти участь у роботі:

(i) експерта практикуючого фахівця, якщо буде використано роботу такого експерта (див. параграфи А70–А71); та

(ii) іншого практикуючого фахівця, який не входить до складу команди із завдання, якщо буде використано роботу такого практикуючого фахівця (див. параграфи А72–А73) в мірі, достатній для прийняття відповідальності за висновок щодо інформації про предмет завдання у звіті із завдання з надання впевненості.

Відповідальність партнера із завдання

33. Партнер із завдання повинен нести загальну відповідальність за управління та досягнення якості завдання, а також бути достатньою мірою та належним чином залученим протягом усього процесу. Це включає відповідальність за:

(a) переконання в тому, що політики або процедури фірми щодо прийняття та продовження відносин із клієнтом та завдань з надання впевненості було дотримано;

(b) планування і виконання завдання (включаючи відповідне керівництво та нагляд за членами команди із завдання) відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних вимог законодавчих і нормативних актів;

(c) виконання перевірок відповідно до політики або процедур фірми і перевірки документації із завдання до або не пізніше дати звіту із завдання з надання впевненості (див. параграф А74);

(d) зберігання відповідної документації із завдання для підтвердження досягнення цілей практикуючого фахівця та виконання завдання відповідно до застосовних МСЗНВ і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів; та

(e) організацію відповідного консультування групи із завдання із складних або спірних питань.

34. Протягом усього завдання партнер із завдання повинен бути уважним, спостерігаючи та в разі потреби звертаючись із запитами, щоб не пропустити докази порушення відповідних етичних вимог членами команди із завдання. Якщо завдяки системі управління якістю фірми чи іншим шляхом його увагу привернуть питання, які вказують на те, що члени команди із завдання порушують етичні

вимоги, партнер із завдання через консультування з іншими особами на фірмі повинен визначити необхідні заходи.

35. Партнер із завдання повинен розглянути інформацію щодо процесу моніторингу та виправлення фірми, надану фірмою та, де це застосовно, іншими мережевими фірмами, а також те, чи може ця інформація вплинути на завдання з надання впевненості.

Перевірка якості завдання

36. Для тих завдань, для яких перевірка якості завдання вимагається відповідно до МСУЯ 1 або політик чи процедур фірми, партнер із завдання повинен обговорити значущі питання та значущі судження, що виникли під час завдання, з відповідальним за перевірку якості завдання, та не датувати звіт з надання впевненості до завершення такої перевірки[3].

Професійний скептицизм, професійне судження, та навички і методи з виконання завданьз надання впевненості

37. Практикуючий фахівець повинен планувати та виконувати завдання з професійним скептицизмом, визнаючи можливість існування обставин, які б призвели до суттєвого викривлення інформації про предмет завдання (див. параграфи А76–А80).

38. Під час планування та виконання завдання з надання впевненості практикуючий фахівець повинен застосовувати професійне судження, включаючи визначення характеру, часу й обсягу процедур (див. параграфи А81–А85).

39. Практикуючий фахівець повинен використовувати свій досвід та методологію виконання завдань у повторюваному і систематичному процесі виконання завдання.

Планування та виконання завдання

Планування

40. Практикуючий фахівець повинен спланувати завдання так, щоб його було виконано ефективно, включаючи встановлення обсягу, часу та напряму завдання й визначення характеру, часу та обсягу запланованих процедур, які слід виконати задля досягнення своєї цілі (див. параграфи А86–А89).

41. Практикуючий фахівець повинен визначити, чи є критерії прийнятними за обставин завдання, та чи відповідають вони характеристикам, наведеним у параграфі 24(b)(ii).

42. Якщо вже після прийняття завдання з'ясувалось, що відсутні одна чи більше передумов для завдання з надання впевненості, практикуючий фахівець повинен обговорити це питання з відповідною стороною (сторонами) та визначити:

    (a) чи можна вирішити це питання так, щоб це задовольнило практикуючого фахівця;

    (b) чи буде прийнятним продовження виконання завдання; та

    (c) чи вказувати на це питання у звіті із завдання і, якщо так, як саме.

43. Якщо після прийняття завдання з'ясувалось, що кілька чи всі застосовні критерії не підходять для завдання з надання впевненості, практикуючий фахівець повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання, якщо така відмова можлива за застосовними законодавчими чи нормативними актами. Якщо

[3] МСУЯ 2 *«Перевірки якості завдання»*.

практикуючий фахівець продовжує виконувати завдання, він повинен висловити умовно позитивний або негативний висновок, або відмовитись від надання висновку відповідно до обставин (див. параграфи А90–А91).

Суттєвість

44. Практикуючий фахівець повинен взяти до уваги суттєвість (див. параграфи А92–А100):

(a) плануючи та виконуючи завдання з надання впевненості при визначенні характеру, часу й обсягу процедур; та

(b) оцінюючи, чи не містить інформація про предмет завдання суттєвого викривлення.

Розуміння предмета та інших обставин завдання

45. Практикуючий фахівець повинен звернутись із запитами до відповідної сторони (сторін) стосовно:

(a) чи знають вони про будь-яке фактичне, підозрюване або передбачуване навмисне викривлення або недотримання вимог законодавчих чи нормативних актів, що впливають на інформацію про предмет завдання (див. параграф А101-А102);

(b) чи є у відповідальної сторони підрозділ внутрішнього аудиту, та, якщо є, зробити подальші запити для отримання розуміння його діяльності й основних висновків підрозділу внутрішнього аудиту стосовно інформації про предмет завдання; та

(c) чи використовувала відповідальна сторона роботу будьяких експертів під час підготовки інформації про предмет завдання.

Обмежена впевненість	Обгрунтована впевненість
46L. Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння предмета завдання та інших обставин завдання в мірі, достатній для: (a) можливості ідентифікувати області, де може виникнути суттєве викривлення інформації про предмет завдання; та (b) отримання таким чином основи для розробки і виконання процедур, необхідних для розгляду областей, наведених у параграфі 46L(a), та отримання обмеженої впевненості на підтримку свого висновку (див. параграфи A101–A105, A108).	46R. Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння предмета завдання та інших обставин завдання в мірі, достатній для: (a) можливості ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення інформації про предмет завдання; та (b) отримання таким чином основи для розробки й виконання процедур у відповідь на оцінені ризики та отримання обгрунтованої впевненості на підтримку свого висновку (див. параграфи A101–A104, A108).
47L. Отримуючи розуміння предмета завдання та інших обставин завдання відповідно до параграфа 46L, практикуючий фахівець повинен розглянути процес підготовки інформації про предмет завдання (див. параграф A107).	47R. Отримуючи розуміння про предмет завдання та інші обставини завдання відповідно до параграфа 46R, практикуючий фахівець повинен отримати розуміння внутрішнього контролю за підготовкою інформації про предмет завдання, доречного до завдання. Це включає оцінку структуритих заходів контролю, що є доречними до завдання, та визначення, чи були вони впроваджені шляхом виконання відповідних процедур на додаток до запиту персоналу, який відповідає за інформацію про предмет завдання (див. параграф A106).

Отримання доказів

Розгляд ризиків та дії у відповідь на ризики

Обмежена впевненість	Обгрунтована впевненість
48L. На основі свого розуміння (див. параграф 46L) практикуючий фахівець повинен (див. параграфи A109–A113): (a) ідентифікувати області, де може виникнути суттєве викривлення інформації про предмет завдання; та (b) розробити та виконати процедури для розгляду областей, наведених у параграфі 48L(a), та отримати	48R. На основі свого розуміння (див. параграф 46R) практикуючий фахівець повинен (див. параграфи A109-A111): (a) ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення інформації про предмет завдання; та (b) розробити й виконати процедури у відповідь на оцінені ризики та отримати обгрунтовану впевненість на підтримку свого

обмежену впевненість на підтримку свого висновку.	висновку. Крім будь-яких інших процедур щодо інформації про предмет завдання, доречних за обставин завдання, процедури практикуючого фахівця повинні включати отримання достатніх та прийнятних доказів стосовно операційної ефективності заходів контролю за інформацією про предмет завдання, якщо: (i) його оцінка ризиків суттєвого викривлення включає очікування, що заходи контрою працюють ефективно, або (ii) процедури, інші ніж тестування заходів контролю, не можуть самі по собі надати достатні та прийнятні докази.
Визначення необхідності додаткових процедур у завданні з надання обмеженої впевненості 49L. Якщо практикуючому фахівцю стає відомо про питання, що можуть призвести його до думки, що інформацію про предмет завдання було суттєво викривлено, він повинен розробити та виконувати додаткові процедури для отримання подальших доказів, доки він не зможе (див. параграфи A113–A118): (a) дійти висновку, що таке питання навряд чи призведе до суттєвого викривлення інформації про предмет завдання; або (b) визначити, що це питання призводить до суттєвого викривлення інформації про предмет завдання.	Перегляд оцінки ризику у завданні з надання обґрунтованої впевненості 49R. Оцінка практикуючим фахівцем ризиків суттєвого викривлення інформації про предмет завдання може змінюватись протягом завдання внаслідок отримання додаткових доказів. За обставин, коли він отримує докази, що не відповідають доказам, на основі яких він вперше робив оцінку ризиків суттєвого викривлення, практикуючий фахівець повинен переглянути свою оцінку та відповідно змінити заплановані процедури (див. параграф A113).

50. Розробляючи та виконуючи процедури, практикуючий фахівець повинен брати до уваги доречність і надійність інформації, яка використовуватиметься як докази. Якщо:

(a) докази, отримані з одного джерела, не збігаються з доказами, отриманими з іншого джерела; або

(b) практикуючий фахівець має сумніви щодо надійності інформації, яка використовуватиметься як докази,

він повинен визначити, які зміни або доповнення до процедур необхідні для вирішення питання, та розглянути вплив питання, якщо такий є, на інші аспекти завдання.

51. Практикуючий фахівець повинен акумулювати невиправлені викривлення,

ідентифіковані під час завдання, крім тих, що є явно незначущими (див. параграфи А119–А120).

Робота, виконана експертом практикуючого фахівця

52. Якщопланується використанняроботиексперта,практикуючий фахівець повинен також (див. параграфи А121–А125):

(a) оцінити, чи має його експерт необхідні для цілей практикуючого фахівця компетентність, можливості та об'єктивність. У разі залучення практикуючим фахівцем зовнішнього експерта оцінка об'єктивності має включати запит стосовно інтересів і стосунків, які можуть створити загрозу об'єктивності такого експерта (див. параграфи А126–А129);

(b) отримати достатнє розуміння досвіду свого експерта (див. параграфи А130–А131);

(c) узгодити з цим експертом характер, обсяг і мету роботи експерта (див. параграфи А132–А133); та

(d) оцінити адекватність роботи цього експерта для цілей практикуючого фахівця (див. параграфи А134–А135).

Робота, виконана іншим практикуючим фахівцем, експертом відповідальної сторони – фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання, або внутрішнім аудитором (див. параграф А136)

53. Якщо планується використання роботі іншого практикуючого фахівця, практикуючий фахівець повинен оцінити, чи буде адекватною для його цілей така робота.

54. Якщо інформацію, яка використовуватиметься як докази, було підготовано з використанням роботи відповідальної сторони або фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки, практикуючий фахівець повинен в необхідній мірі з урахуванням значущості роботи такого експерта для цілей практикуючого фахівця:

(a) оцінити компетентність, можливості та об'єктивність такого експерта;

(b) отримати розуміння роботи такого експерта; та

(c) оцінити прийнятність результатів роботи такого експерта як доказів.

55. Якщо практикуючий фахівець планує використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту, він повинен оцінити таке:

(a) ступінь, з яким організаційний статус служби внутрішнього контролю та відповідна політика свідчать про об'єктивність внутрішніх аудиторів;

(b) рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту;

(c) чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи управління якістю; та

(d) чи є адекватною робота підрозділу внутрішнього аудиту для цілей завдання.

Письмові запевнення

56. Практикуючий фахівець повинен звернутись до відповідальної сторони (сторін) із запитом щодо надання письмового запевнення:

(a) що вона надала йому всю інформацію, доречну до завдання, про яку їй (їм) відомо (див. параграфи А54– А55 та А137–А139);

(b) з підтвердженням вимірювання чи оцінювання предмета завдання щодо застосовних критеріїв та того, що всі доречні питання відображено в інформації про предмет завдання.

57. Якщо на додаток до наведеного вище письмового запевнення практикуючий

фахівець визначає необхідність отримання одного чи більше письмових запевнень на підтримку інших доказів, доречних до інформації про предмет завдання, він повинен звернутись із запитом щодо надання таких інших письмових запевнень.

58. Якщо письмові запевнення стосуються питань, суттєвих для інформації про предмет завдання, практикуючий фахівець повинен:

(a) оцінити їх обґрунтованість та відповідність іншим отриманим доказам, включаючи інші запевнення (письмові або усні); та

(b) розглянути, чи добре інформовані в цих питаннях особи, які надають запевнення щодо них.

59. Письмові запевнення повинні датуватись датою, яка була б, наскільки це можливо, близькою до дати звіту із завдання з надання впевненості, але не пізніше за неї.

Ненадані або ненадійні письмові запевнення

60. Якщо на один або більше письмових запитів, з якими звертався практикуючий фахівець, не були надані відповідні письмові запевнення або практикуючий фахівець доходить висновку щодо існування значних сумнівів стосовно компетентності, чесності, етичних цінностей чи сумлінності осіб, які надають письмові запевнення, або ненадійності таких письмових запевнень, він повинен (див. параграф А140):

(a) обговорити це питання з відповідною стороною (сторонами);

(b) повторно оцінити чесність тих осіб, яким надсилався запит щодо надання запевнень, або тих, від кого вони були отримані, та оцінити можливий вплив цього на надійність запевнень (усних чи письмових) і докази в цілому, а також на висновки у звіті із завдання; та

(c) вжити відповідні дії, включаючи визначення можливого впливу на висновок у звіті з надання впевненості.

Подальші події

61. Якщо це доречно для завдання, практикуючий фахівець повинен розглянути вплив на інформацію про предмет завдання та звіт із завдання подій, що стались до дати звіту із завдання з надання впевненості та відповідно поставитись до фактів, що стали йому відомі після дати звіту із завдання, та які, якщо б про них практикуючому фахівцю стало відомо раніше, могли б змусити його вносити зміни в свій звіт із завдання. Ступінь розгляду подальших подій залежить від можливості цих подій вплинути на інформацію про предмет завдання та прийнятність висновків практикуючого фахівця. Однак практикуючий фахівець не несе відповідальність за виконання будь-яких процедур стосовно інформації про предмет завдання після дати звіту із завдання (див. параграфи А141–А142).

Інша інформація

62. Якщо документи, що містять інформацію про предмет завдання та звіт із завдання, включають також іншу інформацію,практикуючий фахівець повинен ознайомитись з цією іншою інформацією для ідентифікації суттєвих розбіжностей, якщо такі є, з інформацією про предмет завдання і звітом із завдання, та, якщо під час ознайомлення з цією іншою інформацією, він (див. параграф А143):

(a) ідентифікує суттєву розбіжність між цією іншою інформацією та інформацією про предмет завдання або звітом із завдання; або

(b) знаходить суттєве викривлення факту в цій іншій інформації, що не стосується питань, що містяться в інформації про предмет завдання або звіті із завдання, практикуючий фахівець повинен обговорити це питання з відповідною стороною (сторонами) та виконати доречні подальші дії.

Опис застосовних критеріїв

63. Практикуючий фахівець повинен оцінити, чи адекватно інформація про предмет завдання посилається на застосовні критерії чи описує їх (див. параграфи А144–А146).

Формування висновку з надання впевненості

64. Практикуючий фахівець повинен оцінити достатність та прийнятність отриманих доказів у контексті завданні та, якщо це необхідно за існуючих обставин, отримати додаткові докази. Практикуючий фахівець повинен розглянути всі доречні докази незалежно від того, підтверджують вони чи суперечать результатам вимірювання чи оцінювання предмета завдання відносно застосовних критеріїв. Якщо практикуючий фахівець не може отримати необхідні подальші докази, йому потрібно розглянути можливий вплив цього на свій висновок відповідно до параграфа 65 (див. параграфи А147–А153).

65. Практикуючий фахівець повинен сформулювати висновок стосовно того, чи не містить інформація про предмет завдання суттєвих викривлень. Формуючи свій висновок, він повинен врахувати положення параграфа 64 стосовно достатності та прийнятності отриманих доказів і оцінити, чи будуть невиправлені викривлення, взяті окремо або разом, суттєвими (див. параграфи А3 та А154–А155).

66. Якщо практикуючий фахівець не може отримати достатні та прийнятні докази, існує обмеження обсягу, внаслідок чого практикуючий фахівець повинен висловити умовно позитивний висновок, відмовитись від надання висновку або відмовитись від завдання, якщо така відмова можлива відповідно до застосовних законодавчих чи нормативних актів, залежно від обставин (див. параграфи А156–А158).

Підготовка звіту з надання впевненості

67. Звіт з надання впевненості повинен бути викладений у письмовій формі та містити чітке надання висновку практикуючого фахівцящодо інформації про предмет завдання (див. параграфи А2, А159–А161).

68. Висновок практикуючого фахівця повинен бути чітко відокремленим від інформації чи пояснень, що не впливають на його висновок, включаючи пояснювальний параграф, параграф з інших питань, результатів стосовно окремих аспектів завдання, рекомендацій чи додаткової інформації, які включено в звіт із завдання. При цьому слід використовувати такі формулювання, які б чітко вказували, що пояснювальний параграф, параграф з інших питань, результати, рекомендації або додаткову інформацію не наведено з метою применшити висновок практикуючого фахівця (див. параграфи А159–А161).

Зміст звіту з надання впевненості

69. Звіт з надання впевненості повинен включати щонайменше такі основні елементи:
    (a) назву, яка чітко вказує, що звіт є звітом з надання впевненості незалежного практикуючого фахівця (див. параграф А162);
    (b) адресата (див. параграф А163);
    (c) ідентифікацію чи опис рівня впевненості, отриманого практикуючим фахівцем, інформацію про предмет завдання та, якщо це необхідно, предмет завдання. Якщо висновок практикуючого фахівця сформовано з урахуванням заяви, зробленої відповідною стороною (сторонами), ця заява має або додаватись до звіту із завдання або наводитись у звіті із завдання; крім того, звіт може містити посилання на таку заяву, яка наводиться в джерелі, доступному для визначених користувачів (див. параграф А164);

(d) ідентифікацію застосовних критеріїв (див. параграф А165);

(e) якщо це доцільно, опис будь-яких значних властивих обмежень, що асоціюються з вимірюванням або оцінюванням предмета завдання щодо застосовних критеріїв (див. параграф А166);

(f) якщо застосовні критерії розроблено для конкретної мети, заяву, яка привертала б увагу читачів до цього факту та до того, що в результаті інформація про предмет завдання може не підходити для іншої мети (див. параграфи А167– А168);

(g) ідентифікацію відповідальної сторони і фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки, якщо ними були інші особи, опис їх відповідальності та відповідальності практикуючого фахівця (див. параграф А169);

(h) заяву, що завдання виконувалось відповідно до цього МСЗНВ або, якщо існує МСЗНВ для конкретного предмета завдання, відповідно до такого МСЗНВ (див. параграфи А170–А171);

(i) заяву, що фірма, членом якої є практикуючий фахівець, застосовує вимоги МСУЯ 1, інші професійні вимоги або вимоги законодавчих чи нормативних актів, які є, принаймні, не менш суворими, як вимоги МСУЯ 1. Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, в такій заяві повинні ідентифікуватись застосовані професійні вимоги або вимоги законодавчих та нормативних актів, які є, принаймні, не менш суворими, як вимоги МСУЯ 1 (див. параграф А172);

(j) заяву, що практикуючий фахівець дотримується вимог незалежності та інших вимог етики, викладених у Кодексі РМСЕБ, чи інших професійних вимог або вимог, визначених законодавчими чи нормативними актами, які є, принаймні, не менш суворими, як вимоги стосовно завдань з надання впевненості, викладені в положеннях Кодексу РМСЕБ. Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, у такій заяві повинні ідентифікуватись застосовані професійні вимоги або вимоги законодавчих та нормативних актів, які є, принаймні, не менш суворими, як вимоги стосовно завдань з надання впевненості, викладені в положеннях Кодексу РМСЕБ (див. параграф А173);

(k) інформативний перегляд виконаної роботи, яка стала основою для висновку практикуючого фахівця. Для завдання з надання обмеженої впевненості розуміння характеру, часу й обсягу виконаних процедур має важливе значення для розуміння висновку практикуючого фахівця. Для завдання з надання обмеженої впевненості перегляд виконаної роботи повинен вказувати, що:

  (i) процедури, виконані у завданні з надання обмеженої впевненості, відрізняються за характером і часом від процедур завдання з надання обгрунтованої впевненості, маючи при цьому менший обсяг; та

  (ii) рівень впевненості, отриманий у завданні з надання обмеженої впевненості, є значно нижчим порівняно з тим рівнем, який було б отримано у разі виконання завдання з надання обгрунтованої впевненості (див. параграфи А6, А174–А178);

(l) висновок практикуючого фахівця (див. параграф А2, А179–А181):

  (i) якщо доцільно, повинен інформувати визначених користувачів про контекст, в якому слід читати висновок практикуючого фахівця (див. параграф А180);

  (ii) у завданні з надання обгрунтованої впевненості висновок повинен висловлюватись у позитивній формі (див. параграф А179);

(iii) в завданні з надання обмеженої впевненості висновок повинен висловлюватись у формі, яка б передавала, чи на основі виконаних процедур та отриманих доказів не привернуло щось увагу практикуючого фахівця, що б змусило його вважати, що інформація про предмет завдання є суттєво викривленою (див. параграф А181);

(iv) висновки відповідно до пунктів (ii) або (iii) повинні формуватись з використанням відповідних слів відносно предмета завдання та застосовних критеріїв з урахуванням обставин завдання і висловлюватись у термінах (див. параграф А182):

a. Предмета завдання та застосовних критеріїв;

b. Інформації про предмет завдання та застосовних критеріїв; або

c. Заяви, зробленої відповідною стороною (сторонами).

(v) якщо практикуючий фахівець висловлює модифікований висновок, звіт із завдання повинен містити:

a. розділ, в якому міститься опис питання (питань), що призвело до модифікації; та

b. розділ, в якому міститься модифікований висновок практикуючого фахівця (див. параграф А183);

(m) підпис практикуючого фахівця (див. параграф А184);

(n) дату звіту з надання впевненості. Звіт повинен датуватись не раніше від дати, на яку:

(i) практикуючий фахівець отримав докази, на яких ґрунтується його висновок, включаючи докази того, що особи з визнаними повноваженнями підтвердили, що вони взяли на себе відповідальність за інформацію про предмет завдання; та

(ii) якщо перевірка якості завдання вимагається відповідно до МСУЯ 1 або політик чи процедур фірми, така перевірка якості завдання є завершена. (див. параграф А185);

(o) адресу в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець.

Посилання на експерта практикуючого фахівця в звіті із завдання

70. Якщо в звіті із завдання практикуючий фахівець посилається на роботу свого експерта, формулювання в звіті не повинні наводити на думку, що відповідальність практикуючого фахівця за висновок, висловлений у такому звіті, зменшено внаслідок роботи цього експерта (див. параграфи А186–А188).

Звіт з надання впевненості, встановлений законодавчими або нормативними актами

71. Якщо законодавчими чи нормативними актами від практикуючого фахівця вимагається конкретний формат або викладення тексту в звіті з надання впевненості, посилання в звіті на цей чи інші МСЗНВ повинні робитись лише тоді, коли звіт включає, як мінімум, всі елементи, наведені в параграфі 69.

Немодифіковані та модифіковані висновки

72. Практикуючий фахівець повинен надати немодифікований висновок, коли він доходить висновку:

(a) у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості, що інформацію про предмет завдання підготовано в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв; або

(b) у випадку завдання з надання обмеженої впевненості, що на основі виконаних процедур та отриманих доказів ніщо не привернуло його уваги, що б змусило його вважати, що інформацію про предмет завдання не було підготовано в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв.

73. Якщо практикуючий фахівець вважає потрібним:

(a) привернути увагу визначених користувачів до питання, поданого або розкритого в інформації про предмет завдання, яке на його думку є фундаментальним для розуміння визначеними користувачами інформації про предмет завдання (пояснювальний параграф); або

(b) повідомити про питання, інше, ніж те, що подано або розкрито в інформації про предмет завдання, що є на думку практикуючого фахівця доречним для розуміння визначеними користувачами завдання, відповідальності практикуючого фахівця або звіту із завдання (параграф з інших питань),

і це не заборонено законодавчими чи нормативними актами, практикуючий фахівець повинен зробити це окремим параграфом під відповідним заголовком у звіті із завдання, де б чітко зазначалось, що висновок практикуючого фахівця не модифіковано внаслідок цього питання. У разі пояснювального параграфа цей параграф повинен посилатись лише на інформацію, наведену чи розкриту в інформації про предмет завдання.

74. Практикуючий фахівець повинен висловити модифікований висновок за таких обставин:

(a) якщо на його професійне судження існує обмеження обсягу, а вплив цього може бути суттєвим (див. параграф 66). В таких випадках практикуючий фахівець повинен надати висновок із застереженням або відмовитися від надання висновку.

(b) якщо на його професійне судження інформацію про предмет завдання суттєво викривлено. В таких випадках практикуючий фахівець повинен надати висновок із застереженням або негативний висновок (див. параграф A191).

75. Практикуючий фахівець повинен надати висновок із застереженням, якщо на його професійне судження вплив або можливий вплив питання не є настільки суттєвим чи всеохоплюючим, щоб вимагати надання негативного висновку або відмови від надання висновку. У висновку із застереженням слід використовувати висловлення «за винятком» впливу або можливого впливу на питання, якого стосується застереження (див. параграфи A189–A190).

76. Якщо практикуючий фахівець надає висновок із застереженням внаслідок обмеження обсягу, але при цьому йому відомо про питання, яке викликає (викликають) суттєве викривлення інформації про предмет завдання, він повинен включити в свій звіт з надання впевненості чіткі описи як обмеження обсягу, так і питання, яке викликає (викликають) суттєве викривлення інформації про предмет завдання.

77. Якщо в заяві відповідної сторони (сторін) ідентифіковано та правильно описано, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено, практикуючий фахівець повинен:

(a) надати висновок із застереженням або негативний висновок, сформульований у термінах предмета завдання та застосовних критеріїв; або

(b) якщо це вимагається умовами завдання, висловити свій висновок у термінах заяви відповідної сторони (сторін), надаючи висновок із застереженням, але включити в звіт з надання впевненості пояснювальний параграф, який би

містив посилання на заяву, зроблену відповідною стороною (сторонами), де ідентифіковано та правильно описано, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено (див. параграф А192).

Інша відповідальність за надання інформації

78. Практикуючий фахівець повинен розглянути, чи відповідно до умов завдання та інших обставин завдання йому не стало відомо про питання, про яке необхідно повідомити відповідальну сторону, фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки , тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи інших осіб (див. параграф А193-А199).

Документація

79. Практикуючий фахівець повинен своєчасно підготувати документацію із завдання, яка б містила записи, на основі яких було підготовано звіт із завдання, та які були б достатніми й прийнятними для того, щоб досвідчений практикуючий фахівець, який до цього не мав відношення до завдання, міг зрозуміти (див. параграфи А200–А204):
    (a) характер, час та обсяг процедур, виконаних для дотримання вимог відповідних МСЗНВ і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів;
    (b) результати виконаних процедур та отримані докази; та
    (c) важливі питання, що виникли під час виконання завдання, висновки, досягнуті стосовно них, та важливі професійні судження, зроблені під час досягнення цих висновків.
80. Якщо практикуючий фахівець ідентифікує інформацію, яка не збігається з його кінцевим висновком стосовно важливого питання, він повинен задокументувати, як він розглянув цю суперечність.
81. Практикуючий фахівець повинен зібрати документацію із завдання у файл із завдання та своєчасно завершити адміністративний процес збирання кінцевого файла із завдання після дати звіту з надання впевненості (див. параграфи А205–А206).
82. Після завершення підготовки кінцевого файла із завдання практикуючий фахівець не повинен видаляти або знищувати жодні документи із завдання до кінця періоду зберігання документації (див. параграф А207).
83. Якщо практикуючий фахівець вважає потрібним внести зміни в існуючу документацію із завдання або додати нові документи із завдання після остаточного оформлення своєї документації із завдання, він повинен незалежно від характеру змін або доповнень задокументувати:
    (a) конкретні причини змін і доповнень; та
    (b) коли і ким вони робились та перевірялись.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Вступ (див. параграф 6)

А1. Під час виконання завдання з консультування практикуючий фахівець застосовує технічні навички, освіту, спостереження, досвід та знання. Завдання з консультування включають аналітичний процес, який зазвичай включає

об'єднання різних видів діяльності стосовно: визначення мети, знаходження фактів, визначення проблем або можливостей, оцінки альтернатив, розробки рекомендацій, включаючи рекомендовані дії, надання інформації з результатів та, іноді, їх впровадження і подальшу допомогу. Звіти (якщо вони надаються) зазвичай мають письмову форму викладення (або «детального викладення»). Зазвичай робота виконується для використання її лише клієнтом. Характер та обсяг роботи визначається угодою між практикуючим фахівцем і клієнтом. Будь-яка послуга, що підпадає під визначення завдання з надання впевненості, буде завданням з надання впевненості, а не завданням з консультування.

Цілі

Завдання, в яких інформація про предмет завдання включає кілька аспектів (див. параграфи 10, 65, 69(l))

A2. Якщо інформація про предмет завдання складається з кількох аспектів, для кожного з них можуть бути надані окремі висновки. Всі такі висновки не обов'язково будуть стосуватись одного й того самого рівня впевненості. Швидше за все кожний висновок буде висловлюватись у формі, яка б відповідала завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості. Посилання в цьому МСЗНВ на висновки в звіті із завдання з надання впевненості включають усі висновки у випадках, якщо надається кілька висновків.

Визначення

*Характер, час та обсяг процедур у завданнях з надання обмеженої чи обґрунтованої впевненост*і (див. параграф 12(a)(i))

A3. Оскільки рівень впевненості, отриманої під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості, є нижчим за рівень, отриманий під час виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості, процедури, які практикуючий фахівець виконує у завданні з надання обмеженої впевненості, за своїм характером та часом будуть відрізнятись від процедур завдання з надання обґрунтованої впевненості, будучи при цьому меншими за обсягом. Головні відмінності між процедурами завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості включають:

(a) Акцент на характері різних процедур як джерела доказів швидше за все буде різним залежно від обставин завдання. Наприклад, практикуючий фахівець може визначити, що за обставин конкретного завдання з надання обмеженої впевненості прийнятним буде зробити більший акцент на опитуванні персоналу суб'єкта господарювання та аналітичних процедурах і відносно менший акцент на тестуванні заходів контролю й отриманні доказів із зовнішніх джерел, ніж у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості.

(b) У випадку завдання з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець може:

- Відібрати для перевірки меншу кількість об'єктів; або
- Виконати меншу кількість процедур (наприклад, виконати лише аналітичні процедури за обставин, при яких у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості виконувались би як аналітичні, так і інші процедури).

(c) У завданні з надання обґрунтованої впевненості аналітичні процедури, що виконуються у відповідь на ризик завдання, включають розробку очікувань, які були б достатньо точними для ідентифікації суттєвих викривлень. У завданні з надання обмеженої впевненості аналітичні процедури можуть

розроблюватись з метою підтримки очікувань стосовно напряму тенденцій, зв'язків та співвідношень, а не для ідентифікації викривлень з тим ступенем точності, який очікується у завданні з надання обгрунтованої впевненості.

(d) крім того, у випадку ідентифікації значних коливань, зв'язків або різниць прийнятні докази у завданні з надання обмеженої впевненості можуть отримуватись через запити і розгляд отриманих на них відповідей у світлі відомих обставин завдання.

(e) на додаток до цього під час виконання аналітичних процедур у завданні з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець може, наприклад, використати більш агреговані дані, наприклад, дані за квартал замість даних за місяць або використати дані, які не проходили окремі процедури для тестування їх надійності в тій мірі, в якій це було б у завданні з надання обгрунтованої впевненості.

Значимий рівень впевненості (див. параграфи 12(a)(i)(b), 47L)

A4. Рівень впевненості, який практикуючий фахівець планує отримати, зазвичай не піддається кількісному вираженню, а питання, чи є він значущим, вирішується через застосування професійного судження практикуючим фахівцем в умовах завдання. У завданні з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець виконує процедури, обмежені порівняно з процедурами, необхідними для завдання з надання обгрунтованої впевненості, однак планується, що завдяки ним буде отримано рівень впевненості, що є значимим. Щоб бути значимим, рівень впевненості, отриманий практикуючих фахівцем, має підвищувати довіру визначених користувачів до інформації про предмет завдання до такого ступеня, коли він є логічним (див. також параграфи A16–A18).

A5. З погляду всіх завдань з надання обмеженої впевненості значущість може коливатись у проміжку між впевненістю, яка вірогідно може підвищити ступінь довіри визначених користувачів до інформації про предмет завдання, та впевненістю, що наближається до обгрунтованої. Що є значущим у конкретному завданні, являє собою судження в наведеному вище діапазоні, який залежить від умов завдання, включаючи інформаційні потреби визначених користувачів як групи, критеріїв та самого предмету завдання.

A6. Оскільки рівень впевненості, отриманий практикуючим фахівцем у завданні з надання обмеженої впевненості, коливається, звіт практикуючого фахівця містить інформативний опис виконаних процедур, враховуючи, що розуміння характеру, часу та процедур, виконаних ним, є важливим для розуміння його висновків (див. параграфи 69(k) та A174–A178).

A7. Чинники, що можуть бути доречними під час визначення, що становить собою значиму впевненість, можуть включати, наприклад:

- Характеристики предмета завдання та критеріїв з урахуваннямтого, чи існують спеціально розроблені МСЗНВ для даного предмета.
- Інструкції чи інші вказівки сторони-замовника, стосовно характеру впевненості, яку на думку цієї сторони має отримати практикуючий фахівець. Наприклад, умовами завдання можуть визначатись конкретні процедури, які сторона-замовник, вважає необхідними, або конкретні аспекти інформації про предмет завдання, на яких має зосередитись практикуючий фахівець на думку цієї сторони. Однак при цьому практикуючий фахівець може вважати, що інші процедури можуть також бути необхідними для отримання достатніх та прийнятних доказів, які б надали значущу впевненість.

- Загальноприйняту практику, якщо така існує, завдань з надання впевненості стосовно інформації з конкретного предмета завдання або інформації з подібних або аналогічних предметів завдання.
- Інформаційні потреби визначених користувачів як групи. Зазвичай, чим вища вірогідність того, що визначені користувачі зроблять неправильні висновки, якщо інформацію про предмет завдання суттєво викривлено, тим більший рівень впевненості потрібен для того, щоб бути значущим для них. Наприклад, у деяких випадках наслідки того, що визначені користувачі отримають неправильний висновок, можуть бути настільки значними, що практикуючому фахівцю необхідно виконати завдання з надання обгрунтованої впевненості, щоб отримати таку впевненість, яка б за даних обставин була значущою для них.
- Очікування визначених користувачів, що практикуючий фахівець сформує висновок з обмеженої впевненості щодо інформації про предмет завдання за короткий проміжок часу і низьку ціну.

Приклади завдань з підтвердження (див. параграф 12(a)(ii)(a))

A8. Прикладами завдань, що можуть виконуватись відповідно до цього МСЗНВ, є:

(a) Стійкий розвиток – завдання зі стійкого розвитку включає отримання впевненості щодо звіту, підготовленого управлінським персоналом або експертом управлінського персоналу (фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання) щодо стійкого розвитку суб'єкта господарювання.

(b) Дотримання вимог законодавчих чи нормативних актів – завдання стосовно дотримання вимог законодавчих чи нормативних актів включає отримання впевненості щодо заяви іншої сторони (фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання) стосовно дотримання вимог відповідних законодавчих чи нормативних актів.

(c) Співвідношення ціни та якості – завдання зі співвідношення ціни й якості включає отримання впевненості щодо вимірювання або оцінювання співвідношення ціни та якості, зроблене іншою стороною (фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання).

Досвід та методика виконання завдання з надання впевненості (див. параграф 12(b))

A9. Досвід та методика виконання завдання з надання впевненості включають:

- застосування професійного скептицизму і професійного судження;
- планування та виконання завдання з надання впевненості, включаючи отримання й оцінку доказів;
- розуміння інформаційних систем та ролі й обмежень внутрішнього контролю;
- пов'язування розгляду суттєвості та ризиків завдання з характером, часом й обсягом процедур;
- застосування процедур відповідно до умов завдання (це може включати запити, обстеження, повторний підрахунок, повторне виконання, спостереження, підтвердження й аналітичні процедури; та
- практику систематичного документування та навиків підготовки звітів із завдання з надання впевненості.

Критерії (див. параграф 12(c), Додаток)

A10. Прийнятні критерії необхідні для достатньо послідовного вимірювання чи

оцінювання предмета завдання в контексті професійного судження. Без структури стандартів, наданих прийнятними критеріями, будь-який висновок є відкритим для особистого трактування та неправильного тлумачення. Прийнятність критеріїв залежить від контексту, тобто вона визначається в контексті обставин завдання. Навіть для одного й того самого предмета завдання можуть існувати різні критерії, що призведе до різних результатів вимірювання чи оцінювання. Наприклад, фахівець з оцінки або фахівець із вимірювання може вибрати кількість скарг як один з критеріїв, коли предметом завдання є задоволення покупців, або кількість скарг, рішення по яких задовольняє покупця, хоча інший фахівець з оцінки або фахівець із вимірювання може вибрати кількість повторних придбань протягом трьох місяців після першої покупки. Рівень впевненості не впливає на прийнятність критеріїв, тобто якщо критерії не підходять для завдання з надання достатньої впевненості, вони також не підійдуть для завдання з надання обмеженої впевненості, і навпаки. До застосовних критеріїв також належать критерії подання та розкриття.

Ризик завдання (див. параграф 12 (f))

A11. Ризик завдання не стосується та не включає ризики бізнесу практикуючого фахівця, наприклад втрат внаслідок судових процесів, несприятливий розголос або інші події, які виникли в зв'язку з інформацією з конкретного предмета завдання.

A12. Загалом ризик завдання може бути представленим такими компонентами, хоча й необов'язково, щоб усі вони були присутніми або важливими для всіх завдань з надання впевненості:

(a) ризики, на які практикуючий фахівець не має безпосереднього впливу, які, в свою чергу, включають:

(i) чутливість інформації про предмет завдання до суттєвого викривлення ще до того, як відповідна сторона (сторони) розглянули будь-які відповідні заходи контролю (властивий ризик); та

(ii) ризик того, що суттєве викривлення, що сталось в інформації про предмет завдання, не буде своєчасно попереджене або виявлене і виправлене внутрішнім контролем відповідної сторони (сторін), тобто ризик контролю; та

(b) ризик, на який безпосередньо впливає практикуючий фахівець, тобто ризик того, що процедури, виконані практикуючим фахівцем, не виявлять суттєве викривлення (ризик невиявлення).

A13. На ступінь, до якого кожен із цих компонентів є доречним до завдання, впливають обставини завдання, наприклад:

- Характер предмета завдання та інформації про предмет завдання. Наприклад, концепція ризику контролю може виявитись більш корисною, якщо предмет завдання стосується підготовки інформації щодо ефективності заходу контролю або наявності конкретної умови.
- Яке завдання виконується – завдання з надання обгрунтованої впевненості чи завдання з надання обмеженої впевненості. Наприклад, у завданні з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець може часто приймати рішення щодо отримання доказів іншими засобами, ніж тестування заходів контролю, і в цих випадках ризик контролю буде меншим, ніж у завданні з надання обгрунтованої впевненості, яке б стосувалось тієї самої інформації про предмет завдання.

Розгляд ризиків є питанням професійного судження, а не питанням, яке піддається точному вимірюванню.

A14. Зменшення ризику завдання до нуля аборідко досяжне, або вкрай затратне, тому «обгрунтована впевненість» є меншою за абсолютну впевненість внаслідок таких чинників, як:

- використання вибіркового тестування;
- властиві обмеження внутрішнього контролю;
- те, що більшість доказів, які може отримати практикуючий фахівець, будуть швидше переконливими, ніж неспростовними;
- використання професійного судження під час отримання та оцінки доказів та формування висновків на їх основі;
- у деяких випадках – характеристики предмета завдання під час його вимірювання чи оцінювання відносно критеріїв.

Сторона-замовник (див. параграф 12(g), Додаток)

A15. За різних обставин стороною-замовником, можуть бути управлінський персонал, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідальна сторона, законодавчі органи, визначені користувачі або інша третя сторона (сторони).

Визначені користувачі (див. параграф 12(m), Додаток)

A16. У деяких випадках визначеними користувачами можуть бути інші особи, ніж ті, кому адресується звіт із завдання. Практикуючий фахівець може бути не в змозі ідентифікувати всіх тих, хто буде читати звіт із завдання з надання впевненості, особливо у випадках, якщо доступ до звіту матиме велика кількість людей. У таких випадках, особливо якщо визначені користувачі будуть мати швидше за все широкий діапазон інтересів у предметі завдання, коло визначених користувачів може бути обмеженим головними зацікавленими особами, що мають значні спільні інтереси. Ідентифікувати визначених користувачів можна різними способами, наприклад за домовленістю практикуючого фахівця та відповідальною стороною або стороною-замовником, або відповідно до законодавчих чи нормативних актів.

A17. Визначені користувачі або їх представники можуть безпосередньо брати участь у визначенні вимог до завдання разом з практикуючим фахівцем та відповідальною стороною (або стороною-замовником, якщо вона не є відповідальною стороною). Однак незалежно від участі інших сторін на відміну від завдання з виконання узгоджених процедур (в яких звітується про фактичні результати, отримані внаслідок виконання процедур, погоджених зі стороною-замовником та будь-якою прийнятною третьою стороною, а не надається висновок):

(a) саме практикуючий фахівець відповідає за визначення характеру, часу та обсягу процедур; та

(b) практикуючому фахівцю може виявитись потрібним виконати додаткові процедури, якщо йому стане відомою інформація, що буде значно відрізнятись від тієї, на якій ґрунтувалось визначення запланованих процедур (див. параграфи A116–A118).

A18. У деяких випадках визначені користувачі (наприклад, банкіри чи регуляторні органи) вимагають чи просять відповідну сторону (сторони) виконати завдання з надання впевненості з конкретною метою. Якщо під час завдання використовуються критерії, розроблені для конкретної мети, відповідно до параграфа 69(f) вимагається включення до звіту посилання, яке б привертало увагу читачів до цього факту. Крім цього, практикуючий фахівець може вважати за доцільне вказати, що звіт із завдання з надання впевненості стосується лише визначених користувачів. Залежно від обставин завдання цього можна досягти через обмеження поширення або використання такого звіту (див. параграфи A167–

А168).

Інформація про предмет завдання (див. параграф 12(x), Додаток)

А19. У деяких випадках інформацією про предмет завдання може бути твердження, в якому оцінюється якийсь аспект процесу або результатів діяльності чи дотримання вимог відносно критеріїв. Наприклад, «внутрішній контроль суб'єкта господарювання «ABC» ефективно працював з точки зору критеріїв XYZ протягом …..» або «Структура управління суб'єкта господарювання «ABC» відповідала критеріям XYZ протягом … ».

Відповідальна сторона (сторони) (див. параграф 13, Додаток)

А20. Ролі, які виконують відповідальна сторона, фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки та сторона-замовник , можуть змінюватись (див. параграф А37). Крім того, структури управління та найвищого управління будуть різними залежно від юрисдикції, відображаючи вплив культурного й правового середовища, а також розмір суб'єкта господарювання і форму його власності. Це означає, що МСЗНВ не можуть вказати для всіх завдань та обставин особу (осіб), до кого практикуючий фахівець буде звертатись із запитами, від кого він буде вимагати надання тверджень або тим чи іншим способом обмінюватись інформацією. В деяких випадках, наприклад, якщо відповідна сторона (сторони) є лише частиною цілісного суб'єкта господарювання, ідентифікація відповідного управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, кому слід надавати інформацію, буде вимагати застосування професійного судження для визначення особи (осіб), яка несе відповідну відповідальність та має знання з конкретних питань.

Виконання завдання з надання впевненості відповідно до МСЗНВ

Дотримання вимог стандартів, доречних до завдання (див. параграфи 1, 5, 15)

А21. У цей МСЗНВ включено вимоги до завдань з надання впевненості[4] (що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації), включаючи завдання відповідно до МСЗНВ, що стосуються конкретних предметів. У деяких випадках МСЗНВ, що стосуються конкретних предметів завдання, можуть також бути доречними для завдання. МСЗНВ, що стосується конкретного предмета завдання, буде доречним, якщо він є чинним, предмет цього МСЗНВ є доречним стосовно завдання та існують обставини, що розглядаються цим МСЗНВ.

А22. МСА та МСЗО створювались відповідно для завдань з аудиту та огляду історичної фінансової інформації і не стосуються інших завдань з надання впевненості. Однак вони можуть надати поради практикуючим фахівцям, що виконують завдання з надання впевненості, стосовно процесу виконання завдання в цілому.

Текст МСЗНВ (див. параграфи 12,16)

А23. МСЗНВ містять цілі практикуючого фахівця у дотриманні МСЗНВ та вимоги, спрямовані на те, щоб надати йому можливість досягнення цих цілей. Крім цього, вони містять відповідні поради, викладені у вигляді матеріалів до застосування та інших пояснювальних матеріалів, вступних матеріалів, що надають контекст, необхідний для правильного розуміння МСЗНВ, і визначення.

А24. Цілі, викладені в МСЗНВ, надають контекст, в якому встановлено вимоги; вони мають надати допомогу в:

---

[4] В цьому МСЗНВ містяться вимоги, матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали, що стосуються конкретно завдань з підтвердження достатньої та обмеженої впевненості. Його також можна застосовувати й до прямих завдань з надання обгрунтованої та обмеженої впевненості, адаптуючи ці матеріали та доповнюючи їх відповідно до умов завдання.

(a) розумінні того, що необхідно досягти; та

(b) вирішенні, чи не треба зробити більше для досягнення цілей.

Правильне застосування практикуючим фахівцем вимог МСЗНВ має надати достатню основу для досягнення ним цілей. Однак оскільки обставини завдань з надання впевненості різняться і неможливо передбачити їх усі в МСЗНВ, практикуючий фахівець несе відповідальність за визначення процедур, необхідних для дотримання вимог доречних МСЗНВ і досягнення наведених там цілей. За обставин завдання можуть існувати конкретні питання, що вимагатимуть від практикуючого фахівця виконання процедур на додаток до процедур, які вимагаються відповідними МСЗНВ для досягнення встановленими ними цілей.

A25. Вимоги МСЗНВ викладено з використанням слова «повинен».

A26. Якщо це необхідно, матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали надають додаткові пояснення щодо вимог і поради щодо їх дотримання. Наприклад, вони можуть:

(a) детальніше пояснити, що означає вимога або чого вона стосується; та

(b) містити приклади, що будуть доречними за конкретних обставин.

Хоча такі поради самі по собі не є вимогами, вони доречні для правильного застосування вимог. Матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали можуть також надавати додаткову інформацію з питань, які розглядаються в МСЗНВ. За потреби ці матеріали також містять додаткові міркування стосовно аудиторських організацій державного сектору або малих фірм. Такі додаткові міркування допомагають у застосування вимог МСЗНВ. При цьому вони не обмежують чи зменшують відповідальність практикуючого фахівця за застосування та дотримання вимог МСЗНВ.

A27. МСЗНВ також містять визначення для допомоги правильного застосування та трактування МСЗНВ; при цьому вони не мають переважної сили над визначеннями, які можуть встановлюватись законодавчими і нормативними актами або в інший спосіб.

A28. Додатки є частиною матеріалів до застосування та інших пояснювальних матеріалів. Ціль і використання додатка пояснюється в тексті відповідного МСЗНВ або в назві та вступу до самого додатка.

Дотримання доречних вимог (див. параграф 17)

A29. Хоча деякі з процедур вимагаються лише для завдань з надання обгрунтованої впевненості, вони можуть виявитись прийнятними для деяких завдань з надання обмеженої впевненості.

Етичні вимоги (див. параграфи 3(a), 20, 22(a))

A30. Кодексом РМСЕБ встановлено такі фундаментальні принципи, а саме:

(a) чесність;

(b) об’єктивність;

(c) професійна компетентність та належна ретельність;

(d) конфіденційність; та

(e) професійна поведінка.

Фундаментальні принципи етики встановлюють стандарт поведінки, який очікується від професійного бухгалтера.

A31. Кодекс РМСЕБ містить концептуальну основу, яку професійний бухгалтер

зобов'язаний застосовувати під час усунення загроз дотримання фундаментальних принципів, зокрема:

(a) ідентифікація загроз дотриманню фундаментальних принципів. Ці загрози підпадають під одну чи більше з таких категорій:

(i) загроза власного інтересу;

(ii) загроза власної оцінки;

(iii) загроза захисту;

(iv) загроза особистих стосунків; та

(v) загроза тиску;

(b) оцінки знаходження ідентифікованих загроз на прийнятному рівні; та

(c) якщо індентифіковані загрози дотриманню фундаментальних принципів не знаходяться на прийнятному рівні, усунути їх шляхом усунення обставин, що створюють загрози, застосування запобіжних заходів для зменшення загроз до прийнятного рівня або відмовитись від виконання завдання, якщо така відмова можлива за застосовними законодавчими або нормативними актами.

A32. Кодекс РМСЕБ встановлює вимоги та прикладні матеріали з різних тем, включаючи:

- конфлікт інтересів;
- професійне призначення;
- іншу думку;
- гонорари та інші типи винагороди;
- заохочення, включаючи подарунки та знаки гостинності;
- зберігання активів клієнта; та
- реагування на недотримання законодавствата нормативних актів.

A33. Кодекс РМСЕБ також включає в себе Міжнародні стандарти незалежності. Кодекс РМСЕБ визначає незалежність як таку, що включає в себе як незалежність думки, так і незалежність поведінки. Незалежність гарантує здатність сформувати висновок із завдання з надання впевненості без урахування впливу, який міг би поставити цей висновок під сумнів. Незалежність підвищує здатність діяти чесно, бути об'єктивним і підходити до завдання з професійним скептицизмом. Питання, що розглядаються в Міжнародних стандартах незалежності в Кодексі РМСЕБ, включають, зокрема, такі:

- гонорари;
- подарунки та знаки гостинності;
- дійсні судові позови або очікувані позови;
- фінансові інтереси;
- позики та гарантії;
- ділові стосунки;
- сімейні та особисті стосунки;
- попередня робота у клієнта з надання впевненості;
- робота директором або посадовою особою у клієнта з надання впевненості;

- майбутнє працевлаштування у клієнта з надання впевненості;
- тривалі стосунки керівного персоналу з клієнтом з надання впевненості;
- надання інших послуг, що не є послугами з надання впевненості, клієнту з надання впевненості; та
- звіти, що містять обмеження на поширення та використання.

A34. Професійні вимоги чи вимоги, що накладаються законодавчими або нормативними актами, повинні бути, принаймні, не менш суворими, як і вимоги, викладені в положення Кодексу РМСЕБ стосовно завдань з надання впевненості, якщо вони стосуються всіх питань, викладених у параграфах A30–A33, та накладати обов'язки, які б досягали мети вимог, викладених у Кодексі РМСЕБ стосовно таких зобов'язаннянь.

Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом

Передумови для завдання (див. параграф 24)

A35. У середовищі державного сектору може вважатись, що деякі з передумов для завдань з надання впевненості вже є наявними, наприклад:

(a) роль і відповідальність аудиторських організацій та суб'єктів господарювання державного сектору вважаються належними, оскільки вони зазвичай встановлюються законодавством;

(b) право доступу державних аудиторських організацій до інформації, необхідної для виконання завдання, часто встановлено законодавчо;

(c) висновок практикуючого фахівця у формі, прийнятній для завдання з надання обгрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості, зазвичай повинен міститись у письмовому звіті відповідно до вимог законодавства; та

(d) зазвичай є присутньою раціональна причина, оскільки завдання обумовлено законодавчо.

A36. Якщо немає прийнятних критеріїв для предмета завдання в цілому, але практикуючий фахівець може ідентифікувати один чи кілька аспектів предмета завдання, для яких ці критерії будуть прийнятними, тоді завдання з надання впевненості можна виконувати стосовно такого аспекту предмета завдання окремо. В таких випадках у звіті із завдання може виявитись необхідним вказати, що звіт не стосується початкового предмета завдання в цілому.

Ролі та відповідальність (див. параграфи 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Додаток)

A37. В усіх завданнях з надання впевненості щонайменше є три сторони: відповідальна сторона, практикуючий фахівець і визначені користувачі. В багатьох завданнях з підтвердження відповідальною стороною також може бути фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки та сторона-замовник. (Дивись Додаток для обговорення, як кожна з цих ролей стосується завдання з надання впевненості).

A38. Доказом існування відповідного зв'язкув частині відповідальності за предмет завдання можна отримати через запевнення, надане відповідальною стороною. Таке запевнення також встановлює основу взаємного розуміння відповідальності цією стороною та практикуючим фахівцем. Письмове запевнення буде найбільш належною формою документування розуміння відповідальної сторони. За відсутності письмового запевнення відповідальності для практикуючого фахівця може бути прийнятним прийняти завдання, якщо, наприклад, інші джерела – законодавчі акти або контракт, визначають відповідальність. В інших випадках

можливо стане доречно відмовитися від завдання залежно від обставин або розкрити обставини в звіті із завдання.

A39. Фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки несе відповідальність за наявність розумної основи для інформації про предмет завдання. Що буде розумною основою, залежить від характеру предмета завдання та інших обставин завдання. В деяких випадках належний процес зі значними заходами внутрішнього контролю може виявитись необхідним для отримання фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірюванняналежної основи щоб вважати, що інформація про предмет завдання не містить суттєвого викривлення. Той факт, що практикуючий фахівець надаватиме звіт щодо інформації про предмет завдання, не може замінити собою процеси отримання фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірюваннняналежної основи для інформації про предмет завдання.

Прийнятність предмета завдання (див. параграф 24(b)(i))

A40. Прийнятний предмет завдання можна ідентифікувати та виміряти чи оцінити відносно застосовних критеріїв, тобто отриману інформацію про предмет завдання можна піддавати процедурам для отримання достатніх і прийнятних доказів на підтримку висновку із завдання з надання обгрунтованої впевненості чи обмеженої впевненості.

A41. На прийнятність предмета завдання не впливає рівень впевненості, тобто якщо предмет завдання буде неприйнятним для завдання з надання обгрунтованої впевненості, він буде неприйнятним і для завдання з надання обмеженої впевненості, і навпаки.

A42. Різні предмети завдання мають різні характеристики, включаючи ступінь, до якого інформація з них є якісною, а не кількісною, об’єктивною, а не суб’єктивною, історичною, а не перспективною та стосується конкретного моменту в часі або періоду. Такі характеристики впливають на:

(a) точність, з якою можна виміряти чи оцінити предмет завдання стосовно критеріїв; та

(b) переконливість наявних доказів.

A43. Ідентифікація таких характеристик і розгляд їх впливу допомагають практикуючому фахівцю в оцінці прийнятності предмета завдання та визначенні змісту звіту з надання впевненості (див. параграф A164).

A44. У деяких випадках завдання з надання впевненості може стосуватись лише окремої частини ширшого предмета. Наприклад, перед практикуючим фахівцем може стояти завдання підготувати звіт щодо одного з аспектів внеску суб’єкта господарювання в сталий розвиток, наприклад кількості програм, які ведуться суб’єктом господарювання, що мають позитивний результат стосовно охорони навколишнього середовища. При визначенні, чи має завдання в таких випадках прийнятний предмет, практикуючому фахівцю може виявитись необхідним розглянути, чи буде інформація щодо такого аспекту, про який практикуючому фахівцю запропонували підготувати звіт, задовольняти інформаційні потреби визначених користувачів як групи, та як інформацію про предмет завдання буде презентовано і поширено, наприклад, чи впроваджуються важливіші програми, результати яких менш позитивні, про які суб’єкт господарювання не подає звіт.

Прийнятність та наявність критеріїв

Прийнятність критеріїв (див. параграф 24(b)(ii))

A45. Прийнятні критерії мають такі характеристики:

(a) доречність: доречність критеріїв призводить до отримання такої інформації

про предмет завдання, яка допомагає визначеним користувачам у прийнятті рішень;

(b) повнота: критерії вважаються повними, якщо інформація про об'єкт, підготовлена відповідно до них, не містить упущень, які, як можна очікувати, вплинуть на рішення визначених користувачів, зроблених на основі цієї інформації про предмет. Повні критерії включають, деце доречно, контрольні показники для подання та розкриття;

(c) надійність: надійні критерії дають змогу виконувати достатньо послідовні вимірювання чи оцінювання предмета завдання, включаючи, де це доречно, подання й розкриття, при застосуванні їх іншими практикуючими фахівцями за подібних обставин;

(d) нейтральність: нейтральні критерії приводять до того, що інформація про предмет завдання не містить упередженого ставлення, як це необхідно за обставин завдання;

(e) зрозумілість: зрозумілі критерії приводять до розуміння інформації про предмет завдання визначеними користувачами.

A46. Розпливчасті описи очікувань або суджень на основі власного досвіду не являють собою прийнятні критерії.

A47. Прийнятність критеріїв для конкретного завдання залежить від того, чи мають вони наведені вище характеристики. Відносна важливість кожної характеристики для конкретного завдання є предметом професійного судження. Крім того, критерії можуть бути прийнятними за конкретних обставин завдання, але можуть виявитись неприйнятними за інших обставин. Наприклад, для звітування перед державними чи регуляторними органами може виявитись необхідним використання конкретного набору критеріїв, але ці критерії можуть виявитись неприйнятними для більш широкої групи користувачів.

A48. Критерії можуть відбиратись або створюватись різними шляхами, наприклад, вони можуть бути:

- наведеними в законодавчих чи нормативних актах;
- створеними уповноваженими чи визнаними організаціями експертів, які використовують прозорий належний процес;
- колективно створені групою, яка не використовувала прозорий належний процес;
- опублікованими в наукових виданнях чи книгах;
- розробленими кимось для продажу;
- спеціально створеними для підготовки інформації про предмет завдання для конкретних обставин завдання.

Спосіб розробки критеріїв може впливати на роботу, яку виконує практикуючий фахівець для оцінки їх прийнятності.

A49. У деяких випадках законодавчими чи нормативними актами встановлено критерії, які слід використовувати під час виконання завдання. За відсутності ознак протилежного такі критерії вважаються прийнятними, оскільки вони є критеріями, створеними уповноваженими чи визнаними організаціями експертів, які використовують прозорий належний процес, якщо вони є доречними для інформаційних потреб визначених користувачів. Такі критерії відомі як встановлені критерії. Навіть у разі існування встановлених критеріїв для предмета завдання деякі користувачі можуть погодитись на використання інших критеріїв для своїх конкретних цілей. Наприклад, для оцінки ефективності внутрішнього

контролю як встановлені критерії можуть використовуватись різні концептуальні основи. Однак визначені користувачі можуть створити більш деталізований набір критеріїв, які задовольнять їх інформаційні потреби відносно, наприклад, пруденційного нагляду. В подібних випадках звіт із завдання з надання впевненості:

(a) містить попередження користувачів, що інформацію про предмет завдання підготовлено відповідно до критеріїв спеціального призначення, внаслідок чого така інформація може бути неприйнятною для інших цілей (див. параграф 69(f)); та

(b) може вказувати, якщо це доречно за умов завдання, що критерії не встановлено законодавчими чи нормативними актами, чи затверджено уповноваженими чи визнаними організаціями експертів, які використовують прозорий належний процес.

A50. Якщо критерії розроблено спеціально для підготовки інформації про предмет завдання за конкретних умов завдання, вони будуть неприйнятними, якщо призведуть до підготовки такої інформації чи звіту з завдання, які вводитимуть в оману визначених користувачів. Бажаним є визнання визначеними користувачами або стороною-замовником, спеціально розроблених критеріїв, які є прийнятними для цілей визначених користувачів. Відсутність такого визнання може вплинути на те, що слід виконати для оцінки прийнятності критеріїв, та інформацію щодо критеріїв у звіті із завдання.

Доступність критеріїв (див. параграф 24(b)(iii))

A51. Критерії мають бути доступними для визначених користувачів, щоб дати змогу їм зрозуміти, як вимірювався або оцінювався предмет завдання. Критерії робляться доступними визначеним користувачам одним чи більше з таких шляхів:

(a) публічно;

(b) через зрозуміле включення в подання інформації про предмет завдання;

(c) через зрозуміле включення в звіт із завдання з надання впевненості (див. параграф A165);

(d) загальне розуміння, наприклад критерій вимірювання часу в годинах та хвилинах.

A52. Критерії можуть також бути доступними лише для визначених користувачів, наприкладумовиконтракту, абокритерії, створені промисловою асоціацією, що доступні тим, хто працює в цій галузі, оскільки вони є доречними лише для конкретної мети. В такому випадку відповідно до параграфа 69(f) вимагається повідомити про це читачів. Крім цього, практикуючий фахівець може вважати за доцільне вказати, що звіт із завдання з надання впевненості призначено лише для визнечених користувачів (див. параграфи A167–A168).

Доступ до доказів (див. параграф 24(b)(iv)) Кількість та якість наявних доказів

A53. На кількість або якість наявних доказів впливають:

(a) характеристики предмета завдання або інформації про предмет завдання. Наприклад, слід очікувати менш об’єктивні докази, якщо інформація про предмет завдання швидше орієнтована в майбутнє, а не є історичною; та

(b) інші обставини, наприклад, якщо докази, що вмотивовано вважаються існуючими, виявляються недоступними внаслідок, наприклад, часу призначення практикуючого фахівця на завдання, політики суб’єкта господарювання щодо зберігання документів, неадекватних інформаційних систем або обмежень, накладених відповідальною стороною.

Зазвичай докази бувають швидше переконливими, ніж неспростовними.

Доступ до записів (див. параграф 56)

A54. Отримання погодження відповідальної сторони (сторін) на визнання та розуміння нею (ними) своєї відповідальності за надання наведеного нижче практикуючому фахівцю може допомогти йому у визначенні, чи є в завдання характеристики доступу до доказів:

(a) доступ до всієї інформації, яка відома відповідній стороні (сторонам), та доречна до підготовки інформації про предмет завдання, наприклад записи, документація та ін.;

(b) додаткова інформація, яку практикуючий фахівець може затребувати у відповідної сторони (сторін) для цілей завдання; та

(c) необмежений доступ до тих осіб відповідної сторони (сторін), від яких практикуючий фахівець вважає за потрібне отримати докази.

A55. Характер стосунків між відповідальною стороною, фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірюваннята стороною-замовником, може впливати на здатність практикуючого фахівця отримати доступ до записів, документації та іншої інформації, які необхідні йому для виконання завдання. Внаслідок цього розгляд таких стосунків буде доречним при визначенні, чи приймати завдання, чи ні. Приклади деяких обставин, за яких характер цих стосунків може створити проблеми, наведено в параграфі A140.

Раціональна мета (див. параграф 24(b)(vi))

A56. При визначенні, чи має завдання раціональну мету, доречно враховувати таке:

- Кого зазначено користувачами інформації про предмет завдання та звіту із завдання (особливо у разі, якщо критерії створювались для спеціального випадку). При цьому слід враховувати вірогідність того, що інформація про предмет завдання та звіт із завдання з надання впевненості будуть доступними для використання більш широким колом, ніж визначені користувачі.
- Чи очікується виключення деяких аспектів інформації про предмет завдання з обсягу завдання з надання впевненості та причини такого виключення.
- Характеристики стосунків між відповідальною стороною, фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання та стороною-замовником, наприклад, якщо фахівець з оцінки або фахівець із вимірювання не є відповідальною стороною, чи погоджується відповідальна сторона на очікуване використання інформації про предмет завдання та чи матиме вона можливість перегляду інформації про предмет завдання до того, як ця інформація стане доступною для визначених користувачів, або чи буде вона подавати інформацію про предмет завдання зі своїми коментарями.
- Хто відбирав критерії, що будуть застосовуватись для вимірювання чи оцінювання предмета завдання, та якими будуть рівень судження й упередженості при їх застосуванні. Завдання швидше за все буде мати раціональну мету, якщо визначені користувачі відбирали критерії або брали участь в їх відборі.
- Будь-які значні обмеження обсягу роботи практикуючого фахівця.
- Чи вважає практикуючий фахівець, що сторона-замовник, планує пов’язати його ім’я з предметом завдання чи інформацією про предмет завдання в неналежний спосіб.

Узгодження умов завдання (див. параграф 27)

A57. В інтересах як сторони-замовника, так і практикуючого фахівця, щоб він ще до початку завдання письмово повідомив цій стороні узгоджені умови завдання для попередження можливих непорозумінь. Форма та зміст письмової угоди або контракту залежатимуть від обставин завдання. Наприклад, якщо законодавчими чи нормативними актами досить детально встановлено умови завдання, практикуючий фахівець може не включати їх у письмову угоду у випадку, якщо такий законодавчий чи нормативний акт є застосовними, а відповідальна сторона (сторони) визнають і розуміють свою відповідальність відповідно до такого акта.

A58. Законодавчі чи нормативні акти, особливо ті, що стосуються державного сектору, можуть санкціонувати призначення практикуючого фахівця та надавати йому конкретні повноваження, наприклад право доступу до записів та іншої інформації відповідної сторони (сторін), і встановлювати його відповідальність, наприклад вимогу до практикуючого фахівця надавати звіт безпосередньо міністру, законодавчим чи місцевим органам, якщо відповідна сторона (сторони) намагається обмежити обсяг завдання.

Прийняття змін в умовах завдання (див. параграф 29)

A59. Зміна обставин, яка впливає на вимоги визначених користувачів, або непорозуміння стосовно характеру завдання можуть виправдати звернення щодо зміни завдання, наприклад із завдання з надання впевненості на завдання без надання впевненості або із завдання з надання обгрунтованої впевненості на завдання з надання обмеженої впевненості. Нездатність отримати достатні та прийнятні докази для формування висновку з надання обгрунтованої впевненості не може бути прийнятною підставою для заміни завдання з надання обгрунтованої впевненості на завдання з надання обмеженої впевненості.

Управління якістю

Професійні бухгалтери, що мають публічну практику (див. параграфи 20, 31(a)–(d))

A60. Цей МСЗНВ було створено в контексті заходів, прийнятих для забезпечення якості завдань з надання впевненості, які виконуються професійними бухгалтерами, наприклад заходів, впроваджених організаціями – членами МФБ відповідно до Програми дотримання вимог організаціями – членами МФБ та Заявою щодо обов'язків організацій – членів МФБ. Такі заходи включають:

- вимоги до компетентності, наприклад стандартів освіти та досвіду для прийняття в члени, підвищення професійної кваліфікації, а також вимоги до постійного навчання;
- система управління якістю впроваджена фірмою. МСУЯ 1 застосовується до всіх фірм щодо завдань з надання впевненості та завдань із супутніх послуг;
- всеохоплюючий Кодекс етики, який включає детальні вимоги до незалежності, засновані на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності й належній ретельності, конфіденційності та професійній поведінці.

Управління якістю на рівні фірми (див. параграфи 3(b), 31(a))

A61. МСУЯ 1 розглядає відповідальність фірми за розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю завдань з надання впевненості[5]. Ним встановлено відповідальність фірми за встановлення цілей щодо якості, які стосуються виконання обов'язків відповідно до відповідних етичних вимог,

[5] МСУЯ 1, параграф 1.

включаючи ті, які пов'язані з незалежністю. МСУЯ 1 також розглядає відповідальність фірми за розробку політик або процедур, що стосуються завдань, які повинні бути предметом перевірки якості завдань[6]. МСУЯ 2 стосується призначення та належної відповідності вимогам відповідального за перевірку якості завдання, а також виконання та документування перевірки якості завдання[7]. Система управління якістю охоплює наступні вісім компонентів: [8]

(a) процес оцінки ризиків фірми;

(b) управління та керівництво;

(c) відповідні етичні вимоги;

(d) прийняття і продовження відносин із клієнтами та конкретних завдань;

(e) виконання завдання;

(f) ресурси;

(g) інформація та комунікація; та

(h) процес моніторингу та виправлення.

Фірми або національні вимоги можуть використовувати різну термінологію або рамки для опису компонентів системи управління якістю.

A62. Інші професійні вимоги або вимоги законодавства чи нормативних актів стосовно відповідальності фірми щодо розробки, впровадження та функціонування системи управління якістю мають бути принаймні настільки ж суворими, як вимоги МСУЯ 1, якщо вони відповідають усім вимогам МСУЯ 1 та покладають на фірму зобов’язання щодо досягнення цілей МСУЯ 1.

A63. Дії партнера із завдання та відповідні сигнали іншим членам команди із завдання в контексті того, що партнер із завдання несе загальну відповідальність за управління та досягнення якості кожного завдання, а також бути достатньою мірою та належним чином залученим протягом усього процесу, підкреслюють той факт, що якість є суттєвою під час виконання завдання з надання впевненості, а для забезпечення якості такого завдання важливо:

(a) виконувати роботу з дотриманням вимог професійних стандартів і законодавчих та нормативних актів;

(b) дотримуватись застосовних політики та процедур контролю якості фірми;

(c) надавати звіт із завдання, який би відповідав обставинам;

(d) членам команди із завдання мати можливість висловлювати сумніви без остраху покарань.

A64. Система управління якістю фірми включає встановлення процесу моніторингу та виправлення, розробленого з метою:

(a) надання фірмі відповідної, достовірної та своєчасної інформації про розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю;

(b) вжиття відповідних заходів для реагування на виявлені недоліки з метою їх своєчасного виправлення фірмою.

A65. Зазвичай команда із завдання може покладатись на систему управління якістю фірми, за винятком випадків, коли:

- розуміння або практичний досвід команди із завдання, вказує на те, що політика або процедури фірми не будуть ефективно відповідати

---

6 МСУЯ 1, параграф 2 (a).

7 МСУЯ 1, параграф 2 (b).

8 МСУЯ 1, параграф 6.

характеру та обставинам завдання; або

- інформація, надана фірмою або іншими сторонами, про ефективність таких політик або процедур свідчить про протилежне.

Наприклад, команда із завдання може покладатись на систему управління якістю фірми щодо:

(a) компетентності та можливості персоналу завдяки системі його підбору та складу;

(b) незалежності завдяки накопиченню й наданню доречної інформації стосовно незалежності;

(c) підтримання відносин з клієнтом завдяки політиці або процедурам фірми щодо прийняття і продовження відносин з клієнтами та завдань з надання впевненості;

(d) дотримання вимог законодавчих та нормативних актів завдяки процесу моніторингу та виправлення фірми.

Розглядаючи недоліки[9], ідентифіковані у системі управління якістю фірми, які можуть вплинути на завдання з надання впевненості, партнер із завдання може розглянути також виправні дії, вжиті фірмою для усунення цих недоліків.

A66. Недолік у системі управління якістю фірми не обов'язково вказує, що завдання з надання впевненості не було виконано відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих чи нормативних актів або що звіт практикуючого фахівця є неприйнятним.

Уміння, знання та досвід стосовно предмета завдання, його вимірювання або оцінювання (див. параграф 31(d))

A67. До практикуючого фахівця можуть звертатися з проханням виконати завдання з надання впевненості, які б мали широкий діапазон предметів завдання та інформації з них. Для деяких із цих завдань зможуть знадобитись спеціальні уміння та знання поза межами умінь і знань, якими зазвичай володіє конкретна людина.

A68. Кодекс РМСЕБ містить вимоги та вказівки щодо загрози власного інтересу для дотримання принципу професійної компетентності та належної ретельності, яка виникає, якщо команда, що залучена до виконання завдання, не володіє або не може набути необхідну компетеність для надання професійних послуг[10]. Практикуючий фахівець несе виключну відповідальність за надання висновку про достатню впевненість, і ця відповідальність не зменшується при використанні ним роботи експерта. Однак якщо практикуючий фахівець, який використовує роботу експерта та дотримується вимог цього МСЗНВ, доходить висновку, що робота такого експерта є адекватною для його цілей, практикуючий фахівець може прийняти результати або висновки такого експерта як прийнятні докази.

Ресурси завдання

Колективна компетентність та можливості (див. параграф 32)

A69. МСУЯ 1 вимагає від фірми встановити цілі щодо якості, які стосуються прийняття та продовження відносин із клієнтами та завдань з надання впевненості. Цілі якості стосуються належності суджень фірми щодо того, чи слід приймати або продовжувати такі відносини з клієнтами та завдання, які ґрунтуються на здатності фірми виконати завдання відповідно до професійних стандартів і чинних

[9] МСУЯ 1, параграф 16 (a).

[10] Кодекс РМСЕБ, параграф 320.3 A3.

законодавчих та нормативних вимог.[11]

Експерт практикуючого фахівця (див. параграф 32(a), 32(b)(i))

A70. Деяку частину роботи у завданні з надання впевненості може виконувати багатопрофільна команда, до складу якої входили б один чи кілька експертів практикуючого фахівця. Наприклад, практикуючому фахівцю може знадобитись експерт для допомоги в отриманні ним розуміння предмета завдання та інших обставин завдання, або одного чи більше питань, наведених у параграфі 46R (у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості) або 46L (у випадку завдання з надання обмеженої впевненості).

A71. Якщо планується використання роботи практикуючого фахівця, може виявитись прийнятним виконати деякі з процедур, які вимагаються параграфом 52 на стадії прийняття завдання або продовження співпраці з клієнтом.

Інші практикуючі фахівці (див. параграф 32(b)(ii))

A72. Інформація про предмет завдання може містити інформацію, щодо якої інший практикуючий фахівець вже міг висловлювати свій висновок. Роблячи свій висновок про предмет завдання, практикуючий фахівець може прийняти рішення використати докази, на яких ґрунтується висновок такого іншого практикуючого фахівця, для отримання доказів стосовно інформації про предмет свого завдання.

A73. Роботу іншого практикуючого фахівця можна використати стосовно, наприклад, предмета завдання на віддаленому об’єкті або в іноземній юрисдикції. Такі інші практикуючі фахівці не будуть частиною команди із завдання. Якщо команда із завдання планує використати роботу іншого практикуючого фахівця, слід розглянути такі питання:

- чи розуміє інший практикуючий фахівець етичні вимоги, доречні до завдання, та дотримується їх, особливо вимог до незалежності;
- професійна компетентність іншого практикуючого фахівця;
- ступінь участі групи із завдання в роботі іншого практикуючого фахівця;
- чи працює інший практикуючий фахівець в регуляторному середовищі, яке активно здійснює нагляд за ним.

Відповідальність за перегляд (див. параграф 33(c))

A74. Відповідно до МСУЯ 1, фірма зобов'язана встановити цілі якості, які стосуються характеру, термінів та обсягу керівництва та нагляду за командами із завдання, а також аналізу їх роботи. МСУЯ 1 також вимагає, щоб таке керівництво, нагляд і перевірка планувалися і здійснювалися на основі того, що робота у виконанні менш досвідчених членів команди із завдання спрямовується, контролюється та переглядається більш досвідченими членами команди із завдання.[12]

Управління якістю завдання (див. параграф 36(b))

A75. Інші питання, які можуть розглядатись під час перевірки якості завдання, включають:

(a) оцінку командою із завдання незалежності фірми для конкретного завдання;

(b) чи проводились відповідні консультації щодо питань, які викликали розбіжності думок, або інших складних чи спірних питань, та висновки, отримані внаслідок цих консультацій; та

---

[11] МСУЯ 1, параграфи 30(a)(ii) та A72.

[12] МСУЯ 1, параграф 31(b).

(c) чи відображає документація із завдання роботу, виконану відносно важливих суджень, та підтверджує отримані висновки.

Професійний скептицизм та професійне судження

Професійний скептицизм (див. параграф 37)

A76. Професійний скептицизм – це ставлення, яке включає в себе очікування того, наприклад, що:

- існують докази, які не збігаються з іншими отриманими доказами;
- існує інформація, яка ставить під сумнів надійність документів і відповідей на запити, які планувалось використати як докази;
- існують обставини, які вказують на необхідність виконання додаткових процедур, крім тих, які вимагаються відповідними МСЗНВ;
- існують умови, які можуть вказувати на можливе викривлення.

A77. Дотримання професійного скептицизму протягом завдання необхідне, якщо практикуючий фахівець повинен, наприклад, зменшити ризики:

- пропуску незвичайних обставин;
- надмірного узагальнення під час формування висновків за результатами спостережень;
- використання невідповідних припущень при визначенні характеру, часу й обсягу процедур та оцінці їх результатів.

A78. Професійний скептицизм необхідний для критичної оцінки доказів. Це включає розгляд суперечливих доказів та надійності документів і відповідей на запити. Він також включає розгляд достатності та прийнятності отриманих доказів у світлі обставин завдання.

A79. У випадку, коли завдання не включає надання впевненості щодо автентичності документів, практикуючий фахівець може вважати всі записи та документи автентичними, якщо в нього немає підстав вважати інакше. Однак параграфом 50 від нього вимагається розглянути надійність інформації, яка буде використовуватись як докази.

A80. Від практикуючого фахівця не може очікуватись, що він не буде брати до уваги свій попередній досвід стосовно чесності та порядності тих, хто надає йому докази. Проте переконання, що ті, хто надає докази, є чесними та порядними, не звільняє практикуючого фахівця від необхідності дотримання професійного скептицизму.

Професійне судження (див. параграф 38)

A81. Професійне судження є важливим для правильного виконання завдання з надання впевненості, оскільки інтерпретація відповідних вимог етики та доречних МСЗНВ, а також прийняття рішень протягом завдання на основі отриманої інформації неможливі без застосування відповідної підготовки, знань і досвіду до фактів та обставин. Професійне судження необхідне, наприклад, при прийнятті рішень стосовно:

- суттєвості та ризику завдання;
- характеру, часу й обсягу процедур, які виконуються для дотримання вимог доречних МСЗНВ та отримання доказів;
- оцінки, чи були отримані достатні й прийнятні докази, та необхідності виконання додаткової роботи для досягнення цілей цього МСЗНВ та інших доречних МСЗНВ, що стосуються конкретних предметів завдання.

Наприклад, у випадку завдання з надання обмеженої впевненості професійне судження необхідне для оцінки того, чи було досягнуто значущого рівня впевненості;

- прийнятних висновків, що робляться на основі отриманих доказів.

А82. Відмінною рисою професійного судження, яке очікується від практикуючого фахівця, є те, що воно використовується практикуючим фахівцем, чия підготовка, знання та досвід, допомогли йому в розвитку необхідної компетентності, що дозволяє приходити до обґрунтованих суджень.

А83. У будь-якому випадку професійне судження ґрунтується на відомих практикуючому фахівцю фактах та обставинах. Консультації зі складних чи сумнівних питань на відповідному рівні як на самій фірмі, так і поза нею протягом виконання завдання допомагають практикуючому фахівцю у формуванні поінформованих та обґрунтованих суджень, включаючи ступінь впливу судження відповідної сторони (сторін) на будь-які конкретні аспекти інформації про предмет завдання.

А84. Професійне судження можна оцінити на основі того, чи відображає отримане судження компетентне застосування принципів надання впевненості, вимірювання чи оцінювання та чи є воно прийнятним і відповідним у світлі фактів та обставин, відомих практикуючому фахівцю на дату його звіту із завдання.

А85. Професійне судження необхідно використовувати протягом усього завдання. Його також слід відповідно задокументувати. В цьому сенсі параграфом 79 від практикуючого фахівця вимагається підготувати документацію, яка б дала змогу іншому досвідченому практикуючому фахівцю, який до цього не мав відношення до завдання, зрозуміти важливі професійні судження, зроблені під час формування висновків стосовно важливих питань, що постали під час виконання завдання. Професійне судження не слід використовувати для виправдання рішень, які не підтверджуються фактами й обставинами завдання або достатніми та прийнятними доказами.

Планування та виконання завдання

Планування (див. параграф 40)

А86. У плануванні беруть участь партнер із завдання, інші ключові члени команди із завдання та будь-які ключові зовнішні експерти практикуючого фахівця, які розробляють загальну стратегію обсягу, особливо значущих аспектів, часу й характеру завдання та план завдання, що складається з детального опису характеру, часу та обсягу процедур, які необхідно виконати, а також причин їх вибору. Адекватне планування дає змогу приділити відповідну увагу важливим областям завдання, своєчасно ідентифікувати потенційні проблеми та відповідно організувати і контролювати виконання завдання для того, щоб його було виконано якісно й ефективно. Адекватне планування також допомагає практикуючому фахівцю відповідно розподілити роботу між членами групи із завдання і полегшує керівництво їх роботою, та нагляд за членами команди із завдання та перевірку їх роботи. Крім цього, планування дає змогу скоординувати роботу, якщо така використовується, інших практикуючих фахівців та експертів. Характер і обсяг планування залежать від обставин завдання, наприклад складності предмета завдання та критеріїв. Прикладами основних питань, що можуть розглядатись при плануванні, є:

- характеристики завдання, які визначають його обсяг, включаючи умови завдання і характеристики предмета завдання та критеріїв;
- очікувані час та характер необхідного обміну інформацією;

- результати процедур, які стосуються прийняття завдання, та, якщо це застосовне, оцінка того, чи буде доречним досвід, отриманий партнером із завдання під час виконання інших завдань для відповідної сторони (сторін);
- процес виконання завдання;
- розуміння практикуючим фахівцем відповідної сторони (сторін) та її (їх) середовища, включаючи ризик того, що інформація про предмет завдання може бути суттєво викривленою;
- ідентифікація визначених користувачів та їх інформаційних потреб, а також розгляд суттєвості й компонентів ризику завдання;
- ступінь існування ризику шахрайства у завданні;
- характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання, наприклад кількості персоналу і вимог до його компетентності, включаючи характер та обсяг роботи експертів;
- вплив на завдання підрозділу внутрішнього аудиту.

A87. Практикуючий фахівець може прийняти рішення обговорити елементи планування з відповідною стороною (сторонами) для полегшення виконання завдання та керування ним (наприклад, скоординувати деякі із запланованих процедур з роботою персоналу відповідної сторони (сторін). Хоча такі обговорення й мають місце, загальна стратегія виконання завдання та його план є відповідальністю практикуючого фахівця. Обговорюючи питання, включені в загальну стратегію завдання або його план, слід бути пильним, щоб не поставити під загрозу ефективність завдання. Наприклад, обговорення з відповідною стороною (сторонами) характеру та часу детальних процедур може поставити під сумнів ефективність виконання завдання, оскільки процедури стають занадто передбачуваними.

A88. Планування це не відокремлена фаза, а швидше безперервний процес, що повторюється знов і знов протягом завдання. В результаті неочікуваних подій, змін в обставинах чи отримання доказів практикуючому фахівцю може виявитись необхідним переглянути загальну стратегію та план завдання і внаслідок цього заплановані характер, час та обсяг процедур.

A89. У випадку невеликих чи менш складних завдань все завдання може виконуватись дуже малою командою із завдання, яка включатиме партнера із завдання (який може бути одноосібним практикуючим фахівцем), що працює без інших членів групи із завдання. В невеликих групах координація роботи та спілкування членів групи є легшими. В таких випадках встановлення загальної стратегії завдання не буде складною справою, що потребує багато часу; стратегія залежатиме від розміру суб'єкта господарювання, включаючи предмет завдання і критерії, та розміру команди із завдання. Наприклад, у випадку повторного залучення до завдання, короткий меморандум, підготовлений після завершення попереднього періоду на основі перевірки робочих документів, в якому висвітлюються питання, ідентифіковані під час завдання, яке щойно закінчилось, з інформацією за поточний період, оновленою за результатами обговорень з відповідною стороною (сторонами), може використовуватись як задокументована стратегія завдання для поточного завдання.

A90. За обставин, викладених у параграфі 43, практикуючий фахівець продовжує виконання завдання:

(a) якщо на його професійне судження неприйнятні застосовні критерії або невідповідний предмет завдання можуть ввести в оману визначених користувачів, а висновок із застереженням чи негативний висновок будуть

прийнятними за обставин залежно від того, наскільки суттєвим та всеохоплюючим є це питання;

(b) в інших випадках буде прийнятним висновок із застереженням чи відмова від висловлення висновку залежно від того, наскільки на професійне судження практикуючого фахівця суттєвим і всеохоплюючим є це питання.

A91. Якщо, наприклад, після прийняття завдання практикуючий фахівець з'ясовує, що використання застосовних критеріїв призводить до викривлення інформації про предмет завдання, а викривлення інформації про предмет завдання є суттєвим та всеохоплюючим, негативний висновок буде прийнятним за таких обставин.

Суттєвість (див. параграф 44)

A92. Професійні судження щодо суттєвості слід приймати в світлі обставин завдання, але при цьому на це не впливає рівень впевненості, тобто для тих самих визначених користувачів та мети суттєвість для завдання з надання обґрунтованої впевненості буде такою самою, як і для завдання з надання обмеженої впевненості, оскільки суттєвість ґрунтується на інформаційних потребах визначених користувачів.

A93. Застосовні критерії можуть розглядати концепцію суттєвості в контексті підготовки та подання інформації про предмет завдання, внаслідок чого вони задають систему орієнтирів для розгляду практикуючим фахівцем рівня суттєвості для завдання. Хоча застосовні критерії можуть використовувати різні терміни для розгляду суттєвості, концепція суттєвості зазвичай включає питання, висвітлені в параграфах A92–A100. Якщо застосовні критерії не включають розгляд концепції суттєвості, вказані параграфи забезпечують практикуючому фахівцю систему орієнтирів.

A94. Викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо вони, взяті окремо або в цілому, очікувано впливатимуть на відповідні рішення визначених користувачів, прийняті на основіінформаціїпропредметзавдання. Розглядпрактикуючим фахівцем суттєвості є питанням професійного судження, на яке впливає розуміння ним загальних інформаційних потреб визначених користувачів як групи. В цьому контексті практикуючий фахівець може обґрунтовано вважати, що визначені користувачі:

(a) мають достатнє знання предмета завдання та бажання досить сумлінно вивчати інформацію про предмет завдання;

(b) розуміють, що інформацію про предмет завдання підготовлено з наданням впевненості щодо неї до відповідних рівнів суттєвості, а також знайомі з концепціями суттєвості, включеними в застосовні критерії;

(c) розуміють будь-яку невизначеність, присутню при вимірюванні чи оцінюванні предмета завдання; та

(d) приймають вмотивовані рішення на основі інформації про предмет завдання в цілому.

Крім випадків, коли завдання розраховане на задоволення конкретних інформаційних потреб визначених користувачі, можливий вплив викривлень на визначення користувачів, чиї інформаційні потреби можуть варіюватись у значному діапазоні, зазвичай не приймається до уваги (див. також параграфи A16–A18).

A95. Суттєвість розглядається в контексті якісних та, якщо це застосовно, кількісних чинників. Відносна важливість якісних та кількісних чинників під час розгляду суттєвості для конкретного завдання є питанням професійного судження практикуючого фахівця.

А96. До якісних чинників можуть належати:

- кількість осіб чи суб'єктів господарювання, на яку впливає предмет завдання;
- взаємодія та відносна важливість різних компонентів інформації про предмет завдання, якщо він складається з багатьох компонентів, наприклад звіт, в якому наведено багато показників продуктивності;
- формулювання, застосовані до інформації про предмет завдання, поданої у вигляді фактів;
- характеристики подання інформації про предмет завдання, якщо застосовні критерії дозволяють використовувати різне подання;
- характер викривлення, наприклад характер виявлених відхилень від конкретного заходу контролю, якщо інформацією про предмет завдання є твердження, що цей захід контролю є ефективним;
- чи впливає викривлення на дотримання вимог законодавчих або нормативних актів;
- у випадку підготовки періодичних звітів про предмет завдання – вплив коригувань на минулу або поточну інформацію про предмет завдання або можливість їх впливу на майбутню інформацію про предмет завдання;
- чи є викривлення результатом навмисної дії або ненавмисним;
- чи є викривлення важливим для розуміння практикуючим фахівцем відомого попереднього надання інформації користувачам, наприклад стосовно очікуваного результату вимірювання чи оцінювання предмета завдання.
- чи стосується викривлення відносин між відповідальною стороною, фахівцем з оцінки або фахівцем з вимірювання або стороною-замовником, чи їх відносинами з іншими сторонами;
- якщо було ідентифіковано граничне або контрольне значення – чи відхиляється результат процедури від цього значення;
- якщо предмет завдання стосується державної програми чи суб'єкта господарювання державного сектору – чи буде конкретний аспект програми чи суб'єкта господарювання важливим для характеру, вигляду й чутливості програми чи суб'єкта господарювання;
- якщо інформація про предмет завдання стосується висновку щодо дотримання вимог законодавчих чи нормативних актів – серйозність наслідків недотримання вимог.

А97. Кількісні чинники стосуються значущості викривлень відносно величин, наведених для конкретних аспектів інформації про предмет завдання,(якщо вони є) які:

- виражені у цифрах; або
- стосуються іншим чином цифрових величин (наприклад, кількості відхилень від заходу контролю може виявитись доречним прийнятним чинником, якщо інформація про предмет завдання подається у вигляді твердження, що захід контролю є ефективним).

А98. Якщо кількісні чинники є застосовними, при плануванні завдання лише для виявлення індивідуальних суттєвих викривлень можна не звернути увагу на той факт, що сукупність невиправлених і невиявлених індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до суттєвого викривлення інформації про предмет

завдання. Внаслідок цього при плануванні характеру, часу та обсягу процедур для практикуючого фахівця буде прийнятним визначити величину, нижчу від рівня суттєвості, як основу для визначення характеру, часу й обсягу процедур.

A99. Суттєвість стосується інформації, яку покриває звіт із завдання з надання впевненості. Тому в разі, якщо завдання покриває деякі, але не всі аспекти наданої інформації про предмет завдання, розглядається суттєвість лише тих аспектів, які покриваються завданням.

A100. Формування висновку щодо викривлень, ідентифікованих у результаті виконання процедур, вимагає використання професійного судження. Наприклад:

- Застосовні критерії у випадку завдання стосовно співвідношення ціни та якості відділення невідкладної допомоги лікарні можуть включати швидкість надання послуг, якість послуг, кількість пацієнтів за зміну, яким було надано допомогу, та порівняння вартості послуг з послугами аналогічних лікарень. Якщо задоволено три з цих застосовних критеріїв, а один показує незначне відхилення, щоб дійти висновку, що ціна послуг відділенням невідкладної допомоги лікарні в цілому відповідає якості, необхідно застосувати професійне судження.
- У завданні з дотримання вимог може виявитись, що суб'єкт господарювання дотримався дев'яти вимог доречних законодавчих чи нормативних актів та не дотримався однієї вимоги. Для висновку, чи дотримався суб'єкт господарювання вимог законодавчих чи нормативних актів у цілому, слід використати професійне судження. Наприклад, практикуючий фахівець може розглянути вимогу, якої не дотримався суб'єкт господарювання, а також відношення цієї вимоги до інших вимог відповідних законодавчих чи нормативних актів.

Розуміння обставин завдання (див. параграфи 45–47R)

A101. Обговорення партнером із завдання та іншими ключовими членами команди із завдання, а також ключовими зовнішніми експертами практикуючого фахівця чутливості інформації про предмет завдання до суттєвого викривлення і використання застосовних критеріїв до фактів та обставин завдання можуть допомогти команді із завдання у плануванні й виконанні завдання. Буде корисним повідомити про доречні питання тим членам команди із завдання та зовнішнім експертам практикуючого фахівця, які не брали участі в обговореннях.

A102. Практичуючий фахівець може мати додаткові обов'язки відповідно до закону, нормативних актів або відповідних етичних вимог щодо недотримання суб'єктом господарювання законів і нормативних актів, які можуть відрізнятися або виходити за межі обов'язків практикуючого фахівця згідно з цим МСКЯ, а саме:

(a) реагування на фактичне або підозрюване порушення законів і нормативних актів, включаючи вимоги щодо конкретних комунікацій з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, і розгляд того, чи потрібні додаткові дії;

(b) повідомлення аудитора про фактичне або підозрюване порушення законів і норм;[13] та

(c) вимоги до документації щодо виявленої або підозрюваної невідповідності законам і нормам

Дотримання будь-яких додаткових обов'язків може надати додаткову інформацію, яка має відношення до роботи практикуючого фахівця відповідно до цього та будь-

[13] Див., наприклад, параграфи R360.31–360.35 A1 Кодексу РМСЕБ.

якого іншого МСУЯ (наприклад, щодо доброчесності відповідальної сторони або тих, кого наділено найвищими повноваженнями). Параграфи А194–А198 далі розглядають обов'язки практикуючого фахівця відповідно до закону, нормативних актів або відповідних етичних вимог щодо передачі інформації та звітування про фактичні чи підозрювані невідповідності законам та нормам.

А103. Отримання розуміння предмета завдання та інших обставин завдання надає практикуючому фахівцю систему координат для використання професійного судження протягом виконання завдання, наприклад, під час:

- розгляду характеристик предмета завдання;
- оцінки прийнятності критеріїв;
- розгляду чинників, які на професійне судження практикуючого фахівця є важливими для спрямування зусиль групи із завдання, включаючи ті, що потребують окремого розгляду, наприклад необхідність мати спеціальні навики або залучити послуги експерта;
- встановлення та оцінки продовження прийнятності кількісних рівнів суттєвості (якщо це прийнятно) та розгляду якісних чинників суттєвості;
- розробки очікувань, які будуть використовуватись під час виконання аналітичних процедур;
- розробки і виконання процедур; та
- оцінки доказів, включаючи обґрунтованість усних та письмових запевнень, отриманих практикуючим фахівцем.

А104. Зазвичай практикуючий фахівець має нижчий рівень розуміння предмета завдання та інших обставин завдання, ніж відповідальна сторона. Так само він має нижчий рівень розуміння предмета завдання та інших обставин завдання у завданні з надання обмеженої впевненості, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості, наприклад, хоча при виконанні деяких завдань з надання обмеженої впевненості він може отримати розуміння внутрішнього контролю щодо підготовки інформації про предмет завдання, це відбувається нечасто.

А105. У завданні з надання обмеженої впевненості ідентифікація областей, де може виявитись суттєве викривлення інформації про предмет завдання, дає змогу практикуючому фахівцю зосередити процедури саме на них. Наприклад, у завданні, де інформацією про предмет завдання є звіт щодо сталого розвитку, практикуючий фахівець може зосередитись на деяких сферах цього звіту. Він може розробити та виконати процедури щодо всієї інформації про предмет завдання, якщо інформація про предмет завдання лише однієї області або якщо отримання впевненості щодо всіх областей інформації про предмет завдання є необхідним для досягнення обґрунтованої впевненості.

А106. У завданні з надання обґрунтованої впевненості розуміння внутрішнього контролю за інформацією про предмет завдання допоможе практикуючому фахівцю ідентифікувати типи викривлень та чинники, які впливають на ризики суттєвого викривлення інформації про предмет завдання. Від практикуючого фахівця вимагається оцінити структуру відповідних заходів контролю та визначити, чи їх було впроваджено, через виконання процедур на додаток до запитів до відповідальної сторони. Для визначення, які заходи контролю є доречними за умов завдання, необхідне використання професійного судження.

А107. У завданні з надання обмеженої впевненості розгляд процесу, що використовується для підготовки інформації про предмет завдання, допомагає практикуючому фахівцю у розробці та виконанні процедур щодо областей, де може виявитись суттєве викривлення інформації про предмет завдання. Розглядаючи цей процес,

практикуючий фахівець використовує професійне судження для визначення, які аспекти цього процесу доречні до завдання, та може звернутись із запитами щодо цих аспектів до відповідної сторони.

A108. Як у завданні з надання обґрунтованої впевненості, так і завданні з надання обмеженої впевненості результати процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання також можуть допомогти практикуючому фахівцю в отриманні розуміння предмета завдання та інших обставин завдання.

Отримання доказів

Характер, час та обсяг процедур (див. параграфи 48(L)–49(R))

A109. Практикуючий фахівець підбирає комбінацію процедур для отримання обґрунтованої чи обмеженої впевненості залежно від умов завдання. При плануванні або виконанні завдання можна використати, наприклад, такі процедури залежно від контексту, в якому їх застосовано практикуючим фахівцем:

- інспектування;
- спостереження;
- підтвердження;
- повторний підрахунок;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури; та
- запит.

A110. До чинників, які можуть вплинути на підбір процедур практикуючим фахівцем, належать характер предмета завдання; рівень впевненості, який необхідно отримати; інформаційні потреби визначених користувачів та сторонизамовника, з урахуванням обмежень у часі та затратах.

A111. У деяких випадках МСЗНВ, які стосуються конкретних предметів завдання, можуть містити вимоги, що впливають на характер, час та обсяг процедур. Наприклад, у МСЗНВ, який стосується конкретного предмета завдання, можуть описуватись характер або обсяг конкретних процедур, які необхідно виконати, або рівень впевненості, який очікується досягнути при виконанні завдання конкретного типу. Навіть за таких обставин визначення точного характеру, часу й обсягу процедур є питанням професійного судження, причому таке визначення залежатиме від конкретного завдання.

A112. При виконанні деяких завдань практикуючий фахівець може бути не в змозі ідентифікувати області, де може виявитись суттєве викривлення інформації про предмет завдання. Незалежно від того, чи було ідентифіковано будь-які подібні області, практикуючий фахівець розробляє та виконує процедури для отримання обґрунтованого рівня впевненості.

A113. Завдання з надання впевненості є повторюваним процесом; увагу практикуючого фахівця може привернути інформація, яка значно відрізняється від тієї, на якій ґрунтувалось визначення запланованих процедур. Під час виконання запланованих процедур він може отримати докази, які вимагатимуть від нього виконання додаткових процедур. Такі процедури можуть включати запит до фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки перевірити питання, ідентифіковані практикуючим фахівцем, і внести за потреби коригування в інформацію про предмет завдання.

Визначення необхідності додаткових процедур у завданні з надання обмеженої

впевненості (див. параграф 49L)

A114. Практикуючому фахівцю може стати відомо про викривлення, які після застосування ним професійного судження не вказуватимуть на існування суттєвих викривлень. У поданих нижче прикладах показано, коли додаткові процедури можуть виявитись непотрібними, оскільки на професійне судження практикуючого фахівця ідентифіковані викривлення явно не вказують на існування суттєвих викривлень:

- Якщо суттєвість становить 10 000 одиниць, а практикуючий фахівець вважає, що може існувати потенційна помилка в 100 одиниць, то додаткові процедури зазвичай не потрібні за відсутності інших якісних чинників, які слід врахувати, оскільки ризик суттєвого викривлення швидше за все буде прийнятним за умов завдання.
- Якщо під час виконання набору процедур щодо області, в якій можуть виявитись суттєві викривлення, відповідь на один з багатьох запитів була неочікуваною, додаткові процедури можуть виявитись непотрібними, якщо ризик суттєвого викривлення перебуває при цьому на рівні, що є прийнятним за обставин завдання в світлі результатів інших процедур.

A115. Практикуючому фахівцю може стати відомо про питання, яке (які) змусили б його вважати, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено. В наведених нижче прикладах показано, які додаткові процедури можуть виявитись необхідними, якщо ідентифіковані викривлення вказують, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено:

- Виконуючи аналітичні процедури, практикуючий фахівець може ідентифікувати коливання або відносини, що суперечать іншій доречній інформації чи значно відрізняються від очікуваних сум або співвідношень.
- Практикуючому фахівцю може стати відомо про потенційне суттєве викривлення з перегляду зовнішніх джерел.
- Якщо застосовні критерії допускають похибку 10%, а виконуючи конкретний тест, практикуючий фахівець виявив похибку 9%, можуть знадобитись додаткові процедури, оскільки ризик суттєвого викривлення може виявитись неприйнятним за обставин завдання.
- Якщо результати аналітичних процедур перебувають у межах очікувань, але при цьому досить близькі до перевищення очікуваного значення, можуть знадобитись додаткові процедури, оскільки ризик суттєвого викривлення може виявитись неприйнятним за обставин завдання.

A116. Якщо у випадку завдання з надання обмеженої впевненості увагу практикуючого фахівця привертає питання, яке примушує його вважати, що інформацію з предмету завдання суттєво викривлено, відповідно до параграфа 49L від нього вимагається розробити та виконати додаткові процедури. Такі додаткові процедури можуть включати, наприклад, звернення із запитами до відповідної сторони (сторін) або виконання інших процедур залежно від обставин завдання.

A117. Якщо після виконання додаткових процедур відповідно до вимог параграфа 49L практикуючий фахівець не в змозі отримати достатні та прийнятні докази для того, щоб дійти висновку, що питання навряд чи призведе до суттєвого викривлення інформації про предмет завдання, або визначити, що воно дійсно викликає суттєве викривлення інформації про предмет завдання, це означає, що існує обмеження обсягу, і в такому випадку застосовуються вимоги параграфа 66.

A118. Судження практикуючого фахівця стосовно характеру, часу й обсягу додаткових процедур, необхідних для отримання доказів, які б визначили, що дійсно існує

суттєве викривлення або ж таке викривлення малоймовірне, ґрунтується, наприклад, на:

- інформації, отриманій ним під час оцінки результатів уже виконаних процедур;
- оновленому розумінні ним предмета завдання та інших обставин завдання, отриманому протягом виконання завдання; та
- розгляді ним переконливості доказів, необхідних для розгляду питання, яке змусило його вважати, що інформація про предмет завдання може бути суттєво викривленою.

Накопичення невиправлених викривлень (див. параграфи 51, 65)

A119. Невиправлені викривлення накопичуються під час завдання (див. параграф 51) для оцінки того, чи будуть вони суттєвими, взяті окремо або в сукупності, при формуванні висновку практикуючого фахівця.

A120. Практикуючий фахівець може встановити суму, нижче від якої викривлення, будучи явно незначними, не підлягатимуть накопиченню, оскільки практикуючий фахівець очікує, що накопичення цих сум явно не буде мати суттєвого впливу на інформацію про предмет завдання. «Явно незначні» не є синонімом терміна «несуттєві». Питання, які є явно незначними, мають абсолютно інший (менший) порядок значущості, ніж суттєвість, визначена відповідно до вимог параграфа 44; це питання, які є явно неважливими, взяті окремо або в сукупності, внаслідок критеріїв розміру, характеру або обставин. Якщо існує непевність щодо того, чи будуть одне або більше питань явно незначними, такі питання не вважаються явно незначними.

Положення, коли до виконання завдання залучається експерт практикуючого фахівця

Характер, час та обсяг процедур (див. параграф 52)

A121. Подані нижче питання часто бувають доречними при визначенні характеру, часу й обсягу процедур стосовно роботи експерта практикуючого фахівця, якщо деяка частина роботи з отримання впевненості виконується одним або кількома експертами практикуючого фахівця (див. параграф A70):

(a) важливість роботи експерта в контексті завдання (див. також параграфи A122–A123);

(b) характер питання, якого стосується робота експерта;

(c) ризики суттєвого викривлення у питанні, якого стосується робота експерта;

(d) знання й оцінка практикуючим фахівцем попередньої роботи, виконаної цим експертом; та

(e) чи застосовні до цього експерта політики або процедури управління якістю, впроваджені фірмою (див. також параграфи A124–A125).

Інтеграція роботи експерта практикуючого фахівця

A122. Завдання з надання впевненості можуть виконуватись стосовно широкого діапазону предметів завдання, які вимагатимуть спеціальних вмінь та знань, якими не володіють партнер із завдання та інші члени комнди із завдання, для чого й використовується робота експерта практикуючого фахівця. В деяких випадках експерт практикуючого фахівця може надати консультацію з окремого питання, але чим більша важливість роботи експерта практикуючого фахівця в контексті завдання, тим більша ймовірність, що експерт буде працювати у складі багатопрофільної команди, яка складатиметься з експертів про предмет завдання та іншого персоналу з надання впевненості. Чим більше робота такого експерта

інтегрована в характер, час та обсяг загальної роботи по завданню, тим більша важливість надається двосторонньому обміну інформацією між таким експертом та іншим персоналом з надання впевненості. Такий двосторонній обмін інформацією полегшує інтеграцію роботи експерта з роботою інших членів команди із завдання.

A123. Як показано в параграфі A71, якщо планується використання роботи експерта практикуючого фахівця, може виявитись доцільним виконання кількох процедур відповідно до вимог параграфа 52 на етапі прийняття завдання або продовження співпраці з клієнтом. Це особливо важливо, якщо робота такого експерта буде інтегруватись у роботу іншого персоналу з надання впевненості, причому робота експерта має виконуватись на початку завдання, наприклад на етапі початкового планування й оцінки ризиків.

Політики або процедури управління якістю фірми практикуючого фахівця

A124. Внутрішній експерт практикуючого фахівця може бути партнером або працівником, включаючи тимчасових працівників, фірми практикуючого фахівця, внаслідок чого підпорядковується системі управління якістю фірми, включаючи її політики або процедури, відповідно до МСУЯ 1 або інших професійних вимог чи вимог законодавства чи нормативних актів, які є, принаймні, настільки ж суворі, як і вимоги МСУЯ 1. З іншого боку, внутрішній експерт практикуючого фахівця може бути партнером або працівником, включаючи тимчасових працівників, мережевої фірми, яка має спільну з фірмою практикуючого фахівця політику або процедури управління якості. Зовнішній експерт практикуючого фахівця не є членом команди із завдання.

A125. Зазвичай, команда із завдання може залежати від системи управління якістю фірми (див. параграф A65). Ступінь залежності буде залежати від обставин і впливає на характер, час та обсяг процедур практикуючого фахівця стосовно таких питань, як:

- компетентність та кваліфікації завдяки програмам найму та навчання;
- оцінка практикуючим фахівцем об'єктивності свого експерта. На внутрішніх експертів практикуючого фахівця поширюються відповідні вимоги етики, включаючи вимоги до незалежності;
- оцінка практикуючим фахівцем адекватності роботи свого експерта. Наприклад, навчальні програми фірми можуть надавати внутрішнім експертам практикуючого фахівця відповідне розуміння зв'язку їх знань з процесом збору доказів. Залежність від таких навчальних та інших процесів, наприклад протоколів для встановлення обсягу роботи внутрішніх експертів практикуючого фахівця, може впливати на характер, час та обсяг процедур практикуючого фахівця стосовно оцінки адекватності роботи експерта практикуючого фахівця;
- дотримання вимог законодавчих та нормативних актів через процес моніторингу та виправлення фірми;
- погодження з експертом практикуючого фахівця.

Така залежність не зменшує відповідальність практикуючого фахівця за дотримання вимог цього МСЗНВ.

Компетентність, кваліфікація та об'єктивність експерта практикуючого фахівця (див. параграф 52(a))

A126. Інформація щодо компетентності, кваліфікації та об'єктивності експерта практикуючого фахівця може надходити з різних джерел, наприклад:

- особистого досвіду щодо попередньої роботи такого експерта;

- бесід з цим експертом;
- бесід з іншими практикуючими фахівцями чи іншими особами, які знайомі з роботою експерта;
- знання кваліфікації експерта, його членства в професійних чи галузевих організаціях, ліцензій на практику або інших форм зовнішнього визнання;
- статей чи книг, написаних експертом;
- політики або процедур управління якістю фірми (див. також параграфи А124–А125).

А127. Хоча експерту практикуючого фахівця не потрібна така сама досвідченість, як і практикуючому фахівцю, у виконанні всіх аспектів завдання з надання впевненості, такому експерту може знадобитись достатнє розуміння доречних МСЗНВ, що дасть змогу йому пов’язати поставлену перед ним роботу з ціллю завдання.

А128. Оцінка того, чи знаходяться загрози для об'єктивності на прийнятному рівні, може залежати від ролі експерта практикуючого фахівця та важливості його роботи в контексті завдання. У деяких випадках може виявитися неможливим усунути обставини, що створюють загрози, або застосувати запобіжні заходи для зменшення загроз до прийнятного рівня, наприклад, якщо запропонований практикуючим фахівцем експерт відігравав важливу роль у підготовці інформації про предмет завдання.

А129. Оцінюючи об’єктивність зовнішнього експерта практикуючого фахівця, може бути доречним:

- звернутись із запитами до відповідної сторони (сторін) щодо будь-яких відомих інтересів або зв’язків між відповідною стороною (сторонами) та зовнішнім експертом практикуючого фахівця, які можуть вплинути на об’єктивність експерта;
- обговорити з цим експертом застосовні застережні заходи, включаючи будь-які професійні вимоги, що стосується експерта, та оцінити, чи є ці застережні заходи адекватними для зменшення загроз до прийнятного рівня. Інтереси та зв’язки, які може виявитись доречним обговорити з експертом практикуючого фахівця, включають:
  - фінансові інтереси.
  - ділові та особисті стосунки.
  - надання експертом інших послуг, включаючи послуги організації, якщо цей зовнішній експерт є організацією.

  У деяких випадках практикуючому фахівцю може бути доцільно отримати від свого зовнішнього експерта письмове запевнення щодо будь-яких інтересів або зв’язків з відповідною стороною (сторонами), про які йому відомо.

Отримання достатнього розуміння галузі досвіду практикуючого фахівця експерта (див. параграф 52(b))

А130. Отримання достатнього розуміння галузі досвіду свого експерта дає змогу практикуючому фахівцю:

(a) узгодити зі своїм експертом характер, обсяг та цілі його роботи для досягнення цілей практикуючого фахівця; та

(b) оцінити адекватність цієї роботи для своїх цілей.

А131. Аспекти галузі досвіду експерта практикуючого фахівця, доречні для розуміння,

можуть включати:

- чи досвід експерта містить ті аспекти, що є доречними для завдання;
- чи є застосовними будь-які професійні або інші стандарти та вимоги законодавчих чи нормативних актів;
- які припущення та методи, включаючи моделі, якщо вони застосовні, використовує експерт практикуючого фахівця та чи є вони загальновизнаними в галузі такого експерта і прийнятними за обставин завдання;
- характер внутрішніх і зовнішніх даних та інформації, якими користується цей експерт.

Домовленість з експертом практикуючого фахівця (див. параграф 52(c))

A132. Для домовленості практикуючого фахівця з його експертом може виявитись доречним включити в неї такі питання, як:

(a) роль та відповідальність практикуючого фахівця й експерта;

(b) характер, час та обсяг обміну інформацією між практикуючим фахівцем і його експертом, включаючи форму будь-якого звіту, що надаватиметься експертом; та

(c) необхідність експерту практикуючого фахівця дотримуватись вимог конфіденційності.

A133. Питання, розглянуті в параграфі A125, можуть впливати на рівень деталізації й офіційності домовленості між практикуючим фахівцем та його експертом, включаючи прийнятність письмового викладення такої домовленості. Домовленість практикуючого фахівця та його зовнішнього експерта часто має вигляд листа – зобов'язання.

Оцінювання адекватності роботи експерта практикуючого фахівця (див. параграф 52(d))

A134. Подані нижче питання можуть бути доречними при оцінці адекватності роботи експерта для цілей практикуючого фахівця:

(a) доречність та обґрунтованість результатів чи висновків експерта, а також їх узгодженість з іншими доказами;

(b) якщо в роботі експерта використовуються значні припущення та методи – доречність і обґрунтованість цих припущень та методів за обставин завдання; та

(c) якщо в роботі експерта використовуються первинні дані, які є важливими для роботи експерта, – доречність, повнота та точність цих первинних даних.

A135. Якщо практикуючий фахівець визначає, що робота його експерта не є адекватною для цілей практикуючого фахівця, він може зробити таке:

(a) узгодити з експертом характер та обсяг додаткової роботи, яку повинен виконати експерт; або

(b) виконати додаткові процедури, прийнятні за обставин завдання.

Робота, виконана іншим практикуючим фахівцем, експертом відповідальної сторони чи фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки, або внутрішнім аудитором (див. параграфи 53–55)

A136. Хоча пояснення в параграфах A121–A135 викладено в контексті використання роботи, виконаної експертом практикуючого фахівця, вони можуть виявитись корисними для використання роботи, виконаної іншим практикуючим фахівцем, експертом відповідальної сторони чи фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки,

або внутрішнім аудитором.

Письмові запевнення (див. параграф 56)

A137. Письмове підтвердження усних запевнень зменшує можливість непорозуміння між практикуючим фахівцем і відповідальною стороною (сторонами). Особа (особи), до якої звертається практикуючий фахівець за наданням письмового запевнення, зазвичай буде кимось з вищого керівництва або з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залежно, наприклад, від організаційної структури управління відповідної сторони (сторін), яка може варіюватись залежно від юрисдикції та суб'єкта господарювання, відображаючи вплив таких чинників, як культурне та правове середовище, розмір і характеристики власності.

A138. Практикуючий фахівець може звернутись із запитами щодо надання інших письмових запевнень, наприклад:

- чи вважає відповідна сторона (сторони), що вплив невиправлених викривлень, взятих окремо або сукупно, буде несуттєвим для інформації про предмет завдання. Стислий перелік таких статей зазвичай включається в письмове запевнення або додається до нього;
- що важливі судження, використані для будь-яких суттєвих оцінок, є обґрунтованими;
- що відповідна сторона (сторони) повідомили практикуючому фахівцю всі недоліки внутрішнього контролю, доречні до завдання, які не є явно незначними та неважливими, про які відомо відповідній стороні (сторонам); та
- коли відповідальною стороною не є фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки, відповідальна сторона бере на себе відповідальність за предмет завдання.

A139. Запевнення відповідної сторони (сторін) не можуть замінити інших доказів, які повинні існувати на обґрунтовану думку практикуючого фахівця. Хоча письмові запевнення й надають необхідні докази, самі по собі вони не надають достатніх і прийнятних доказів щодо питань, яких вони стосуються. Крім того, той факт, що практикуючий фахівець отримав надійні письмові запевнення, не впливає на характер або обсяг інших доказів, які він отримує.

Ненадані або ненадійні письмові запевнення (див. параграф 60)

A140. Обставинами, за яких практикуючий фахівець може бути не в змозі отримати письмові запевнення, із запитом про надання яких він звертався, можуть, наприклад, бути такі:

- Відповідальна сторона укладає угоду з третьою стороною для виконання доречного вимірювання або оцінювання, після чого пропонує практикуючому фахівцю виконати завдання з надання впевненості щодо отриманої інформації про предмет завдання. За деяких подібних випадків, наприклад, якщо відповідальна сторона продовжує співпрацю з фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання, вона може домовитись з фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання про надання ним письмових запевнень, або сама відповідальна сторона може бути в змозі надати такі запевнення, якщо вона має для цього обґрунтовані підстави, але у багатьох випадках це може бути не так.
- Визначений користувач укладає угоду з практикуючим фахівцем щодо виконання завдання з надання впевненості стосовно загальнодоступної інформації, але не має стосунків з відповідальною стороною, необхідних для

забезпечення надання письмового запевнення цією стороною на запит практикуючого фахівця.

- Завдання з надання впевненості виконується всупереч бажанням фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки . Таке може статись, наприклад, якщо завдання виконується внаслідок судового наказу або якщо від практикуючого фахівця, який працює в державному секторі, законодавчими або іншими компетентними органами вимагається виконання конкретного завдання.

За таких або подібних обставин практикуючий фахівець може не мати доступу до доказів на підтримку свого висновку. Якщо це так, то застосовуються вимоги параграфа 66 цього МСЗНВ.

Подальші події (див. параграф 61)

A141. Розгляд подальших подій у деяких завданнях з надання впевненості може бути недоречним внаслідок характеру предмета завдання. Наприклад, якщо у завданні вимагається висновок щодо точності звіту із статистики на конкретний момент часу, події між цим моментом часу та датою звіту із завдання з надання впевненості можуть не впливати на висновок або не вимагати розкриття в звіті із статистики чи звіті із завдання.

A142. Як зазначено в параграфі 61, практикуючий фахівець не несе відповідальності щодо інформації про предмет завдання після дати свого звіту. Однак якщо після дати звіту практикуючого фахівця йому стає відомо про факт, який, якщо б він був відомим практикуючому фахівцю на дату його звіту, міг би змусити практикуючого фахівця внести зміни в свій звіт, практикуючому фахівцю може виявитись необхідним обговорити це питання з відповідною стороною (сторонами) або виконати інші дії залежно від обставин.

Інша інформація (див. параграф 62)

A143. Якщо практикуючий фахівець ідентифікує суттєву неузгодженість або йому стає відомо про суттєве викривлення факту, він може виконати такні дії, наприклад:

- звернутись до відповідної сторони (сторін) з проханням проконсультуватись з кваліфікованою третьою стороною, наприклад, її (їх) радником з правових питань;
- отримати юридичну пораду щодо наслідків різних дій;
- обмінятись інформацією з третіми сторонами (наприклад, регуляторним органом);
- відкликати звіт із завдання;
- відмовитись від виконання завдання, якщо така відмова можлива за застосовними законодавчими або нормативними актами;
- навести опис суттєвої неузгодженості у своєму звіті із завдання.

Опис застосовних критеріїв (див. параграф 63)

A144. Опис застосовних критеріїв вказує визначеним користувачам систему координат, на якій ґрунтується інформація про предмет завдання; це особливо важливо, якщо між різними критеріями існують значні розбіжності щодо того, як конкретні питання можуть трактуватись в інформації про предмет завдання.

A145. Опис того, що інформацію про предмет завдання було підготовлено відповідно до конкретних застосовних критеріїв, буде прийнятним лише за умови, що інформація про предмет завдання відповідає всім доречним вимогам чинних застосовних

критеріїв.

A146. Опис застосовних критеріїв, який висловлено недостатньо чітко або обмежено (наприклад, «інформація про предмет завдання в основному відповідає вимогам XYZ»), не буде адекватним описом, оскільки він може вводити в оману користувачів інформацією про предмет завдання.

Формування висновку з надання впевненості

Достатність та прийнятність доказів (див. параграфи 12(і), 64)

A147. На підтримку висновку практикуючого фахівця та звіту з надання впевненості необхідні докази. За своїм характером вони є накопичувальними, а отримують їх насамперед через виконання процедур протягом завдання. Вони можуть також містити інформацію, отриману з інших джерел, наприклад, попередніх завдань (якщо практикуючий фахівець визначив, чи не відбулись після попереднього завдання зміни, які можуть вплинути на доречність доказів стосовно поточного завдання) або політик або процедур фірми стосовно прийняття завдання та продовження відносин з клієнтами та виконання завдань з надання впевненості. Докази можуть надходити як від відповідної сторони (сторін), так і з поза її меж. Крім того, інформація, яка може використовуватись як докази, могла бути підготовлена внутрішнім або зовнішнім експертом відповідної сторони (сторін). Докази включають інформацію, яка підтверджує та підкріплює різні аспекти інформації про предмет завдання, і будь-яку інформацію, яка суперечить різним аспектам інформації про предмет завдання. Крім цього, в деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова відповідної сторони (сторін) надати запевнення) використовується практикуючим фахівцем, тобто внаслідок цього також є доказом. Значна частина роботи практикуючого фахівця під час формулювання свого висновку із завдання з надання впевненості складається з отримання та оцінки доказів.

A148. Достатність та прийнятність доказів пов’язані між собою. Достатність є мірою кількості доказів. На кількість потрібних доказів впливають ризики суттєвого викривлення інформації про предмет завдання (чим вищі ризики, тим більше доказів може знадобитись). Однак отримання більшої кількості доказів не може компенсувати їх низьку якість.

A149. Прийнятність є мірою якості доказів, тобто їх доречності та надійності стосовно підтвердження висновку практикуючого фахівця. На надійність доказів впливає їх джерело та характер, які залежать від конкретних обставин, за яких їх було отримано. Можна робити узагальнені висновки щодо надійності різних типів доказів, але при цьому слід враховувати, що для узагальнень існують важливі виключення. Навіть якщо докази отримано з джерел, які є зовнішніми відносно відповідної сторони (сторін), можуть існувати обставини, що впливають на їх надійність. Наприклад, докази, отримані із зовнішнього джерела, можуть виявитись ненадійними, якщо це джерело недостатньо знає або є суб’єктивним. Визнаючи, що виключення можуть існувати, корисними можуть виявитись такі узагальнення щодо надійності доказів:

- Докази є надійнішими, якщо їх отримано з джерел поза межами відповідної сторони (сторін).
- Докази, отримані від суб’єкта господарювання, будуть надійнішими, якщо відповідні заходи внутрішнього контролю є ефективними.
- Докази, отримані безпосередньо практикуючим фахівцем (наприклад, через спостереження за застосуванням заходу внутрішнього контролю), будуть надійнішими, ніж докази, отримані опосередковано або через припущення

(наприклад, запит щодо застосування заходу внутрішнього контролю).

- Докази є надійнішими, якщо вони існують у документарній формі – на папері, електронних чи інших носіях (наприклад, запис, зроблений безпосередньо на зборах, буде зазвичай надійнішим за усний переказ обговорень після них).

A150. Практикуючий фахівець зазвичай отримує більше впевненості від узгоджених доказів, отриманих з різних джерел або різного характеру, ніж від доказів, які розглядаються окремо. Крім цього, отримання доказів з різних джерел або різного характеру може вказувати, що окремо взятий доказ буде ненадійним. Наприклад, підтверджувальна інформація, отримана з джерела, незалежного від відповідної сторони (сторін), може підвищити впевненість, яку практикуючий фахівець отримує із запевнення відповідної сторони (сторін). І навпаки, якщо докази, отримані з одного джерела, не узгоджуються з доказами, отриманими з іншого джерела, практикуючий фахівець визначає, які додаткові процедури необхідні для усунення неузгодженості.

A151. Говорячи про отримання достатніх та прийнятних доказів, слід зазначити, що зазвичай складніше отримати впевненість щодо інформації про предмет завдання, яка стосується періоду в часі, ніж щодо інформації, яка стосується конкретного моменту часу. Крім цього, висновки, що стосуються процесу, зазвичай обмежені періодом, вказаним у завданні; практикуючий фахівець не надає висновків, чи буде процес функціонувати у визначений спосіб у майбутньому.

A152. Питання, чи було отримано достатні та прийнятні докази, на яких ґрунтуватиметься висновок практикуючого фахівця, є справою професійного судження.

A153. За деяких обставин практикуючий фахівець може не отримати достатніх та прийнятних доказів, які він очікував отримати внаслідок виконання запланованих процедур. За цих обставин практикуючий фахівець вважає, що докази, отримані в результаті виконаних процедур, будуть недостатніми та неприйнятними для формування висновку щодо інформації про предмет завдання. Практикуючий фахівець може:

- збільшити обсяг виконуваної роботи; або
- виконати інші процедури, які на його думку будуть необхідними за обставин завдання.

Якщо ні те, ні інше не буде практичним за обставин завдання, практикуючий фахівець не зможе отримати достатні й прийнятні докази для формулювання свого висновку. Така ситуація може виникнути навіть тоді, коли практикуючому фахівцю не стало відомо про питання, які б змусили його вважати, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено, на що й вказується в параграфі 49L.

Оцінювання достатності та прийнятності доказів (див. параграф 65)

A154. Завдання з надання впевненості – це повторюваний процес накопичення доказів. Під час виконання практикуючим фахівцем запланованих процедур докази, які він отримує, можуть змусити його внести зміни в характер, час або обсяг інших запланованих процедур. Його увагу може привернути інформація, що значно відрізняється від очікуваної інформації, на основі якої й ґрунтувались заплановані процедури. Наприклад:

- Обсяг викривлення, ідентифікованого практикуючим фахівцем, може змінити його професійне судження щодо надійності конкретних джерел інформації.
- Практикуючому фахівцю може стати відомо про протиріччя в доречній

інформації або про суперечливі докази чи відсутність доказів.

- Якщо аналітичні процедури виконувались наприкінці завдання, результати цих процедур можуть вказати на ризик суттєвого викривлення, не ідентифікований раніше.

За таких обставин практикуючому фахівцю може виявитись необхідним переглянути заплановані процедури.

A155. На професійне судження практикуючого фахівця, що являють собою достатні та прийнятні докази, впливають такі чинники, як:

- значущість потенційного викривлення та ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив, взяте окремо або в сукупності з іншими потенційними викривленнями, на інформацію про предмет завдання;
- ефективність дій відповідної сторони (сторін) у відповідь на відомі ризики суттєвого викривлення;
- досвід, отриманий під час виконання попередніх завдань з надання впевненості, стосовно подібних потенційних викривлень;
- результати виконаних процедур, включаючи те, чи були внаслідок цього ідентифіковані конкретні викривлення;
- джерело та надійність наявної інформації;.
- обґрунтованість доказів;
- розуміння відповідної сторони (сторін) та її середовища. Обмеження обсягу (див. параграфи 26, 66)

A156. Обмеження обсягу може виникнути внаслідок:

(a) обставин поза контролем відповідної сторони (сторін). Наприклад, документацію, яку практикуючий фахівець вважає необхідним переглянути, було випадково знищено;

(b) обставин, що стосуються характеру або часу роботи практикуючого фахівця. Наприклад, фізичний процес, який практикуючий фахівець вважає необхідним спостерігати, закінчився до початку виконання завдання; або

(c) обмежень, накладених відповідальною стороною, фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання або стороною-замовником, на практикуючого фахівця, які, наприклад, можуть змусити його не виконати процедуру, яку він вважає необхідною за обставин завдання. Обмеження такого роду можуть мати й інші наслідки для завдання, наприклад стосовно розгляду практикуючим фахівцем ризику завдання або прийняття та продовження відносин з клієнтами та виконання завдань з надання впевненості.

A157. Неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу, якщо практикуючий фахівець може отримати достатні та прийнятні докази через виконання альтернативних процедур.

A158. Процедури, що виконуються у завданні з надання обмеженої впевненості, є за визначенням обмеженими порівняно з процедурами, необхідними у завданні з надання обгрунтованої впевненості. Обмеження, про існування яких відомо ще до прийняття завдання з надання обмеженої впевненості, слід враховувати при визначенні, чи існують попередні умови для завдання з надання впевненості, наприклад чи має завдання характеристики доступу до доказів (див. параграф 24(b)(iv)) та раціональну мету (див. параграф 24(b)(vi)). Якщо після прийняття завдання з надання обмеженої впевненості відповідною стороною (сторонами) накладається подальше обмеження, для практикуючого фахівця може виявитись доцільним

відмовитись від виконання завдання, якщо така відмова можлива відповідно до застосовних законодавчих чи нормативних актів.

Підготовка звіту з надання впевненості

Форма звіту з надання впевненості (див. параграфи 67–68)

A159. Без наявності письмового звіту усна та інші форми висловлення висновку можуть бути неправильно зрозумілими. Саме тому практикуючий фахівець не надає звіт усно або через використання символів без надання письмового звіту з надання впевненості, що є доступним, якщо надається усний звіт або використовуються символи. Наприклад, символ може бути пов'язаним з посиланням на письмовий звіт із завдання в Інтернеті.

A160. Цим МСЗНВ не вимагається стандартизований формат звіту для всіх завдань із надання впевненості. Замість цього він ідентифікує основні елементи, які повинен включати звіт із завдання. Звіти із завдання адаптуються до конкретних обставин завдання. Практикуючий фахівець може використовувати заголовки, номери параграфів, друкарські засоби, наприклад виділення тексту жирним шрифтом, та інші механізми для підвищення зрозумілості та читабельності звіту із завдання з надання впевненості.

A161. Практикуючий фахівець може скористуватись «скороченим» чи «розгорнутим»» стилем викладення для полегшення надання інформації визначеним користувачам. «Скорочені» звіти зазвичай містять лише основні елементи. «Розгорнуті» звіти містять також іншу інформацію та пояснення, які не впливають на висновок практикуючого фахівця. Крім основних елементів «розгорнуті» звіти можуть містити детальний опис умов завдання, використаних застосовних критеріїв, результатів, які стосуються конкретних аспектів завдання, інформацію щодо кваліфікації та досвіду практикуючого фахівця й інших осіб, що брали участь у виконанні завдання, розкриття рівнів суттєвості та в деяких випадках рекомендації. Практикуючий фахівець може вважати надання такої інформації корисним для інформаційних потреб визначених користувачів. Відповідно до вимог параграфа 68 додаткова інформація має бути чітко відокремленою від висновку практикуючого фахівця та сформульованою так, аби було зрозуміло, що вона не розрахована на применшення цього висновку.

Зміст звіту з надання впевненості

Назва (див. параграф 69(a))

A162. Відповідна назва дає змогу ідентифікувати характер звіту з надання впевненості та відрізняє його від звітів, які надаються іншими особами, наприклад тими, хто не повинен дотримуватись таких самих етичних вимог, що й практикуючий фахівець.

Адресат (див. параграф 69(b))

A163. Адресат ідентифікує сторону чи сторін, для кого призначений звіт із завдання. Звіт із надання впевненості зазвичай адресується стороні-замовнику, але в деяких випадках він може адресуватись й іншим визначеним користувачам.

Інформація про предмет завдання та предмет завдання (див. параграф 69(c))

A164. Ідентифікація та опис інформації про предмет завдання та, якщо це застосовно, самого предмета завдання можуть включати, наприклад:

- Посилання на момент в часі або період часу, якого стосується вимірювання чи оцінювання предмета завдання.
- Якщо це застосовно, назву відповідальної сторони або компоненту відповідальної сторони, яких стосується предмет завдання.

- Пояснення тих характеристик предмета завдання або інформації про предмет завдання, про які мають знати визначенікористувачі,оскількиціхарактеристикиможуть вплинути на точність вимірювання або оцінювання предмета завдання відносно застосовних критеріїв, або переконливості наявних доказів. Наприклад:
  - межа, до якої інформація про предмет завдання є якісною, а не кількісною, об'єктивною, а не суб'єктивною, або історичною, а не перспективною.
  - зміни в предметі завдання або інших обставин завдання, які впливають на зіставність інформації про предмет завдання за різні періоди.

Застосовні критерії (див. параграф 69(d))

A165. У звіті із завдання ідентифікуються застосовні критерії, відносно яких вимірювався чи оцінювався предмет завдання, щоб визначені користувачі могли зрозуміти основу для висновку практикуючого фахівця. Звіт може містити застосовні критерії або посилатись на них, якщо їх включено до інформації про предмет завдання або якщо їх легко знайти в загальнодоступних джерелах. За деяких обставин може виявитись доречним розкрити:

- Джерело застосовних критеріїв та чи застосовні критерії встановлено законодавчими або нормативними актами, видано уповноваженими або визнаними організаціями експертів, що використовують прозорі і належні процеси, тобто чи є вони встановленими критеріями в контексті предмета завдання (а якщо ні – опис, чому вони вважаються застосовними).
- Використані методи вимірювання чи оцінювання, якщо застосовні критерії дають змогу робити вибір з кількох методів.
- Будь-які значні інтерпретації, зроблені при застосуванні застосовних критеріїв в обставинах завдання.
- Чи здійснювалися будь-які зміни у використаних методах вимірювання чи оцінювання.

Властиві обмеження (див. параграф 69(e))

A166. Хоча в деяких випадках можна очікувати, що визначені користувачі звіту із завдання добре розуміють властиві обмеження, в інших випадках може виявитись доречним зробити чітке посилання на них у звіті практикуючого фахівця. Наприклад, у звіті із завдання з надання впевненості щодо ефективності внутрішнього контролю може виявитись доречним зазначити, що оцінка його ефективності не стосується майбутніх періодів внаслідок ризику, що внутрішній контроль може стати неадекватним через зміни в обставинах або погіршення дотримання його політики та процедур.

Конкретна мета (див. параграф 69(f))

A167. У деяких випадках застосовні критерії, що використовувались для вимірювання або оцінювання предмета завдання, могли розроблятись для конкретної мети. Наприклад, регуляторним органом від деяких суб'єктів господарювання може вимагатись використання конкретних застосовних критеріїв, розроблених з регуляторними цілями. Для запобігання непорозумінь практикуючий фахівець попереджає про цей факт читачів його звіту із завдання та зазначає, що внаслідок цього інформація про предмет завдання може не підходити для інших цілей.

A168. На додаток до попередження відповідно до вимог параграфа 69(f) практикуючий фахівець може вважати доречним вказати, що звіт із завдання з надання

впевненості призначено виключно для визначених користувачів. Залежно від обставин завдання, наприклад, вимог законодавчих чи нормативних актів конкретної юрисдикції, цього можна досягти через обмеження поширення або використання звіту із завдання. Хоча звіт із завдання може бути обмеженим у такий спосіб, відсутність обмеження стосовно визначеного користувача або мети сама по собі не вказує на наявність правової відповідальності за це практикуючого фахівця перед таким користувачем або щодо такої мети. Наявність правової відповідальності залежить від правових обставин кожного випадку та конкретної юрисдикції.

Відносна відповідальність (див. параграф 69(g))

A169. Ідентифікація відносної відповідальності повідомляє визначеним користувачам, що відповідальна сторона відповідає за предмет завдання, фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки відповідає за вимірювання чи оцінювання предмета завдання стосовно застосовних критеріїв, а завданням практикуючого фахівця є незалежне надання висновку щодо інформації про предмет завдання.

Виконання завдання відповідно до МСЗНВ 3000 (переглянутий) та МСЗНВ, які стосуються конкретного предмета завдання (див. параграф 69(h))

A170. Якщо МСЗНВ, який стосується конкретного предмета завдання, застосовується лише для частини інформації про предмет завдання, може бути доречним посилатись як на МСЗНВ, який стосується конкретного предмета завдання, так на цей МСЗНВ.

A171. Твердження, яке містить неточні фахові або обмежуючі вислови (наприклад, «завдання виконувалось з урахуванням МСЗНВ 3000 (переглянутий)»), може ввести в оману користувачів звітів з надання впевненості.

Застосовні вимоги управління якістю (див. параграф 69(i))

A172. Нижче наведено приклад заяви в звіті з надання впевненості стосовно застосовних вимог управління якістю:

> «Фірма застосовує Міжнародний стандарт управління якістю 1, який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю, включаючи політику або процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог.»

Дотримання вимог незалежності та інших етичних вимог (див. параграф 69(j))

A173. Нижче наведено приклад заяви в звіті з надання впевненості стосовно дотримання етичних вимог:

> «Ми дотримались вимог незалежності та інших етичних вимог, викладених у Кодексі етики професійних бухгалтерів, затвердженому *Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандрти незалежності),* який ґрунтується на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності та професійної поведінки.»

Перегляд виконаної роботи (див. параграфи A6,69(k))

A174. Перегляд виконаної роботи допомагає визначеним користувачам зрозуміти висновок практикуючого фахівця. Теоретично при виконанні багатьох завдань з надання впевненості можливе нескінченне варіювання процедур. На практиці це буде вкрай складно пояснити чітко та недвозначно. Інші документи, затверджені Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, можуть виявитись корисними для практикуючих фахівців у підготовці такого перегляду.

A175. Якщо не існує конкретного МСЗНВ, який би містив поради щодо процедур для конкретного предмета завдання, опис може містити детальніший опис виконаної

роботи. За таких обставин може виявитись доречним включити в опис заяву, що виконана робота включала оцінку прийнятності застосовних критеріїв.

A176. У завданні з надання обмеженої впевненості опис виконаної роботи буде детальнішим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості, та зазвичай вказуватиме на обмеження характеру, часу та обсягу процедур. Це необхідно, оскільки розуміння характеру, часу й обсягу виконаних процедур важливе для розуміння висновку, висловленому у формі, яка передає, чи привернуло увагу практикуючого фахівця на основі виконаних процедур суттєве (суттєві) питання, яке б змусило його вважати, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено. Може також виявитись доречним зазначити в описі виконаної роботи конкретні процедури, які не було виконано, але які зазвичай виконуються у завданні з надання достатньої впевненості. Однак повна ідентифікація всіх таких процедур може бути неможливою, оскільки розуміння та розгляд ризику завдання, які очікуються від практикуючого фахівця, є меншими, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості.

A177. Чинники, які розглядаються при визначенні рівня деталізації в описі виконаної роботи, можуть включати:

- Конкретні обставини суб'єкта господарювання (наприклад, відмінність у характері діяльності суб'єкта господарювання порівняно з діяльністю, типовою для галузі).
- Конкретні обставини завдання, які впливають на характер та обсяг виконаних процедур.
- Очікування визначених користувачів щодо рівня деталізації інформації, наведеної у звіті, на основі ринкової практики або застосовних вимог законодавчих чи нормативних актів.

A178. Важливо, щоб опис було викладено об'єктивно, що дасть змогу визначеним користувачам зрозуміти виконану роботу, яка стала основою для висновку практикуючого фахівця. В багатьох випадках для цього не потрібна деталізація плану всієї роботи, але, з іншого боку, опис не повинен бути як настільки стислим, щоб стати двозначним, так і викладеним у такий спосіб, щоб мати вигляд перебільшеного чи прикрашеного.

Висновок практикуючого фахівця (див. параграфи 12(a)(i)(a), 69(l))

A179. Приклади висновків, висловлених у формі, прийнятній для завдання з надання обґрунтованої впевненості, включають:

- При висловленні з погляду предмета завдання та застосовних критеріїв – «На нашу думку суб'єкт господарювання дотримався в усіх суттєвих аспектах вимог закону XYZ»;
- При висловленні з погляду інформації про предмет завдання та застосовних критеріїв – «На нашу думку прогноз фінансового результату суб'єкта господарювання підготовлено правильно в усіх суттєвих аспектах на основі критеріїв XYZ»; або
- При висловленні з погляду заяви, зробленої відповідною стороною – «На нашу думку заява (відповідної сторони), що суб'єкт господарювання дотримався вимог закону XYZ, є справедливою в усіх суттєвих аспектах», або «На нашу думку заява (відповідної сторони), що ключові показники діяльності викладено відповідно до критеріїв XYZ, є справедливою в усіх суттєвих аспектах».

A180. Може виявитись доречним повідомити визначеним користувачам контекст, в

якому слід читати висновок практикуючого фахівця, якщо звіт із завдання із надання впевненості включає пояснення конкретних характеристик предмета завдання, про які визначеним користувачам слід знати. Висновок практикуючого фахівця може, наприклад, містити таке формулювання, як: «Цей висновок було сформульовано на основі питання, викладеного в іншому місці цього звіту незалежного практикуючого фахівця із завдання з надання впевненості.».

A181. Приклади висновків, висловлених у формі, прийнятній для завдання з надання обмеженої впевненості, включають:

- При висловленні з погляду предмета завдання та застосовних критеріїв – «На основі виконаних процедур та отриманих доказів ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що [суб'єкт господарювання] не дотримався в усіх суттєвих аспектах вимог закону XYZ».
- При висловленні з погляду інформації про предмет завдання та застосовних критеріїв – «На основі виконаних процедур та отриманих доказів нам не стало відомо про необхідність будь-яких суттєвих коригувань оцінки ключових показників діяльності для приведення їх у відповідність до критеріїв XYZ».
- При висловленні з погляду заяви, зробленої відповідною стороною – «На основі виконаних процедур та отриманих доказів ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що заява [відповідної сторони], що [суб'єкт господарювання] дотримався в усіх суттєвих аспектах вимог закону XYZ, не є справедливою в усіх суттєвих аспектах.».

A182. Форми викладення, які можуть виявитись корисними для предмета завдання, можуть, наприклад, включати одну чи більше з таких:

- Для завдань з дотримання вимог – «відповідно до» або «згідно з».
- Для завдань, якщо застосовні критерії описують процес або методологію підготовки або подання інформації про предмет завдання, – «підготовлено правильно».
- Для завдань, якщо принципи достовірного подання є частиною застосовних критеріїв, – «викладено правильно».

A183. Використання заголовків перед параграфами, які містять модифікований висновок і питання, що викликали модифікацію, підвищить зрозумілість звіту практикуючого фахівця. Прикладами таких заголовків можуть бути «Висновок із застереженням», «Негативний висновок», «Відмова від висловлення висновку» або «Основа для негативного висновку» залежно від обставин.

Підпис практикуючого фахівця (див. параграф 69(m))

A184. Підпис практикуючого фахівця ставиться від імені фірми практикуючого фахівця, імені самого практикуючого фахівця або від імені фірми та свого імені разом залежно від конкретної юрисдикції. Крім підпису практикуючого фахівця в деяких юрисдикціях від практикуючого фахівця може вимагатись включити в звіт заяву щодо професійних посад або визнання відповідним органом ліцензування юрисдикції.

Дата (див. параграф 69(n))

A185. Включення дати в звіт із завдання з надання впевненості інформує визначених користувачів, що практикуючий фахівець розглянув вплив на інформацію про предмет завдання та звіт із завдання подій, що стались до цієї дати.

Посилання на експерта практикуючого фахівця в звіті практикуючого фахівця із

завдання з надання впевненості (див. параграф 70)

A186. У деяких випадках законодавчими або нормативними актами може вимагатись посилання на роботу експерта практикуючого фахівця в звіті із завдання з надання впевненості, наприклад для забезпечення прозорості в державному секторі. Це також може бути доречним за інших обставин, наприклад для пояснення модифікації висновку практикуючого фахівця або якщо робота практикуючого фахівця пов'язана з результатами, наведеними в звіті повної форми.

A187. Однак практикуючий фахівець несе повну відповідальність за висловлений ним висновок, і ця відповідальність не зменшується внаслідок використання ним роботи свого експерта. Якщо в звіті із завдання міститься посилання на роботу фахівця-експерта, важливо, щоб формулювання такого звіту не натякали, що відповідальність практикуючого фахівця за висловлений висновок зменшується через участь цього експерта у виконанні завдання.

A188. Загальне посилання в звіті на те, що завдання виконувалось відповідно кваліфікованим персоналом, включаючи експертів про предмет завдання та спеціалістів з надання впевненості, навряд чи буде прийняте за таке, що зменшує відповідальність практикуючого фахівця. У разі скороченого звіту можливість неправильного розуміння буде вищою, оскільки в ньому наводиться мінімальна контекстуальна інформація, або якщо посилання на експерта практикуючого фахівця робиться лише з використанням його імені. В таких випадках додаткові пояснення можуть виявитись необхідними для запобігання натяку звітом на те, що відповідальність практикуючого фахівця за висловлений висновок зменшено через участь експерта.

Немодифіковані та модифіковані висновки (див. параграфи 74–77, Додаток)

A189. Термін «всеохоплюючий» описує вплив викривлень на інформацію про предмет завдання або можливий вплив викривлень на інформацію про предмет завдання, якщо такі є, які не було виявлено внаслідок неможливості отримати достатні та прийнятні докази. Всеохоплюючий вплив на інформацію про предмет завдання – це вплив, який на професійне судження практикуючого фахівця:

(a) не обмежується конкретними аспектами інформації про предмет завдання;

(b) якщо таке обмеження існує, то воно стосується або може стосуватись значної частини інформації про предмет завдання; або

(c) якщо він стосується розкриття інформації, є фундаментальним для розуміння визначеними користувачами інформації про предмет завдання.

A190. На тип висновку, який буде висловлюватись, впливають характер питання та судження практикуючого фахівця щодо поширення впливу або поширення можливого впливу на інформацію про предмет завдання.

A191. Прикладами висновку із застереженням та негативного висновку, а також відмови від висловлення висновку будуть:

- Висновок із застереженням (приклад для завдання з надання обмеженої впевненості з суттєвим викривленням) – «На основі виконаних процедур та отриманих доказів ніщо, крім впливу питання, викладеного в розділі «Основа для висновку із застереженням» нашого звіту, не привернуло нашу увагу, що б змусило нас вважати, що звіт [відповідної сторони] не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах дотримання суб'єктом господарювання вимог закону XYZ».
- Негативний висновок (приклад для випадку суттєвого та всеохоплюючого викривлення як для завдання з надання обгрунтованої впевненості, так і для

завдання з надання обмеженої впевненості) – «Внаслідок важливості питання, викладеного в розділі «Основа для негативного висновку» нашого звіту, звіт [відповідної сторони] не достовірно відображає дотримання суб'єктом господарювання вимог закону XYZ».

- Відмова від висловлення висновку (приклад для випадку суттєвого та всеохоплюючого обмеження обсягу як для завдання з надання обгрунтованої впевненості, так і для завдання з надання обмеженої впевненості) – «Внаслідок важливості питання, викладеного в розділі «Основа для відмови від висловлення висновку» нашого звіту, ми не змогли отримати достатні та прийнятні докази для формування висновку щодо звіту [відповідної сторони]. Відповідно ми не надаємо висновку щодо цього звіту.»

A192. У деяких випадках фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки може ідентифікувати та правильно викласти, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено. Наприклад, у завданні з дотримання вимог фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки може правильно викласти випадки недотримання. За таких обставин параграфом 76 від практикуючого фахівця вимагається звернути увагу визначених користувачів на викладення суттєвого викривлення або через висловлення висновку із застереженням чи негативного висновку, або через висловлення немодифікованого висновку з наголосом на це питання через конкретне посилання на нього в звіті із завдання.

Інша відповідальність щодо надання інформації (див. параграф 78)

A193. До питань, про які може бути доречно повідомити відповідальну сторону, фахівця з оцінки або фахівця із вимірювання, сторону-замовника, чи інших осіб, належать шахрайство або підозрюване шахрайство, а також упередженість при підготовці інформації про предмет завдання.

Повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями

A194. Відповідні етичні вимоги можуть включати вимогу надавати інформацію про фактичні або підозрювані невідповідності законам і нормативним актам відповідному рівню управлінського персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями. У деяких юриздикціях закони чи нормативні акти можуть обмежувати надання інформації з певних питань практикуючим фахівцем відповідальній стороні, управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Закон або нормативний акт можуть спеціально забороняти надання інформації чи інші дії, які можуть зашкодити розслідуванню відповідним органом фактичного або підозрюваного протиправного діяння, включаючи попередження організації, наприклад, коли практикуючий фахівець повинен повідомити про фактичне або підозрюване порушення до відповідного органу відповідно до законодавства про боротьбу з відмиванням грошей. За цих обставин питання, які розглядає практикуючий фахівць, можуть бути складними, і практикуючий фахівець може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

Повідомлення про фактичну або підозрювану невідповідність законам і нормативним актам у відповідний орган за межами організації

A195. Закон, нормативні або відповідні етичні вимоги, можуть:

(a) вимагати від практикуючого фахівця повідомляти про фактичну або підозрювану невідповідність законам і нормативним актам до відповідного органу поза межами організації.

(b) встановити обов'язки, згідно з якими звітування до відповідного органу поза

межами суб'єкта господарювання може бути доречним за обставин.[14]

A196. Повідомлення про фактичну або підозрювану невідповідність законам і нормативним актам до відповідного органу за межами організації може бути необхідним або доречним за обставин, оскільки:

(a) закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги вимагають від практикуючого фахівця повідомленням про них;

(b) практикуючий фахівець визначив, що звітність є належною дією для реагування на фактичну або підозрювану невідповідності законам відповідно до відповідних етичних вимог; або

(c) закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги надають практикуючому фахівцеві право на це.

A197. Повідомлення про фактичну або підозрювану невідповідність законам і нормативним актам відповідно до закону, постанови або відповідних етичних вимог може включати недотримання законів і нормативних актів, з якими практикуючий фахівець стикається або про які він дізнається під час виконання завдання, але яке може не впливати на інформацію про предмет. Відповідно до цього МСЯУ, практикуючий фахівець не має належного рівня розуміння законів і нормативних актів, крім тих, що стосуються інформації про предмет. Однак закон, нормативні акти або відповідні етичні вимоги можуть передбачати, що практикуючий фахівець застосує знання, професійне судження та досвід у реагуванні на таке недотримання. Чи є така дія фактичною невідповідністю, в кінцевому підсумку має визначити суд або інший відповідний судовий орган.

A198. За деяких обставин повідомлення про фактичну або підозрювану невідповідність законам і нормативним актам у відповідний орган за межами організації може перешкоджати обов'язку практикуючого фахівця зберігати конфіденційність відповідно до закону, нормативного акту або відповідних етичних вимог. В інших випадках повідомлення про фактичну або підозрювану невідповідність відповідному органу за межами організації не вважатиметься порушенням обов'язку зберігати конфіденційність відповідно до відповідних етичних вимог.[15]

A199. Практичний фахівець може розглянути можливість внутрішнього консультування (наприклад, у фірмі чи мережевій фірмі), отримання юридичної консультації, щоб зрозуміти професійні або юридичні наслідки вжиття будь-яких конкретних дій, або консультації на конфіденційній основі з регуляторним або професійним органом (крім випадків, коли це заборонено законом чи нормативними актами або порушує обов'язок зберігати конфіденційність).[16]

Документація (див. параграфи 79–83)

A200. Документація включає запис міркувань практикуючого фахівця щодо всіх важливих питань, які вимагають застосування професійного судження, та відповідних висновків. Якщо існують складні питання принципу чи професійного судження, документація, яка включає доречні факти, відомі практикуючому фахівцю на момент формулювання ним висновку, може допомогти в демонстрації його знань.

A201. Документувати кожне розглянуте питання або зроблене під час виконання завдання професійне судження є не тільки непотрібним, а й непрактичним. Крім того, непотрібно окремо документувати (наприклад, у вигляді контрольного переліку) дотримання питань, дотримання вимог яких наведено в документах, що містяться

---

[14] Див., наприклад, параграфи R360.36–R360.37 Кодексу РМСЕБ.

[15] Див., наприклад, параграфи R114.1, 114.1 A1 та R360.37 Кодексу РМСЕБ.

[16] Див., наприклад, параграфи 360.39 A1 Кодексу РМСЕБ.

у файлі із завдання. Так само практикуючому фахівцю немає необхідності включати в файл із завдання попередні варіанти робочих документів, заміток, що відображають неповні або попередні думки, попередні копії документів, в які вносилися зміни через друкарські або інші помилки, та дублікати документів.

A202. Застосовуючи професійне судження під час оцінки обсягу документації, яку слід підготувати та зберігати, практикуючий фахівець може вважати за потрібне надати розуміння виконаної роботи й основи для прийняття важливих рішень (але не детальних аспектів завдання) іншому практикуючому фахівцю, який не мав попереднього досвіду із завданням. Такий інший практикуючий фахівець може бути в змозі отримати розуміння детальних аспектів завдання лише через обговорення їх з практикуючим фахівцем, який готував документацію.

A203. Наприклад, документація може включати записи щодо:

- ідентифікаційних характеристик конкретних статей чи питань, які тестувались;
- тих, хто виконував роботу із завдання, та дати закінчення такої роботи;
- тих, хто виконував перегляд роботи із завдання, та дати й обсягу такого перегляду; та
- обговорень важливих питань з відповідною стороною (сторонами) та іншими особами, включаючи характер важливих питань, які обговорювались, і коли та хто брав участь у цих обговореннях.

A204. Документація також може містити записи, наприклад щодо:

- ідентифікованих питань стосовно дотримання відповідних вимог етики, та як їх було вирішено;
- висновків щодо дотримання вимог незалежності, застосовних до завдання, та доречних обговорень з фірмою, яка підтримує ці висновки;
- досягнутих висновків стосовно прийняття завдання чи продовження співпраці з клієнтом та виконання завдань з надання впевненості;
- характеру й обсягу консультацій, проведених протягом завдання, та отриманих у результаті них висновків.

Підготовка кінцевого файла із завдання

A205. МСУЯ 1 (чи інші професійні вимоги або вимоги законодавчих чи нормативних актів, які є принаймні настільки ж суворими, як вимоги МСУЯ 1) вимагає від фірм встановити цілі якості, які стосуються своєчасного складання документації із завдання після дати звіту про виконання завдання.[17] Прийнятний проміжок часу, за який слід завершити підготовку кінцевого файла із завдання, зазвичай становить не більш як 60 днів після дати звіту із завдання з надання впевненості.[18]

A206. Завершення підготовки кінцевого файла із завдання після дати звіту із завдання з надання впевненості – це адміністративний процес, який не потребує виконання нових процедур або формулювання нових висновків. Під час підготовки кінцевого файла можна вносити зміни в документацію, якщо такі зміни за своєю сутністю є адміністративними. Прикладами таких змін можуть бути:

- видалення застарілої документації;
- сортування, звірка та посилання на інші документи в робочих документах;
- підписання перевірочних листів стосовно процесу підготовки кінцевого

[17] МСУЯ 1, параграф 31(f).

[18] МСУЯ 1, параграф A83.

файла;

- документування доказів, які практикуючий фахівець отримав, обговорив та погодив з відповідними членами групи із завдання до дати звіту із завдання з надання впевненості.

A207. МСУЯ 1 (або національні вимоги, які є принаймні настільки ж суворими, як і вимоги МСУЯ 1), вимагає від фірм впровадження цілей якості, що стосуються введення та зберігання документації із завдання, щоб задовольняти потреби фірми та відповідати законодавству, нормативним актам, відповідним етичним вимогам або професійним стандартам.[19] Період зберігання документації із завдань з надання впевненості зазвичай становить не менш як п’ять років з дати звіту із завдання.[20]

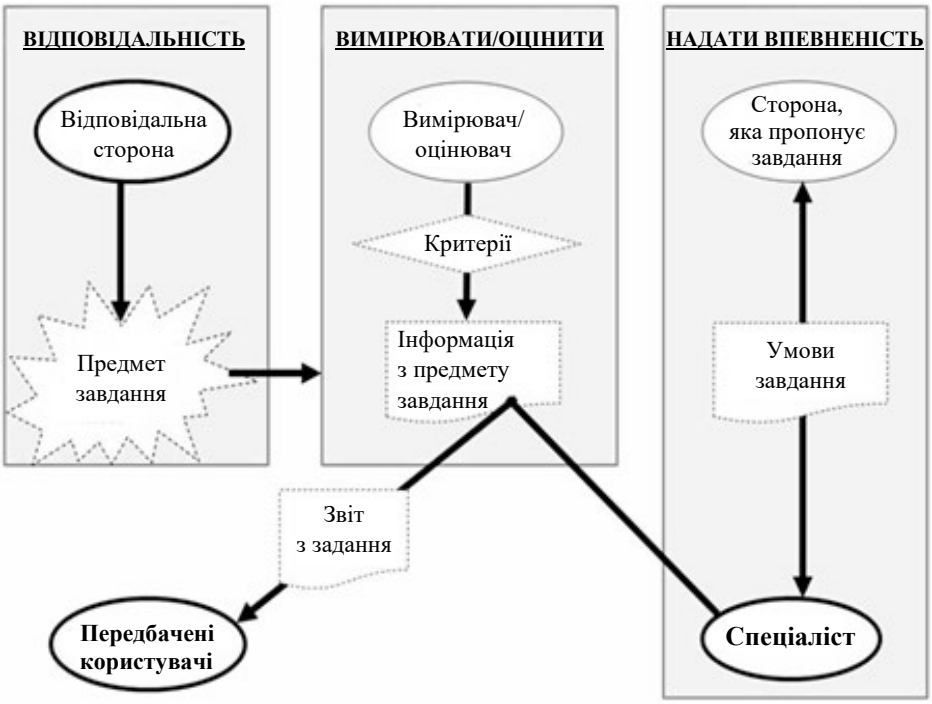
[19] МСУЯ 1, параграф 31(f).

[20] МСУЯ 1, параграф A85.

Додаток

(див. параграфи 2, A8, A11, A16, A36–A38)

Ролі та відповідальність



1. В усіх завданнях з надання впевненості існують щонайменше три сторони: відповідальна сторона, практикуючий фахівець та визначені користувачі. Залежно від обставин завдання окрема роль може належати фахівцю з оцінки або фахівцю із вимірювання або стороні-замовнику.

2. У наведеній вище діаграмі показано, як такі ролі стосуються завдання з надання впевненості:
   (a) Відповідальна сторона несе відповідальність за предмет завдання.
   (b) Фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки використовує критерії для вимірювання чи оцінювання предмета завдання, в результаті чого отримується інформація про предмет завдання.
   (c) Сторона-замовник, узгоджує умови завдання з практикуючим фахівцем.
   (d) Практикуючий фахівець отримує достатні та відповідні докази для надання висновку, розрахованого на підвищення ступеня довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною, до інформації про предмет завдання.
   (e) Визначені користувачі приймають рішення на основі інформації про предмет завдання. Визначеними користувачами є особа (особи) або організація (організації) чи їх група (групи), які, як очікує практикуючий фахівець, користуватимуться звітом із завдання з надання впевненості.

3. Відносно цих ролей можна зазначити таке:

- У кожному завданні з надання впевненості крім практикуючого фахівця присутні, як мінімум, відповідальна сторона та визначені користувачі.
- Практикуючий фахівець не може бути відповідальною стороною, стороною-замовником, чи визначеним користувачем.
- У прямому завданні практикуючий фахівець виступає також як фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки.
- У завданні з підтвердження фахівцем з оцінки чи фахівцем із вимірювання може бути відповідальна сторона або інша особа, але не практикуючий фахівець.
- Якщо практикуючий фахівець вимірює або оцінює предмет завдання стосовно критеріїв, таке завдання є прямим завданням. Характер такого завдання не може бути зміненим на завдання з підтвердження, якщо інша сторона візьме на себе відповідальність за вимірювання чи оцінювання, наприклад, якщо відповідальна сторона додає до інформації про предмет завдання заяву, що вона бере на себе відповідальність за таку інформацію.
- Відповідальна сторона може бути й стороною замовником.
- У багатьох завданнях з підтвердження відповідальна сторона може також бути фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання та стороною-замовником. Прикладом цього є ситуація, коли суб'єкт господарювання пропонує практикуючому фахівцю виконати завдання з надання впевненості стосовно підготовленого цим суб'єктом господарювання звіту щодо практики забезпечення сталості свого розвитку. Прикладом ситуації, коли відповідальна сторона не є фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання, є випадок, коли практикуючий фахівець отримує завдання з надання впевненості стосовно звіту, підготовленого державною організацією щодо практики забезпечення сталості приватної компанії.
- У завданні з підтвердження фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки зазвичай надає практикуючому фахівцю письмове запевнення щодо інформації про предмет завдання. В деяких випадках практикуючий фахівець може виявитись не в змозі отримати таке запевнення, якщо, наприклад, сторона-замовник, не є фахівцем з оцінки або фахівцем із вимірювання.
- Відповідальна сторона може бути одним із визначених користувачів, але не єдиним користувачем.
- Відповідальна сторона, фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки та визначені користувачі можуть представляти різні суб'єкти господарювання або один і той самий суб'єкт господарювання. Прикладом цього може бути ситуація, коли у випадку дворівневої структури наглядова рада може бажати отримати впевненість щодо інформації, наданої радою директорів. Взаємозв'язок відповідальної сторони, фахівця із вимірювання або фахівця з оцінки та визначених користувачів слід розглядати в контексті конкретного завдання з урахування того, що він може відрізнятись від традиційно визначених ліній відповідальності. Наприклад, управлінський персонал вищого рівня суб'єкта господарювання (визначений користувач) може запропонувати практикуючому фахівцю завдання з надання впевненості щодо конкретного аспекту діяльності суб'єкта господарювання, за який несе пряму відповідальність управлінський персонал нижчого рівня (відповідальна сторона), але кінцеву відповідальність щодо якого несе управлінський персонал вищого рівня.
- Сторона-замовник, але при цьому не є відповідальною стороною, може бути

визначеним користувачем.

4. Висновок практикуючого фахівця може висловлюватися щодо:

- предмета завдання та застосовних критеріїв;
- інформації про предмет завдання та застосовних критеріїв; або
- заяви відповідної сторони.

5. Практикуючий фахівець і відповідальна сторона можуть узгодити застосування принципів Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості до завдання з надання впевненості, в якому не існує інших, ніж відповідальна сторона, визначених користувачів, але в якому дотримано всіх інших вимог МСЗНВ. У подібних випадках звіт практикуючого фахівця містить заяву, яка обмежує використання звіту лише відповідальною стороною.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ 3400
(раніше МСА 810)

«ПЕРЕВІРКА ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ»
(чинний стандарт)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ 1–7

Отримання впевненості аудитором стосовно прогнозної фінансової інформації 8–9

Прийняття завдання 10–12

Знання бізнесу 13–15

Період, який охоплено перевіркою 16

Процедури перевірки 17–25

Подання та розкриття інформації 26

Звіт щодо перевірки прогнозної фінансової інформації 27–32

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3400 *«Перевірка прогнозної фінансової інформації»* слід розглядати разом з *Передмовою до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.*

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту з надання впевненності (МСЗНВ) є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно завдань з перевірки та надання висновку щодо прогнозної фінансової інформації, в тому числі процедури перевірки найкращих оцінок і гіпотетичних припущень. Цей МСЗНВ не застосовується для перевірки прогнозної фінансової інформації, вираженої в загальній чи оповідальній формі, яка була виявлена під час обговорень з управлінським персоналом або під час аналізу річної звітності суб'єкта господарювання, хоча багато які з процедур, описаних у ньому, можуть бути доречними для такої перевірки.

2. **Виконуючи завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації, аудитор має отримати прийнятні докази у достатньому обсязі:**

   (a) **чи є обґрунтованим припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку, на якій ґрунтується прогнозна фінансова інформація, а в разі гіпотетичних припущень – чи відповідають такі припущення призначенню інформації;**

   (b) **чи належно підготовлено прогнозну фінансову інформацію на основі припущень;**

   (c) **чи належно подано прогнозну фінансову інформацію та чи адекватно розкрито всі суттєві припущення (із чітким зазначенням того, чи є вони припущеннями найкращої оцінки або гіпотетичними припущеннями); та**

   (d) **чи підготовлено прогнозну фінансову інформацію на такій самій основі, що й фінансову звітність за попередні роки (використовуючи відповідні принципи бухгалтерського обліку).**

3. Прогнозна фінансова інформація (prospective financial information) – фінансова інформація, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Ця інформація має суб'єктивний характер, а її підготовка значною мірою ґрунтується на судженнях. Прогнозна фінансова інформація може мати форму прогнозу, перспективної оцінки чи їхнє поєднання, наприклад, прогноз на один рік плюс перспективна оцінка на п'ять років.

4. Прогноз (forecast) – це прогнозна фінансова інформація, складена на основі припущень щодо майбутніх подій, які відбудуться за очікуванням управлінського персоналу, та дій, які має намір здійснити управлінський персонал на дату складання такої інформації (припущення про найкращу оцінку).

5. Перспективна оцінка (projection) – це прогнозна фінансова інформація, складена на основі:

   (a) гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, які, як очікується, не обов'язково відбуватимуться (наприклад, у випадку, коли деякі суб'єкти господарювання розпочинають свою діяльність або розглядають можливість значних змін характеру своєї діяльності); або

   (b) поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень.

   Така інформація ілюструє можливі наслідки подій і дій управлінського персоналу на дату складання інформації, якби такі події та дії відбулися (сценарій "що трапиться, якщо ...").

6. Прогнозна фінансова інформація може включати фінансову звітність (або один чи більше елементів фінансової звітності) і може бути складена:

(a) як інструмент внутрішнього управління (наприклад, для допомоги в оцінці можливих капіталовкладень); або

(b) для надання третім сторонам, наприклад, у формі:

- проспекту емісії для забезпечення потенційних інвесторів інформацією про майбутні очікування;
- річної звітності для забезпечення інформацією акціонерів, регуляторних органів та інших зацікавлених сторін;
- документа, що містить інформацію для кредиторів, яка може включати, наприклад, прогнози руху грошових коштів.

7. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та надання прогнозної фінансової інформації, включаючи опис і розкриття припущень, на яких вона ґрунтується. Аудитора можуть попросити перевірити прогнозну фінансову інформацію й надати звіт для її більшої достовірності незалежно від того, призначена вона для використання третіми сторонами чи для внутрішнього використання.

Отримання впевненості аудитором стосовно прогнозної фінансової інформації

8. Прогнозна фінансова інформація стосується подій або дій, що дотепер не відбувалися й можуть не відбутися. Якщо можна знайти докази, що підтверджують припущення, на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, то такі свідчення, як правило, самі орієнтовані на майбутнє, а отже, мають спекулятивний характер і відрізняються від доказів, які зазвичай можна отримати при проведенні аудиту історичної фінансової інформації. Тому аудитор не в змозі висловити думку з приводу того, чи буде досягнуто результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації.

9. З огляду на типи доказів (доступних для оцінки припущень), на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, аудитору, можливо, буде важко отримати впевненість, достатню для висловлення позитивної думки про те, що припущення не містять суттєвих викривлень. Отже, в цьому МСЗНВ, складаючи висновок щодо обґрунтованості припущень управлінського персоналу, аудитор забезпечує лише помірний рівень упевненості. Проте якщо, на думку аудитора, отримано достатню впевненість, ніщо не заважає йому висловити позитивну впевненість щодо припущень.

Прийняття завдання

10. До прийняття завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації аудитор, серед іншого, розглядає:

- чи використовується інформація за призначенням;
- чи інформація призначена для загального або обмеженого поширення;
- характер припущень, тобто чи є вони припущеннями про найкращу оцінку, чи гіпотетичними припущеннями;
- елементи, які треба включити в інформацію; та
- період, який охоплюється інформацією.

11. **Аудитор не повинен приймати завдання (або він має відмовитися від його виконання), коли припущення є вочевидь нереалістичними або якщо він вважає, що прогнозна фінансова інформація не відповідатиме її призначенню.**

12. **Аудитор і замовник повинні узгодити умови завдання.** В інтересах суб'єкта господарювання, і в інтересах аудитора, щоб аудитор надіслав лист-зобов'язання для уникнення непорозумінь. Лист-зобов'язання охоплює питання, викладені в

параграфі 10, і встановлює відповідальність управлінського персоналу за припущення, а також за надання аудитору всієї відповідної інформації та первинних даних, використаних для здійснення припущень.

Знання бізнесу

13. **Аудитор повинен отримати достатній рівень знання бізнесу, щоб мати змогу оцінити, чи було виявлено всі суттєві припущення, необхідні для складання прогнозної фінансової інформації.** Аудитору слід ознайомитися з процесом складання прогнозної фінансової інформації суб'єкта господарювання, наприклад, розглядаючи:

- внутрішній контроль за системою, що використовується під час складання прогнозної фінансової інформації, а також досвід і компетентність осіб, які складають прогнозну фінансову інформацію;
- характер підготовлених суб'єктом господарювання документів, що підтверджують припущення управлінського персоналу;
- ступінь використання статистичних, математичних і комп'ютерних методів;
- методи, що використовуються під час формування і застосування припущень;
- точність прогнозної фінансової інформації, складеної за попередні періоди, і причини суттєвих розбіжностей.

14. **Аудитор повинен розглянути ступінь достовірності історичної фінансової інформації суб'єкта господарювання.** Аудитору слід отримати знання історичної фінансової інформації, , щоб оцінити, чи було складено прогнозну фінансову інформацію на такій самій основі, що й історичну фінансову інформацію, щоб визначити «минулу точку відліку» для розгляду припущень управлінського персоналу. Аудитор повинен з'ясувати, чи була відповідна історична інформація, перевірена (або оглянута) аудитором і чи застосовувалися при її складанні відповідні принципи бухгалтерського обліку.

15. Якщо а звіт аудитора (або звіт щодо огляду) історичної фінансової інформації, був модифікований або якщо суб'єкт господарювання лише розпочинає свою діяльність, аудитор повинен розглянути ці супутні чинники та їхній вплив на перевірку прогнозної фінансової інформації.

Період, який охоплено перевіркою

16. **Аудитор повинен розглянути період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією.** Оскільки припущення стають більш спекулятивнимизізбільшеннямтривалостіперіоду, охопленого прогнозною фінансовою інформацією, то чим більша його тривалість, тим менша спроможність управлінського персоналу робити припущення про найкращу оцінку. Період не має перевищувати часові межі, які дають змогу управлінському персоналу мати обґрунтовану підставу для припущень. Далі наведено чинники, є доречними для аудитора під час розгляду того, який період часу було охоплено прогнозною фінансовою інформацією:

- операційний цикл (наприклад, якщо йдеться про капітальне будівництво, час, необхідний для завершення будівництва, може зумовлювати період охоплення);
- ступінь достовірності припущень (наприклад, якщо суб'єкт господарювання впроваджує новий продукт, то період охоплення може бути стислим і розподіленим на частини – тижні або місяці. Натомість, якщо єдиним предметом діяльності суб'єкта господарювання є надання майна в

довгострокову оренду, то відповідно й період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією, буде тривалим);

- потреби користувачів (наприклад, прогнозна фінансова інформація може бути складена у зв'язку з поданням заявки на одержання позики на певний термін, необхідний для надходження коштів для її повернення. Або інформація може бути складена для інвесторів у зв'язку з продажем довгострокового боргового зобов'язання для того, щоб продемонструвати цільове використання коштів у наступному періоді).

Процедури перевірки

17. **Визначаючи характер, час та обсяг процедур перевірки, аудитор повинен враховувати:**
    (a) **ймовірність суттєвих викривлень;**
    (b) **знання, отримані при виконанні будь-яких попередніх завдань;**
    (c) **компетентність управлінського персоналу стосовно підготовки прогнозної фінансової інформації;**
    (d) **ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозну фінансову інформацію; та**
    (e) **відповідність і надійність покладених в основу даних.**

18. Аудитору слід оцінити джерело та надійність доказів, які підтверджують припущення управлінського персоналу про найкращу оцінкуПрийнятні докази у достатньому обсязі, що підтверджують ці припущення, мають бути отримані з внутрішніх та зовнішніх джерел (включаючи розгляд припущень у контексті історичної інформації, й визначення того, чи ґрунтуються вони на планах, які не виходять за межі можливостей суб'єкта господарювання).

19. Аудитор має розглянути, чи беруться до уваги при використанні гіпотетичних припущень значні наслідки цих припущень. Наприклад, якщо передбачається збільшення обсягів продажу, що перевищуватиме поточні потужності суб'єкта господарювання, то до прогнозної фінансової інформації треба включати дані про необхідні інвестиції для розширення виробничих потужностей або про вартість альтернативних способів досягнення передбачуваного обсягу продажу (наприклад, залучення субпідрядників).

20. Навіть у випадку, коли немає потреби в доказах, що підтверджують гіпотетичні припущення, аудитору слід переконатися в тому, що вони відповідають призначенню прогнозної фінансової інформації та немає причин вважати, що вони є недостовірними.

21. Аудитор повинен впевнитись у тому, що прогнозна фінансова інформація складена належно на основі припущень управлінського персоналу,таких як проведення документальних перевірок, наприклад, через повторний підрахунок і перевірку внутрішньої відповідності, тобто перевірку того, чи узгоджуються між собою дії, які управлінський персонал планує виконати, і чи немає суперечностей у визначенні сум, що ґрунтуються на звичайних змінних, таких як відсоткові ставки.

22. Аудитору слід зосередити увагу на перевірці суттєвості впливу сфер, найчутливіших до змін, на результати, наведені у прогнозній фінансовій інформації. Це вплине на те, якою мірою аудитору будуть необхідні прийнятні докази. Це також матиме вплив на аудиторську оцінку прийнятності та адекватності розкриття інформації.

23. Маючи завдання з перевірки одного чи кількох елементів прогнозної фінансової інформації (наприклад, окремого фінансового звіту), аудитору варто розглянути

взаємозв'язок з іншими компонентами фінансової звітності.

24. Якщо до прогнозної фінансової інформації включено дані за будь-який минулий відрізок поточного періоду, аудитор має розглянути, як треба здійснити процедури щодо інформації, на основі якої було зроблено прогнози. Процедури змінюватимуться залежно від обставин, наприклад, залежно від того, скільки часу в межах прогнозного періоду вже минуло.

25. **Аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу щодо передбачуваного використання прогнозної фінансової інформації, повноти суттєвих припущень управлінського персоналу і прийняття ним відповідальності за прогнозну фінансову інформацію.**

Подання та розкриття інформації

26. Оцінюючи подання й розкриття прогнозної фінансової інформації, крім конкретних вимог будь-яких відповідних законодавчих, нормативних актів чи професійних стандартів, аудитору слід розглянути:

(a) чи має подання прогнозної фінансової інформації інформативний характер і чи не вводить воно в оману;

(b) чи чітко розкрито облікові політики в примітках до прогнозної фінансової інформації;

(c) чи у відповідний спосіб розкрито припущення у примітках до прогнозної фінансової інформації. Треба визначитися, чи подають припущення найкращу оцінку управлінського персоналу, чи вони є гіпотетичними; необхідно також відповідно розкрити невизначеність і чутливість результатів припущення, які стосуються зон, що є суттєвими й мають високий рівень невизначеності;

(d) чи зазначено дату складання прогнозної фінансової інформації. Треба, щоб управлінський персонал підтвердив прийнятність припущень на цю дату, навіть якщо дані, на яких ґрунтується ця інформація, були акумульовані протягом певного періоду;

(e) чи чітко визначено основу для розробки точкової оцінки або діапазону та чи не є вибір діапазону необ'єктивним або таким, що вводить в оману (якщо результати, зазначені у прогнозній фінансовій інформації, виражені залежно від діапазону); та

(f) чи розкрито будь-яку зміну в обліковій політиці, що відбулася після дати останньої фінансової звітності за попередні періоди, причину зміни та її вплив на прогнозну фінансову інформацію.

Звіт щодо перевірки прогнозної фінансової інформації

27. **Звіт аудитора щодо перевірки прогнозної фінансової інформації повинен включати:**

(a) **заголовок;**

(b) **адресата;**

(c) **ідентифікація прогнозної фінансової інформації;**

(d) **посилання на МСЗНВ (або відповідні національні стандарти чи практики), що застосовуються до перевірки прогнозної фінансової інформації;**

(e) **твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за прогнозну фінансову інформацію, в тому числі за припущення, на основі яких її складено;**

(f) **коли це застосовно, посилання на мету та/або обмежене поширення прогнозної фінансової інформації;**

(g) **твердженняпронегативнувпевненістьщодозабезпечення припущеннями обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації;**

(h) **думку про те, чи було складено прогнозну фінансову інформацію належно на основі припущень і чи подано її за відповідною концептуальною основою фінансового звітування;**

(i) **відповідні застереження щодо можливості досягнення результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації;**

(j) **дату звіту, що є датою завершення процедур;**

(k) **адресу аудитора; та**

(l) **підпис;**

(m) **такий звіт:**

- констатує, чи виявив аудитор (на основі перевірки доказів, що підтверджують припущення) що-небудь, що переконує його в тому, що припущення не є обґрунтованою підставою для прогнозної фінансової інформації;
- висловлює думку з приводу того, чи складено прогнозну фінансову інформацію належно на основі припущень і чи подано її відповідно до концептуальної основи фінансового звітування;
- констатує, що:
  - фактичні результати, ймовірно, відрізнятимуться від прогнозної фінансової інформації, оскільки передбачувані прогнозні події часто не відбуваються так, як очікувалось, а розбіжності можуть бути суттєвими. Аналогічно, якщо прогнозну фінансову інформацію надано у певних межах, то вона має констатувати неможливість існування впевненості в тому, що фактичні результати будуть у цих межах;
  - у разі перспективної оцінки прогнозна фінансова інформація була складена для (зазначити призначення) за допомогою використання низки припущень, що охоплюють гіпотетичні припущення щодо майбутніх подій і дій управлінського персоналу, які необов'язково відбудуться. Отже, користувачів попереджено про те, що прогнозну фінансову інформацію не слід використовувати в інших, ніж описано, цілях.

28. Далі наведено приклад витягу з немодифікованого звіту щодо прогнозу:

> Ми перевірили прогноз[1] відповідно до Міжнародних стандартів з надання впевненості, що застосовуються для перевірки прогнозної фінансової інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за складання прогнозу, в тому числі за припущення, викладені в Примітці X, на яких він ґрунтується.
>
> На основі нашої перевірки доказів, що підтверджують припущення, ми не виявили нічого, що змусило б нас переконатись у тому, що ці припущення не надають обґрунтованої основи для прогнозу. На нашу думку, прогноз

[1] Включити назву суб'єкта господарювання, період, охоплений прогнозом, і дати належне визначення, пославшись на номери сторінок або вказуючи конкретні звіти.

складений належно на основі припущень і наданий відповідно до...[2]

Фактичні результати, ймовірно, відрізнятимуться від прогнозних, оскільки передбачувані події часто не відбуваються так, як очікувалося, а розбіжності можуть бути суттєвими.

29. Далі наведено приклад витягу з немодифікованого звіту щодо перспективної оцінки:

Ми перевірили перспективну оцінку[3] відповідно до Міжнародних стандартів з надання впевненості, які застосовуються до перевірки прогнозної фінансової інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за перспективну оцінку, включаючи припущення, викладені у Примітці X, на яких вона ґрунтується.

Ця перспективна оцінка складена для (зазначити мету). Оскільки суб'єкт господарювання лише розпочинає свою діяльність, перспективна оцінка складена з використанням низки припущень, яка включає гіпотетичні припущення щодо майбутніх подій і дій управлінського персоналу, що необов'язково відбудуться. Отже, користувачів попереджено про те, що така оцінка не може використовуватися в інших, ніж описано, цілях.

На основі нашої перевірки доказів, що підтверджують припущення, ми не виявили нічого, що змусило б нас переконатись у тому, що ці припущення не надають обґрунтованої основи для перспективної оцінки, припускаючи, що (констатувати або послатися на гіпотетичні припущення). На нашу думку, перспективну оцінку складено належно на основі припущень і подано відповідно до...[4]

Навіть якщо очікувані події (згідно з гіпотетичними припущеннями, описаними вище) відбудуться, фактичні результати усе-таки можуть відрізнятися від перспективної оцінки, оскільки інші передбачувані події часто відбуваються не так, як очікувалось, і розбіжності можуть бути суттєвими.

30. **Коли аудитор переконаний у невідповідності подання та розкриття прогнозної фінансової інформації, він має висловити думку із застереженням або негативну думку у висновку щодо прогнозної фінансової інформації або відмовитися від завдання (якщо це доречно). Прикладом може бути випадок, коли у фінансовій інформації у відповідний спосіб не розкриваються наслідки будь-яких припущень, які є дуже чутливими.**

31. **Коли аудитор переконаний, що одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації, складеної на основі припущення найкращої оцінки, або що одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації, яку надають гіпотетичні припущення, він має висловити негативну думку у висновку щодо прогнозної фінансової інформації або відмовитися від завдання.**

32. **Коли на перевірку впливають умови, які перешкоджають виконанню однієї чи кількох процедур, необхідних за цих обставин, аудитору слід відмовитися від виконання завдання або відмовитися від надання висновку та описати обмеження обсягу аудиту в звіті щодо перевірки прогнозної фінансової інформації.**

---

[2] Зазначити відповідну концептуальну основу фінансового звітування.

[3] Включити назву суб'єкта господарювання, період, охоплений прогнозом, і дати належне визначення, пославшись на номери сторінок або вказуючи конкретні звіти.

[4] Див. зноску 2.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ (МСЗНВ) 3402

«ЗВІТИ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ЩОДО ЗАХОДІВ КОНТРОЛЮ В ОРГАНІЗАЦІЇ, ЩО НАДАЄ ПОСЛУГИ»

(чинний для звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, які охоплюють періоди, що закінчуються 15 липня 2011 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСЗНВ 1– 6

Дата набрання чинності 7

Цілі 8

Визначення 9

Вимоги

МСЗНВ 3000 (переглянутий) 10

Етичні вимоги 11

Управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями 12

Прийняття і продовження завдання 13–14

Визначення належності критеріїв 15–18

Суттєвість 19

Отримання розуміння системи організації, що надає послуги 20

Отримання доказів, які стосуються опису 21–22

Отримання доказів, які стосуються структури заходів контролю 23

Отримання доказів, які стосуються операційної ефективності заходів контролю 24–29

Робота підрозділу внутрішнього аудиту 30–37

Письмові запевнення 38–40

Інша інформація 41–42

Подальші події 43–44

Документація 45–52

Складання звіту з надання впевненості аудитором організації, що надає послуги 53–55

Відповідальність за повідомлення іншої інформації 56

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСЗНВ A1–A2

Визначення A3–A4

Етичні вимоги A5

Управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями A6

Прийняття і продовження завдання A7–A12

Оцінювання належності критеріїв A13–A15

Суттєвість A16–A18

Отримання розуміння системи організації, що надає послуги A19–A20

Отримання доказів, які стосуються опису A21–A24

Отримання доказів, які стосуються структури заходів контролю A25–A27

Отримання доказів, які стосуються
операційної ефективності заходів контролю A28–A36

Робота підрозділу внутрішнього аудиту A37–A41

Письмові запевнення A42–A43

Інша інформація A44–A45

Документація A46

Складання звіту з надання впевненості аудитором організації,
що надає послуги A47–A52

Відповідальність за повідомлення іншої інформації A53

Додаток 1. Приклад тверджень організації, що надає послуги

Додаток 2. Ілюстративні звіти з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

Додаток 3. Ілюстративні приклади модифікованих звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості *«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»* слід розглядати разом із *Передмовою до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*.

Вступ

Сфера застосування цього МСЗНВ

1. Цей Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) розглядає завдання з надання впевненості, які виконує практикуючий фахівець[1] з метою надання звіту про заходи контролю в організації, що надає послуги суб'єктам господарювання – користувачам для використання ними та їх аудиторами. Цей звіт імовірно буде доречним для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання – користувачів, оскільки він стосується фінансової звітності. Він доповнює МСА 402[2], оскільки звіти, складені відповідно до цього МСЗНВ, можуть надати прийнятні докази згідно із МСА 402 (див. параграф А1).

2. *Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості* (Концептуальна основа надання впевненості) зазначає, що завдання з надання впевненості може бути «завданням з надання обгрунтованої впевненості» або «завданням з надання обмеженої впевненості»; та завдання з надання впевненості може бути завданням з підтвердження чи «пряме» завдання[3]. Цей МСЗНВ розглядає лише завдання з надання обгрунтованої впевненості, що є завданням з підтвердження[4].

3. Цей МСЗНВ застосовується тільки в тому разі, якщо організація, що надає послуги, несе відповідальність чи може зазначити в інший спосіб належну структуру заходів контролю. Цей МСЗНВ не розглядає завдання з надання впевненості:

   (a) з метою надання звіту лише про те, чи функціонують, як описано, заходи контролю в організації, що надає послуги, або

   (b) з метою надання звіту про заходи контролю в організації, що надає послуги, які ймовірно є доречними для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання – користувачів, оскільки вони стосуються фінансової звітності, крім тих заходів контролю, які стосуються окремих послуг (наприклад, заходи контролю, які впливають на якість продукції чи контроль якості суб'єктів господарювання – користувачів).

   Проте цей МСЗНВ надає деякі рекомендації для таких завдань, які виконуються згідно з МСЗНВ 3000 (переглянутий) (див. параграф А2).

4. Крім надання звіту з надання впевненості про заходи контролю аудитора організації, що надає послуги, можуть також залучати для надання таких звітів, як наведено далі, які не розглядаються в цьому МСЗНВ:

   (a) звіту про операції суб'єкта господарювання – користувача чи про залишки, які утримує організація, що надає послуги, або

   (b) звіту з узгоджених процедур щодо заходів контролю в організації, що надає послуги.

Взаємозв'язок з МСА 3000 (переглянутий), інші професійні думки та інші вимоги

5. Аудитор організації, що надає послуги, повинен дотримуватись вимог стандарту 3000 (переглянутий) і цього стандарту при виконанні завдань забезпечення контролю організації, яка надає послуги. Це стандарт доповнює, але не замінює

---

[1] МСЗНВ 3000 (переглянутий) *«Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», параграф 12 (r).*

[2] МСА 402 *«Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, яка надає послуги».*

[3] МСЗН 3000 (переглянутий), параграф 12.

[4] Параграфи 13 і 53 (к) цього МСЗНВ.

стандарт 3000 (переглянутий), а також детально зупиняється на тому, як стандарт 3000 (переглянутий) має бути застосований для завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо звіту контролю організації, яка надає послуги.

6. Дотримання вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) потребує, серед іншого, щоб аудитор організації, що надає послуги, дотримувався положень *Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)* (Кодекс РМСЕБ), або інших професійних вимог, або вимог законодавчих і нормативних актів, які є принаймні настільки ж суворими.[5] Воно також передбачає, щоб партнер із завдання був членом фірми, що застосовує МСУЯ1[6] або інші професійні вимоги чи вимоги законодавства або нормативних актів, які є принаймні настільки ж суворими, як і вимоги МСУЯ1.

Дата набрання чинності

7. Цей МСЗНВ чинний для звітів з надання впевненості аудиторів організації, що надає послуги, які охоплюють періоди, що закінчуються 15 липня 2011 р. або пізніше.

Цілі

8. Цілі аудитора о рганізації, що надає послуги, такі:
   (a) отримати достатню впевненість у всіх суттєвих аспектах виходячи з належних критеріїв:
      (i) чи подає достовірно опис системи організації, що надає послуги, як такої, яка розроблена і впроваджена протягом визначеного періоду (або в разі звіту 1-го типу станом на визначену дату);
      (ii) чи належно розроблені протягом усього визначеного періоду (або в разі звіту 1-го типу станом на визначену дату) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги;
      (iii) якщо заходи контролю входять до обсягу завдання, чи функціонували вони ефективно для надання достатньої впевненості, та що цілі контролю, зазначені в описі системи організації, що надає послуги, були досягнуті протягом усього визначеного періоду;
   (b) надати звіт щодо питань, наведених у пункті (a), відповідно до результатів аудитора організації, що надає послуги.

Визначення термінів

9. Для цілей цього МСЗНВ наведені далі терміни мають таке значення:
   (a) Метод виключення (Carve-out method) – метод розгляду послуг, наданих субпідрядною організацією, що надає послуги, внаслідок чого опис системи організації, що надає послуги, містить характер послуг, наданих цією субпідрядною організацією, але доречні цілі контролю і супутні заходи контролю цієї субпідрядної організації виключаються з опису системи організації та обсягу завдання аудитора організації, що надає послуги. Опис системи організації, що надає послуги, та обсяг завдання аудитора організації охоплює заходи контролю в організації, що надає послуги, для

---

[5] МСЗНВ 3000 (Переглянутий) параграфи 3 (a), 20 та 24.

[6] МСЗНВ 3000, параграфи 3(b) та 31(a). Міжнародний стандарт управління якістю (МСУЯ) 1 *«Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг»*.

моніторингу ефективності функціонування заходів контролю в субпідрядній організації, який може передбачати огляд звіту з надання впевненості організації, що надає послуги, в заходах контролю в субпідрядній організації, що надає послуги.

(b) Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача (Complementary user entity controls) – заходи контролю, які, як припускає організація, що надає послуги, в структурі заходів контролю її послуг здійснюватимуться суб'єктами господарювання – користувачами і які, якщо вони потрібні для досягнення цілей контролю, наведених в описі системи організації, що надає послуги, ідентифіковані в цьому описі.

(c) Ціль контролю (Control objective) – мета чи призначення певного аспекту заходів контролю. Цілі контролю пов'язані з ризиками, на зменшення яких спрямовані ці заходи контролю.

(d) Заходи контролю в організації, що надає послуги (Controls at the service organization) – заходи контролю для досягнення мети заходу контролю, який включений у звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги (див. параграф А3).

(e) Заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги (Controls at a subservice organization) – заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги, для надання достатньої впевненості в досягненні мети заходу контролю.

(f) Критерії (Criteria) – контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно.

(g) Метод включення (Inclusive method) – метод розгляду послуг, наданих субпідрядною організацією, що надає послуги, внаслідок чого опис системи організації, що надає послуги, включає характер послуг, наданих такою субпідрядною організацією; доречні цілі контролю і відповідні заходи контролю цієї субпідрядної організації, включені в опис системи організації та в обсяг завдання аудитора організації, що надають послуги (див. параграф А4).

(h) Діяльність внутрішнього аудиту (Internal audit function) – діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ організації, що надає послуги, або надається їй як послуга. Його функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг достатності й ефективності внутрішнього контролю.

(i) Внутрішні аудитори (Internal auditors) – особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному підрозділі внутрішнього аудиту або подібному підрозділі.

(j) Звіт з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги (у цьому МСЗНВ називається також звітом 1-го типу) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in this ISAE as a "type 1 report")) – звіт, який містить:

  (i) опис системи організації, яка надає послуги;

  (ii) письмове твердження організації, що надає послуги, яка в усіх суттєвих аспектах та виходячи з належних критеріїв:

    a. опис подає достовірно систему організації, що надає послуги, як таку, що розроблена і впроваджена станом на визначену дату;

    b. заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, належно

розроблені станом на визначену дату; та

(iii) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості щодо питань у пунктах (ii), a.–b.;

(k) звіт з опису, структури та ефективності функціонування заходів контролю в організації, що надає послуги (у цьому МСЗНВ називається також звітом 2-го типу) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in this ISAE as a "type 2 report")) – звіт, який містить:

(i) опис системи організації, що надає послуги;

(ii) письмове твердження організації, яка надає послуги, що в усіх суттєвих аспектах та виходячи з належних критеріїв:

a. опис подає достовірно систему організації, що надає послуги, як таку, що розроблена та впроваджена протягом усього визначеного періоду;

b. заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, були належно розроблені протягом усього визначеного періоду; та

c. заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, функціонували ефективно протягом усього визначеного періоду; та

(iii) звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, який:

a. надає достатню впевненість щодо питань у пунктах (ii), a.–c.; та

b. включає опис тестів заходів контролю та їх результати.

(l) Аудитор організації, що надає послуги (Service auditor) – професійний практикуючий бухгалтер, який на прохання організації, що надає послуги, надає звіт з надання впевненості про заходи контролю в цій організації.

(m) Організація, що надає послуги (Service organization) – стороння організація (або частина сторонньої організації), яка надає суб'єктам господарювання – користувачам послуги, які ймовірно важливі для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання – користувачів, оскільки стосуються фінансової звітності.

(n) Твердження організації, що надає послуги (Service organization's statement) – письмове твердження щодо питань, зазначених у параграфі 9 (k), (ii) (або параграфі 9 (j), (ii) в разі звіту 1-го типу).

(o) Система організації, що надає послуги (або система) (Service organization's system (or the system)) – політики і процедури, які розробила та впровадила організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам послуг, зазначених у звіті з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги. Опис системи організації, що надає послуги, включає ідентифікацію: зазначених послуг; періоду або в разі звіту 1-го типу – дату, до якої належить опис; цілей контролю та відповідних заходів контролю.

(p) Субпідрядна організація, що надає послуги (Subservice organization) – організація, що надає послуги, які використовує інша організація, що надає послуги, для виконання деяких послуг, які надаються суб'єктам господарювання – користувачам і які ймовірно важливі для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання – користувачів, оскільки стосуються фінансової звітності.

(q) Тест заходів контролю (Test of controls) – процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в досягненні цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги.

(r) Аудитор користувача (User auditor) – аудитор, який проводить аудити та надає звіти про фінансову звітність суб'єкта господарювання – користувача[7].

(s) Суб'єкт господарювання – користувач (User entity) – суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги.

Вимоги

МСЗНВ 3000 (переглянутий)

10. Аудитор організації, що надає послуги, не повинен зазначати про дотримання вимог цього МСЗНВ, якщо він не дотримувався вимог цього МСЗНВ і МСЗНВ 3000 (переглянутий).

Етичні вимоги

11. Аудитор організації, що надає послуги, повинен дотримуватися відповідних положень Кодексу РМСЕБ, включаючи ті, які стосуються незалежності у зв'язку із завданнями з надання впевненості (див. параграф А5).

Управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями

12. У випадках, коли цей МСЗНВ вимагає, щоб аудитор організації, що надає послуги, надав запит або попросив про запевнення, надав повідомлення чи в інший спосіб взаємодіяв з цією організацією, він повинен визначити прийнятну особу (прийнятних осіб) серед управлінського персоналу чи в структурі управління організації, що надає послуги, з якою він буде взаємодіяти. Це має містити розгляд того, яка особа (особи) несе (несуть) належну відповідальність та обізнана (обізнані) з питаннями, про які йдеться (див. параграф А6).

Прийняття і продовження завдання

13. Перш ніж дати згоду про прийняття або продовження завдання, аудитор організації, що надає послуги, повинен:

(a) визначити:

(i) чи є в аудитора організації, що надає послуги, можливості та компетентність для виконання завдання (див. параграф А7);

(ii) чи будуть належними критерії, які слід застосовувати організації, що надає послуги, для складання опису її системи та чи будуть вони доступні для суб'єктів господарювання – користувачів і їх аудиторів; та

(iii) чи не буде обсяг завдання та опис системи організації, що надає послуги, настільки обмежений, що їх корисність для суб'єктів господарювання – користувачів та їх аудиторів стає малоймовірною;

(b) отримати згоду організації, яка надає послуги, що вона визнає і розуміє свою відповідальність:

(i) за складання опису своєї системи та твердження організації, що надає послуги, які додаються, включаючи повноту, правильність та метод подання цього опису і твердження (див. параграф А8);

(ii) за наявність обґрунтованої основи для твердження організації, що

[7] Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»*.

надає послуги, яке додається до опису її системи (див. параграф А9);

(iii) за зазначення у твердженні організації, що надає послуги, критеріїв, які вона використовувала для складання опису її системи;

(iv) (iv)за зазначення в описі її системи:

a. цілей контролю; та

b. чи встановлені вони законодавчим або нормативним актом чи іншою стороною (наприклад, групою користувачів або професійною організацією), стороною, яка визначила їх;

(v) за ідентифікацію ризиків, які загрожують досягненню цілей контролю, наведених в описі її системи, та за розробку і впровадження заходів контролю для достатньої впевненості, що ці ризики не перешкоджатимуть досягненню цілей контролю, наведених в описі її системи, і, отже, за те, що зазначені цілі контролю будуть досягнуті (див. параграф А10); та

(vi) за забезпечення аудитору організації, що надає послуги:

a. доступу до всієї інформації, такої як записи, документація та інші питання, включаючи угоди про рівень послуг, які, як відомо, є доречними для опису системи і тверджень організації, що надає послуги, які додаються;

b. додатковою інформацією, про яку аудитор організації може звернутися із запитом до організації, що надає послуги, з метою завдання з надання впевненості; та

c. необмеженим доступом до осіб в організації, що надає послуги, від яких, як визначає аудитор організації, що надає послуги, потрібно отримати докази.

Прийняття зміни в умовах завдання

14. Якщо організація, що надає послуги, просить про зміну обсягу завдання до його завершення, аудитор такої організації повинен упевнитися в тому, що існує розумне обґрунтування зміни (див. параграфи А11–А12).

Визначення належності критеріїв

15. Згідно з вимогами МСЗНВ 3000 аудитор організації, що надає послуги, повинен оцінити, чи використовувала ця організація належні критерії під час складання опису її системи, під час оцінки того, чи належно розроблені заходи контролю, а також у разі звіту 2-го типу – під час оцінки того, чи ефективно функціонують заходи контролю.

16. Під час оцінювання належності критеріїв з метою оцінки опису системи організації, що надає послуги, аудитор цієї організації повинен визначити, чи охоплюють критерії щонайменше таке:

(a) чи відображає опис те, як розроблено та впроваджено систему організації, що надає послуги, включаючи залежно від обставин:

(i) типи наданих послуг, класи оброблених операцій;

(ii) процедури як у системах інформаційних технологій, так і в ручних системах, за якими надаються послуги, процедури, за якими ініціюються, реєструються, оброблюються, а за потреби виправляються та переносяться операції до звітів та іншої інформації, складеної для суб’єктів господарювання – користувачів;

(iii) відповідні записи та підтвердну інформацію, облікові записи,

підтвердну інформацію та конкретні рахунки, які використовуються для ініціювання, реєстрації, обробки й відображення в звітності операцій; це включає виправлення неправильної інформації і те, як інформацію переносять до звітів, а також іншої інформації, складеної для суб'єктів господарювання – користувачів;

(iv) як у системі організації, що надає послуги, розглядаються значущі події та умови інші, ніж операції;

(v) процес, який використовується для складання звітів та іншої інформації для суб'єктів господарювання – користувачів;

(vi) визначені цілі контролю та заходи контролю, розроблені для досягнення цих цілей;

(vii) додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача, передбачені в структурі заходів контролю; та

(viii) інші аспекти середовища контролю організації, що надає послуги, процес оцінки ризиків, інформаційні системи (включаючи важливі бізнес-процеси) та повідомлення інформації, заходи контролю і моніторинг заходів контролю, доречних для наданих послуг;

(b) у разі звіту 2-го типу – чи включає опис доречні деталі змін до системи організації, що надає послуги, протягом періоду, охопленого описом;

(c) чи пропускає або викривляє опис інформацію, доречну для сфери застосування описуваної системи організації, що надає послуги, незважаючи на те, що визнає, що опис складено з метою задоволення загальних потреб широкого кола суб'єктів господарювання – користувачів та їх аудиторів, і тому не може включати кожен аспект системи організації, що надає послуги, який кожен окремий суб'єкт господарювання – користувач та його аудитор може вважати важливим у своєму конкретному середовищі.

17. Під час оцінювання належності критеріїв для оцінки структури заходів контролю аудитор організації, що надає послуги, повинен визначити, чи охоплюють критерії щонайменше таке:

(a) чи ідентифікувала організація, що надає послуги, ризики, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі її системи; та

(b) чи надаватимуть заходи контролю, ідентифіковані в цьому описі, якщо вони функціонують, як описано, достатню впевненість, що ризики не перешкоджатимуть досягненню зазначених цілей контролю.

18. Під час оцінювання належності критеріїв для оцінки ефективності функціонування заходів контролю у наданні достатньої впевненості, що зазначені цілі контролю, ідентифіковані в описі, будуть досягнуті, аудитор організації, що надає послуги, повинен визначити, чи охоплюють критерії щонайменше те, що вони застосовувалися послідовно відповідно до структури протягом усього визначеного періоду. Це охоплює, чи застосовувалися ручні заходи контролю працівниками, які мають належну компетентність і повноваження (див. параграфи А13–А15).

Суттєвість

19. Під час планування і виконання завдання аудитор організації, що надає послуги, повинен розглядати суттєвість щодо достовірного подання опису, належності структури заходів контролю та в разі звіту 2-го типу ефективність функціонування заходів контролю (див. параграфи А16–А18).

Отримання розуміння системи організації, що надає послуги

20. Аудитор організації, що надає послуги, повинен отримати розуміння системи цієї

організації, включаючи заходи контролю, які включені в обсяг завдання (див. параграфи А19–А20).

Отримання доказів, які стосуються опису

21. Аудитор організації, що надає послуги, повинен отримати та прочитати опис організації, що надає послуги, її системи, а також оцінити, чи достовірно подані ті аспекти опису, які включені в обсяг завдання (зокрема див. параграфи А21–А22):
    (a) чи обґрунтовані за конкретних обставин цілі контролю, зазначені в описі системи організації, що надає послуги (див. параграф А23);
    (b) чи здійснювалися заходи контролю, ідентифіковані в цьому описі;
    (c) чи достатньо описані додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача, якщо вони є; та
    (d) чи достатньо описані послуги, виконані субпідрядною організацією, що надає послуги, якщо вона є, включаючи те, чи застосовувався до них метод включення або метод виключення.

22. Аудитор організації, що надає послуги, повинен визначити за допомогою інших процедур у поєднанні із запитами, чи була впроваджена система організації, що надає послуги. Ці інші процедури мають включати спостереження і перевірку записів та іншої документації стосовно способу, в який функціонує система організації, що надає послуги, і застосовуються заходи контролю (див. параграф А24).

Отримання доказів, які стосуються структури заходів контролю

23. Аудитор організації, що надає послуги, повинен визначити, які заходи контролю цієї організації потрібні для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, і оцінити, чи належно вони розроблені. Це визначення має включати (див. параграфи А25–А27):
    (a) ідентифікацію ризиків, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги; та
    (b) оцінку зв'язку заходів контролю, ідентифікованих в описі системи організації, що надає послуги, із цими ризиками.

Отримання доказів, які стосуються ефективності функціонування заходів контролю

24. Якщо надається звіт 2-го типу, аудитор організації, що надає послуги, повинен виконати тести тих заходів контролю, які він визначив потрібними для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, та оцінити ефективність їх функціонування протягом усього періоду. Докази, отримані у попередніх завданнях щодо задовільного функціонування заходів контролю у попередніх періодах, не забезпечують основу для зменшення тестування навіть у разі, якщо вони доповнюються доказами, отриманими протягом поточного періоду (див. параграфи А28–А32).

25. Розробляючи і виконуючи тести заходів контролю, аудитор організації, що надає послуги, повинен:
    (a) виконати інші процедури у поєднанні із запитом, щоб отримати докази:
        (i) того, як застосовувався контроль; та
        (ii) послідовності застосування контролю;
        (iii) хто або за допомогою яких засобів застосовував контроль;
    (b) визначити, чи залежать заходи контролю, тести яких слід виконати, від інших заходів контролю (опосередкованих заходів контролю) та, якщо це так, чи потрібно отримати докази, які підтверджують ефективність

функціонування цих опосередкованих заходів контролю (див. параграфи А33–А34); та

(c) визначити методи відбору статей для тестування, які ефективні у досягненні цілей процедур (див. параграфи А35–А36).

26. Визначаючи обсяг тестів заходів контролю, аудитор організації, що надає послуги, повинен розглядати питання, включаючи характеристики генеральної сукупності, яку слід тестувати, що охоплює характер заходів контролю, періодичність їх застосування (наприклад, щомісяця, щодня, кілька раз на день) та очікувану норму відхилення.

Вибірка

27. Якщо аудитор організації, що надає послуги, використовує вибірку, він повинен (див. параграфи А35–А36):

(a) розглянути мету процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої здійснюватиметься вибірка під час її розробки;

(b) визначити обсяг вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня;

(c) відібрати статті для вибірки у такий спосіб, щоб кожен елемент вибірки у генеральній сукупності мав шанс бути відібраним;

(d) виконати процедуру до заміненої статті, якщо розроблену процедуру не можна застосувати до відібраної статті; та

(e) розглядати статтю як відхилення, якщо розроблені процедури або належні альтернативні процедури не можна застосувати до відібраної статті.

Характер і причина відхилень

28. Аудитор організації, що надає послуги, повинен розглянути характер та причину будь-яких ідентифікованих відхилень і визначити:

(a) чи відповідають ідентифіковані відхилення межам очікуваної норми відхилення і чи прийнятні вони; отже, чи дає виконане тестування прийнятну основу для висновку про те, що контроль функціонує ефективно протягом усього визначеного періоду;

(b) чи потрібне додаткове тестування контролю або інших заходів контролю для того, щоб дійти висновку про те, чи функціонують ефективно заходи контролю, які стосуються певної мети контролю протягом усього визначеного періоду (див. параграф А25), або

(c) чи дає виконане тестування прийнятну основу для висновку про те, що контроль не функціонував ефективно протягом усього визначеного періоду.

29. У дуже рідкісних випадках, якщо аудитор організації, яка надає послуги, вважає, що відхилення, виявлене у вибірці, є аномалією, і не були ідентифіковані інші заходи контролю, які дали б змогу аудитору організації, що надає послуги, дійти висновку, що відповідна мета контролю функціонує ефективно протягом усього визначеного періоду, він повинен отримати високий рівень впевненості, що таке відхилення не є репрезентативним для генеральної сукупності. Аудитор організації, що надає послуги, повинен отримати цей рівень впевненості через виконання додаткових процедур для отримання достатніх і прийнятних доказів, що відхилення не впливає на іншу частину генеральної сукупності.

Робота підрозділу внутрішнього аудиту[8]

[8] Цей МСЗНВ не розглядає випадки, коли окремі внутрішні аудитори надають безпосередню допомогу

Отримання розуміння діяльності внутрішнього аудиту

30. Якщо в організації, що надає послуги, є підрозділ внутрішнього аудиту, аудитор цієї організації повинен отримати розуміння характеру відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту та виконуваної ним роботи, щоб визначити, чи ймовірно, що діяльність внутрішнього аудиту стосується завдання (див. параграф А37).

Визначення того, чи використовувати роботу внутрішніх аудиторів, та якщо використовувати, то в якому обсязі

31. Аудитор організації, що надає послуги, повинен визначити:
    (a) чи ймовірно, що робота внутрішніх аудиторів відповідає цілям завдання; та
    (b) якщо це так, запланований вплив роботи внутрішніх аудиторів на характер, час або обсяг процедур аудитора організації, що надає послуги.

32. Під час визначення, чи ймовірно, що робота внутрішніх аудиторів відповідає цілям завдання, аудитор організації, що надає послуги, повинен оцінити:
    (a) об'єктивність діяльності внутрішнього аудиту;
    (b) технічну компетентність внутрішніх аудиторів;
    (c) чи ймовірно, що робота внутрішніх аудиторів виконується з належною професійною ретельністю; та
    (d) чи ймовірно, що обмін інформацією між внутрішніми аудиторами та аудитором організації, що надає послуги, буде ефективним.

33. Під час визначення запланованого впливу роботи внутрішніх аудиторів на характер, час або обсяг процедур аудитора організації, що надає послуги, він повинен розглянути (див. параграф А38):
    (a) характер і обсяг конкретної роботи, виконаної внутрішніми аудиторами, або роботи, яку їм слід виконати;
    (b) значущість цієї роботи для висновків аудитора організації, що надає послуги; та
    (c) ступінь суб'єктивності, пов'язаної з оцінкою доказів, зібраних для підтвердження цих висновків.

Використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту

34. Для використання аудитором організації, що надає послуги, конкретної роботи внутрішніх аудиторів він повинен оцінити та виконати процедури щодо цієї роботи, щоб визначити її відповідність цілям аудитора організації, що надає послуги (див. параграф А39).

35. Для того щоб визначити відповідність конкретної роботи, виконаної внутрішніми аудиторами, цілям аудитора організації, що надає послуги, він повинен оцінити:
    (a) чи виконувалася робота внутрішніми аудиторами, які мають достатню технічну підготовку та професійний рівень;
    (b) чи здійснювався належний нагляд, огляд та документування роботи;
    (c) чи були отримані відповідні докази, щоб дати змогу внутрішнім аудиторам дійти обґрунтованих висновків;
    (d) чи є прийнятними висновки, яких дійшли, за конкретних обставин та чи узгоджуються будь-які звіти, складені внутрішніми аудиторами, з результатами виконаної роботи; та
    (e) чи належно вирішені виняткові ситуації, які стосуються завдання, або

аудитору організації, що надає послуги, у виконанні аудиторських процедур.

незвичайні питання, виявлені внутрішніми аудиторами.

Вплив на звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

36. Якщо використовувалася робота підрозділу внутрішнього аудиту, аудитор організації, що надає послуги, не повинен робити посилання на цю роботу в розділі звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, який містить його думку (див. параграф А40).

37. У разі звіту 2-го типу, якщо використовувалася робота підрозділу внутрішнього аудиту під час виконання тестів заходів контролю, тоді та частина звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, яка описує тести заходів контролю цим аудитором та їх результати, має містити опис роботи внутрішнього аудитора і процедур аудитора організації, що надає послуги, які стосуються цієї роботи (див. параграф А41).

Письмові запевнення

38. Аудитор організації, що надає послуги, повинен попросити цю організацію надати письмові запевнення (див. параграф А42):
    (a) що вона повторно підтверджує твердження, яке додається до опису системи;
    (b) що вона надала аудитору організації, що надає послуги, всю доречну інформацію та узгоджений доступ до неї[9];
    (c) що вона розкрила аудитору організації, що надає послуги, інформацію про все з наведеного далі, відоме їй:
        (i) недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, шахрайство чи невиправлені відхилення, які стосуються організації, що надає послуги, і можуть впливати на одного чи кількох суб'єктів господарювання – користувачів;
        (ii) недоліки структури заходів контролю;
        (iii) випадки, в яких заходи контролю не функціонували, як описано; та
        (iv) будь-які події після періоду, охопленого описом системи організації, що надає послуги, до дати звіту з надання впевненості аудитора цієї організації, які могли мати значний вплив на звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги.

39. Письмові запевнення мають бути подані у формі листазапевнення, адресованого аудитору організації, що надає послуги. Дата письмових запевнень має бути якнайближчою до дати звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, але не пізніше від неї.

40. Якщо після обговорення з аудитором організації, що надає послуги, ця організація не надає одного або кількох письмових запевнень, про які зверталися із запитом відповідно до параграфа 38 (a) і (b) цього МСЗНВ, аудитор, повинен відмовитися від висловлення думки (див. параграф А43).

Інша інформація

41. Аудитор організації, що надає послуги, повинен ознайомитися з іншою інформацією, якщо вона є, включеною в документ, який містить опис системи організації, та звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, щоб ідентифікувати суттєві невідповідності, якщо вони є, в цьому описі. Під час ознайомлення з іншою інформацією з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей аудитору організації, що надає послуги, може стати відомо про

[9] Параграф 13 (b) (v)цього МСЗНВ.

явне викривлення в цій іншій інформації.

42. Якщо аудитору організації, що надає послуги, стає відомо про суттєву невідповідність або явне викривлення в іншій інформації, він повинен обговорити це питання з цією організацією. Якщо аудитор організації, що надає послуги, доходить висновку, що існує суттєва невідповідність або викривлення факту в іншій інформації, яке ця організація відмовляється виправити, він повинен вжити подальших прийнятих заходів (див. параграфи А44–А45).

Подальші події

43. Аудитор організації, що надає послуги, повинен зробити запит, чи відомо організації, що надає послуги, про будь-які події після періоду, охопленого описом системи цієї організації, до дати звіту з надання впевненості аудитором організації, які могли мати значний вплив на звіт з надання впевненості аудитора цієї організації. Якщо аудитору організації, що надає послуги, відомо про таку подію, а інформація про цю подію не розкрита організацією, що надає послуги, він повинен розкрити її в аудиторському звіті з надання впевненості.

44. Аудитор організації, що надає послуги, не зобов'язаний виконувати будь-які процедури, які стосуються опису системи організації, що надає послуги, чи належності структури або ефективності функціонування заходів контролю після дати звіту з надання впевненості аудитора цієї організації.

Документація

45. Аудитор організації, що надає послуги, повинен складати документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору цієї організації, який раніше не був причетний до завдання, зрозуміти:
    (a) характер, час і обсяг процедур, виконаних з метою дотримання вимог цього МСЗНВ та застосовних юридичних і нормативних вимог;
    (b) результати виконаних процедур і отримані докази; та
    (c) значні питання, які виникають протягом завдання, і висновки, яких дійшли стосовно них, а також значущі професійні судження, висловлені під час досягнення цих висновків.

46. Під час документування характеру, часу й обсягу виконаних процедур аудитор організації, що надає послуги, повинен записати:
    (a) характеристики, які ідентифікують конкретні статті чи питання, тести яких виконують;
    (b) хто виконував роботу і дату завершення такої роботи; та
    (c) хто виконував огляд виконаної роботи і дату та обсяг такого огляду.

47. Якщо аудитор організації, що надає послуги, використовує конкретну роботу внутрішніх аудиторів, він повинен документувати висновки, яких дійшли стосовно оцінки відповідності роботи внутрішніх аудиторів, і процедури, які він виконав щодо такої роботи.

48. Аудитор організації, що надає послуги, повинен документувати обговорення значущих питань з цією організацією та іншими особами, включаючи характер обговорених значущих питань, а також те, коли і з ким проводилися такі обговорення.

49. Якщо аудитор організації, що надає послуги, ідентифікував інформацію, яка не узгоджується з його остаточним висновком стосовно значущого питання, він повинен документувати, як він розглядав невідповідність.

50. Аудитор організації, що надає послуги, повинен збирати документацію в файлі завдання та своєчасно завершити адміністративний процес формування остаточного файла завдання після дати звіту з надання впевненості[10].

51. Після завершення формування остаточного файла завдання аудитор організації, що надає послуги, не повинен вилучати чи знищувати документацію до закінчення періоду її зберігання (див. параграф А46).

52. Якщо аудитор організації, що надає послуги, вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову документацію із завдання після завершення формування остаточного файла завдання та якщо документація не впливає на звіт аудитора організації, що надає послуги, він незалежно від характеру модифікацій або доповнень повинен задокументувати:
    (a) конкретні причини таких дій; та
    (b) коли та ким вони були виконані й оглянуті.

Складання звіту з надання впевненості аудитором організації, що надає послуги

Зміст звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

53. Звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, має містити такі основні елементи (див. параграф А47):
    (a) назву, яка чітко вказує, що це звіт з надання впевненості незалежного аудитора організації, що надає послуги;
    (b) адресат;
    (c) ідентифікацію:
        (i) опису системи організації і твердження організації, що надає послуги, яке містить питання, зазначені в параграфі 9 (k), (ii) для звіту 2-го типу або параграфі 9 (j), (ii) для звіту 1-го типу;
        (ii) ті частини опису системи організації, що надає послуги, якщо вони є, які не охоплені думкою аудитора цієї організації;
        (iii) якщо в описі є посилання на потребу в додаткових заходах контролю суб'єкта господарювання – користувача, зазначення того, що аудитор організації, що надає послуги, не оцінював належність структури чи ефективності функціонування додаткових заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача і що можна досягти цілей контролю, зазначених в описі організацією, що надає послуги, її системи тільки якщо додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача будуть належно розроблені або функціонуватимуть ефективно разом із заходами контролю в організації, що надає послуги;
        (iv) якщо послуги виконуються субпідрядною організацією, що надає послуги, характер діяльності, яку вона виконує, як зазначено в описі системи організації, що надає послуги, та чи використовувався метод включення або метод виключення стосовно них. Якщо використовувався метод виключення, зазначення того, що опис організацією, що надає послуги, її системи не включає цілі контролю і відповідні заходи контролю в доречних субпідрядних організаціях, що надають послуги, та що процедури аудитора організації, що надає послуги, не поширюються на заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги. Якщо використовувався метод

[10] Параграфи А83-А85 МСУЯ1 містять додаткові вказівки.

включення, зазначення того, що опис організацією, що надає послуги, її системи включає цілі контролю і відповідні заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги, і що процедури аудитора організації, що надає послуги, поширюються на заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги;

(d) ідентифікація критеріїв і сторони, яка визначає цілі контролю;

(e) зазначення того, що звіт, а в разі звіту 2-го типу опис тестів заходів контролю призначені тільки для суб'єктів господарювання – користувачів і їх аудиторів, які мають достатнє розуміння для його розгляду разом із іншою інформацією, включаючи інформацію про заходи контролю, які функціонують у самих суб'єктів господарювання – користувачів, під час оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності суб'єктів господарювання – користувачів (див. параграф А48);

(f) зазначення того, що організація, що надає послуги, несе відповідальність за таке:

(i) складання опису її системи та твердження, що додається, включаючи повноту, правильність і метод подання такого опису і твердження;

(ii) надання послуг, охоплених описом системи організації, що надає послуги;

(iii) зазначення цілей контролю (якщо вони неідентифіковані в законодавчому або нормативному акті чи іншою стороною, наприклад групою користувачів або професійною організацією); та

(iv) розробку і впровадження заходів контролю з метою досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги;

(g) зазначення того, що відповідальність аудитора організації, що надає послуги, полягає у висловленні думки щодо опису організації, що надає послуги, структури заходів контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених у такому описі, і в разі звіту 2-го типу щодо ефективності функціонування цих заходів контролю виходячи з процедур аудитора організації, що надає послуги;

(h) заява про те, що фірма, членом якої є практикуючий фахівець, застосовує МСУЯ 1 або інші професійні вимоги чи вимоги законодавства або нормативних актів, які є принаймні настільки ж суворими, як МСУЯ 1. Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, у заяві мають бути зазначені застосовані професійні вимоги або вимоги законодавства або нормативних актів, які є принаймні настільки ж суворими, як МСУЯ 1.

(i) заява про те, що практикуючий фахівець дотримується вимог щодо незалежності та інших етичних вимог Кодексу РМСЕБ, або інших професійних вимог чи вимог, установлених законодавством або нормативними актами, які є принаймні настільки ж суворими, як і положення Кодексу РМСЕБ, пов'язані із завданнями з надання впевненості. Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, у звіті мають бути зазначені застосовані професійні вимоги або вимоги, установлені законодавством чи нормативними актами, які є принаймні настільки ж суворими, як і положення Кодексу РМСЕБ, пов'язані із завданнями з надання впевненості.

(j) зазначення того, що завдання виконувалося відповідно до МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги», який вимагає, щоб аудитор організації, що надає послуги, дотримувався етичних вимог, планував і виконував процедури для отримання достатньої впевненості, чи достовірно поданий у всіх суттєвих

аспектах опис організацією, що надає послуги, її системи та чи належно розроблені заходи контролю, а також у разі звіту 2-го типу, чи ефективно вони функціонують;

(k) стислий виклад процедур аудитора організації, що надає послуги, для отримання достатньої впевненості та зазначення думки аудитора організації, що надає послуги, що отримані докази достатні й прийнятні, щоб надати основу для думки аудитора організації, що надає послуги, а також у разі звіту 1-го типу зазначення того, що аудитор організації, що надає послуги, не виконував жодних процедур стосовно ефективності функціонування заходів контролю і тому не висловлює думки про них;

(l) зазначення обмежень заходів контролю і в разі звіту 2-го типу – ризику поширення на майбутні періоди будь-якої оцінки ефективності функціонування заходів контролю;

(m) думка аудитора організації, що надає послуги, висловлена у позитивній формі, чи в усіх суттєвих аспектах, виходячи з належних критеріїв:

(i) у разі звіту 2-го типу:

a. чи подає опис достовірно систему організації, що надає послуги, розроблену і впроваджену протягом усього визначеного періоду;

b. чи були належно розроблені заходи контролю, що стосуються цілей контролю, зазначених в описі організацією, що надає послуги, її системи протягом усього визначеного періоду; та

c. чи ефективно функціонували заходи контролю, тести яких виконувалися і які були потрібні для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі, були досягнуті протягом усього визначеного періоду;

(ii) у разі звіту 1-го типу:

a. чи подає достовірно опис систему організації, що надає послуги, розроблену і впроваджену станом на визначену дату; та

b. чи належно розроблені заходи контролю, що стосуються цілей контролю, зазначених в описі організацією, що надає послуги, її системи станом на визначену дату.

(n) дата звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, яка має бути не ранішою за дату, на яку:

(i) аудитор організації, що надає послуги отримав докази, на яких ґрунтується його думка; та

(ii) якщо перевірка якості завдання вимагається відповідно до МСУЯ1 або політик чи процедур фірми, така перевірка якості завдання є завершена.

(o) ім’я аудитора організації, що надає послуги, та місцезнаходження в юрисдикції, в якій практикує аудитор організації, що надає послуги.

54. У разі звіту 2-го типу звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, має містити окремий розділ після думки або у додатку, який описує виконані тести заходів контролю і результати цих тестів. Описуючи тести заходів контролю, аудитор організації, що надає послуги, повинен чітко зазначити, тести яких заходів контролю проводилися, ідентифікувати, чи відображають статті, тести яких виконувалися, всю генеральну сукупність або вибірку статей у ній, та вказати характер тестів досить докладно, щоб аудитори користувача могли визначити

вплив таких тестів на їх оцінку ризиків. Якщо ідентифіковано відхилення, аудитор організації, що надає послуги, повинен включити обсяг виконаного тестування, результатом якого є ідентифікація відхилень (включаючи обсяг вибірки, якщо використовувалася вибірка), та кількість іхарактер помічених відхилень. Аудитор організації, що надає послуги, повинен надати звіт про відхилення, навіть якщо на основі виконаних тестів він дійшов висновку, що була досягнута мета відповідних заходів контролю (див. параграфи А18 і А49).

Модифіковані думки

55. Якщо аудитор організації, що надає послуги, доходить висновку, що (див. параграфи А50–А52):

    (a) опис організації, що надає послуги, не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах систему як таку, яка розроблена та впроваджена;

    (b) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі, не розроблені належно в усіх суттєвих аспектах;

    (c) у разі звіту 2-го типу заходи контролю, тести яких виконувалися і які були потрібні для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі системи організації, що надає послуги, досягнуті, не функціонували ефективно у всіх суттєвих аспектах; або

    (d) аудитор організації, що надає послуги, не здатний отримати достатні та прийнятні докази, думка аудитора організації, що надає послуги, має бути модифікованою, а звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, повинен містити чіткий опис усіх підстав для модифікації.

Відповідальність за повідомлення іншої інформації

56. Якщо аудитору організації, що надає послуги, стає відомо про недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, шахрайство чи невиправлені помилки, які стосуються організації, що надає послуги, які є безсумнівно значними і можуть впливати на один або кілька суб'єктів господарювання – користувачів, він повинен визначити, чи повідомлена належно інформація про це питання тим суб'єктам господарювання – користувачам, на яких вона впливає. Якщо інформацію про це питання не повідомляли і організація, що надає послуги, не бажає зробити це, аудитор організації, що надає послуги, повинен вжити прийнятних заходів (див. параграф А53).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСЗНВ (див. параграфи 1, 3)

А1. Внутрішній контроль – це процес, розроблений для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів. Заходи контролю, які стосуються діяльності організації, що надає послуги, та цілей дотримання нею вимог, можуть бути доречними для внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача, оскільки він стосується фінансової звітності. Такі заходи контролю можуть стосуватися тверджень щодо подання та розкриття інформації, яка пов'язана із залишками на рахунках, класами операцій чи розкриттям інформації, або можуть стосуватися доказів, які аудитор користувача оцінює чи використовує під час застосування аудиторських процедур. Наприклад, заходи контролю організації, що надає послуги, стосовно обробки заробітної плати, пов'язаної зі

своєчасним переказом відрахувань із заробітної плати органам влади, можуть бути доречними для суб'єкта господарювання – користувача, оскільки із-за запізнілих переказів можуть стягуватися відсотки і штрафи, які призведуть до зобов'язання для суб'єкта господарювання – користувача. Так само заходи контролю організації, що надає послуги, щодо належності інвестиційних операцій з погляду регуляторних органів можуть вважатися доречними для подання і розкриття інформації про операції та залишки на рахунках суб'єктом господарювання – користувачем у його фінансовій звітності. Визначення того, чи ймовірно, що заходи контролю в організації, що надає послуги, які стосуються діяльності та дотримання вимог, будуть доречними для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання – користувачів, оскільки він стосується фінансової звітності, є питанням професійного судження щодо цілей контролю, встановлених організацією, що надає послуги, і належності критеріїв.

A2. Організація, що надає послуги, може не мати змоги надати твердження, що система належно розроблена, наприклад якщо організація, що надає послуги, використовує систему, яка була розроблена суб'єктом господарювання – користувачем або передбачена контрактом між суб'єктом господарювання –користувачем і організацією, що надає послуги. Внаслідок складного зв'язку між належною структурою заходів контролю та ефективністю їх функціонування, ймовірно, що відсутність твердження щодо належності структури перешкоджатиме аудитору організації, що надає послуги, зробити висновок про те, що заходи контролю надають достатню впевненість, що цілі контролю були виконані та, отже, висловити думку про ефективність функціонування заходів контролю. Як варіант практикуючий фахівець може обрати прийняття завдання з узгоджених процедур, щоб виконати тести заходів контролю, або завдання з надання впевненості згідно з МСЗНВ 3000 (переглянутий), щоб надати висновок про те, чи функціонували заходи контролю, як описано, виходячи з тестів заходів контролю.

Визначення термінів (див. параграфи 9 (d), 9(g))

A3. Визначення «заходи контролю в організації, що надає послуги» охоплює аспекти інформаційних систем суб'єкта господарювання – користувача, які використовує організація, що надає послуги, а також може охоплювати аспекти одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю в організації, що надає послуги. Наприклад, воно може охоплювати аспекти середовища контролю, моніторингу та заходів контролю організації, що надає послуги, якщо вони стосуються наданих послуг. Проте воно не охоплює заходи контролю в організації, що надає послуги, які не стосуються досягнення цілей контролю, зазначених в описі організацією, що надає послуги, її системи, наприклад заходи контролю, які стосуються складання власної фінансової звітності організації, що надає послуги.

A4. Якщо використовується метод включення, вимоги цього МСЗНВ застосовуються також до послуг, наданих субпідрядною організацією, що надає послуги, включаючи отримання згоди стосовно питань у параграфі 13 (b)(i)–(v), які застосовуються до субпідрядної організації, що надає послуги, а не до організації, що надає послуги. Виконання процедур у субпідрядній організації, що надає послуги, пов'язане з координацією та обміном інформацією між організацією, що надає послуги, субпідрядною організацією, що надає послуги, та аудитором організації, що надає послуги. Як правило, метод включення можливий у тому разі, якщо організація, що надає послуги, та субпідрядна організація, що надає послуги, є пов'язаними або якщо контракт між організацією, що надає послуги, та субпідрядною організацією, що надає послуги, передбачає використання цього методу.

Етичні вимоги (див. параграф 11)

A5. Аудитор організації, що надає послуги, повинен виконувати відповідні вимоги щодо незалежності, які звичайно складаються з *Міжнародних стандартів незалежності* Кодексу РМСЕБ, разом із національними вимогами, якщо вони більш обмежувальні. Кодекс РМСЕБ не вимагає, щоб під час виконання завдання відповідно до цього МСЗНВ аудитор організації, що надає послуги, був незалежним від кожного суб'єкта господарювання – користувача.

Управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 12)

A6. Управлінський персонал і структури управління варіюються залежно від юрисдикції та суб'єкта господарювання, відображаючи вплив різного культурного й правового середовища, а також розміру та характеристик власності. Така різноманітність означає, що в цьому МСЗНВ неможливо визначити для всіх завдань особу (осіб), з якою (з якими) аудитор організації, що надає послуги, має взаємодіяти щодо певних питань. Наприклад, організація, що надає послуги, може бути сегментом організації–третьої сторони, а не окремою юридичною особою. У таких випадках ідентифікація прийнятного управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в яких слід запитувати письмові запевнення, може вимагати здійснення професійного судження.

Прийняття і продовження завдання

Можливості та компетентність для виконання завдання (див. параграф 13 (a), (i))

A7. Доречні можливості та компетентність для виконання завдання охоплюють такі питання, як:

- знання відповідної галузі;
- розуміння інформаційних технологій і систем;
- досвід з оцінки ризиків, оскільки вони стосуються належної структури заходів контролю; та
- досвід із розробки і виконання тестів заходів контролю та оцінки результатів.

Твердження організації, що надає послуги (див. параграф 13(b), (i))

A8. Відмова організації, що надає послуги, надати письмове твердження після згоди аудитора організації, що надає послуги, прийняти або продовжити завдання є обмеженням обсягу, яке змушує аудитора організації, що надає послуги, відмовитися від завдання. Якщо законодавчий або нормативний акт забороняє аудитору організації, що надає послуги, відмовлятися від завдання, він відмовляється від висловлення думки.

Обґрунтована основа для твердження організації, що надає послуги (див. параграф 13(b)(ii))

A9. У разі звіту 2-го типу твердження організації, що надає послуги, містить зазначення того, що заходи контролю, які стосуються цілей контролю, викладених в описі системи організації, що надає послуги, функціонували ефективно протягом усього визначеного періоду. Це твердження може ґрунтуватися на заходах моніторингу організації, що надає послуги. Моніторинг заходів контролю – процес оцінки ефективності функціонування заходів контролю з плином часу. Він передбачає своєчасну оцінку ефективності функціонування заходів контролю, ідентифікацію та надання звіту про недоліки уповноваженим працівникам організації, що надає послуги, та вживання потрібних виправних заходів. Організація, що надає послуги,

виконує моніторинг заходів контролю за допомогою поточних заходів, окремих оцінок чи їх поєднання. Чим більший рівень та ефективність заходів поточного моніторингу, тим менша потреба в окремих оцінках. Заходи поточного моніторингу часто вбудовані в звичайну постійну діяльність організації, що надає послуги, і містять регулярні заходи управлінського персоналу та заходи з нагляду. Внутрішні аудитори чи працівники, які виконують подібні функції, можуть сприяти моніторингу діяльності організації, що надає послуги. Заходи моніторингу також можуть містити використання інформації, повідомленої зовнішніми сторонами, такими як скарги клієнтів та зауваження регуляторних органів, які можуть зазначати проблеми або привертати увагу до питань, які потребують поліпшення. Той факт, що аудитор організації, що надає послуги, надаватиме звіт про ефективність функціонування заходів контролю, не є заміною власних процесів організації, що надає послуги, які надають обґрунтовану основу для її твердження.

Ідентифікація ризиків (див. параграф 13(b), (iv))

A10. Як зазначено в параграфі 9 (c), цілі контролю стосуються ризиків, на зменшення яких спрямовані заходи контролю. Наприклад, ризик того, що операція, зареєстрована за неправильною сумою чи не в тому періоді, може бути виражений як мета заходу контролю, спрямована на відображення операцій за правильною сумою та в тому періоді. Організація, що надає послуги, несе відповідальність за ідентифікацію ризиків, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі її системи. В організації, що надає послуги, може бути офіційний чи неофіційний процес ідентифікації доречних ризиків. Офіційний процес може складатися з оцінки значущості ідентифікованих ризиків, оцінки ймовірності їх наявності та прийняття рішення про заходи з їх вирішення. Проте оскільки цілі контролю стосуються ризиків, на зменшення яких спрямовані заходи контролю, ретельна ідентифікація цілей контролю під час розробки та запровадження системи організації, що надає послуги, сама може становити неофіційний процес ідентифікації доречних ризиків.

Прийняття зміни в умовах завдання (див. параграф 14)

A11. Прохання змінити обсяг завдання може не мати обґрунтованого виправдання, наприклад якщо прохання робиться з метою виключення певних цілей контролю з обсягу завдання внаслідок ймовірності того, що думка аудитора організації, що надає послуги, буде модифікованою; або організація, що надає послуги, не надасть аудитору організації, що надає послуги, письмове твердження і просить виконати завдання згідно з МСЗНВ 3000 (переглянутий).

A12. Прохання змінити обсяг завдання може мати обґрунтоване виправдання, наприклад якщо прохання робиться з метою виключення із завдання субпідрядної організації, що надає послуги, якщо організація, що надає послуги, не може домовитися про доступ аудитора організації, що надає послуги, і метод, використаний для розгляду послуг, які надає субпідрядна організація, змінено з методу включення на метод виключення.

Оцінювання належності критеріїв (див. параграфи 15–18)

A13. Потрібно, щоб критерії були доступні визначеним користувачам, для того щоб вони могли зрозуміти основу твердження організації, що надає послуги, про достовірне подання її опису системи, належність структури заходів контролю та в разі звіту 2-го типу ефективність функціонування заходів контролю, які стосуються цілей контролю.

A14. МСЗНВ 3000 (переглянутий) вимагає, щоб аудитор організації, що надає послуги,

серед іншого оцінював належність критеріїв і прийнятність предмета перевірки[11]. Предмет перевірки — основна умова зацікавленості визначених користувачів у звіті з надання впевненості. Наведена далі таблиця ідентифікує предмет перевірки та мінімальні критерії щодо думки у звітах 2-го та 1-го типів.

	Предмет перевірки	**Критерії**	**Коментар**
Думка про достовірне подання опису системи організації, що надає послуги (звіти 1-го та 2-го типів)	Система організації, що надає послуги, яка ймовірно є доречною для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання – користувачів, оскільки вона стосується фінансової звітності та охоплена звітом з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги	Опис достовірно поданий, якщо він: (a) подає, як розроблено та запроваджено, систему організації, що надає послуги, включаючи залежно від обставин питання, ідентифіковані у параграфі 16 (a), (i)–(viii); (b) у разі звіту 2-го типу включає доречні деталі змін до системи організації, що надає послуги, протягом періоду, охопленого описом; та (c) не пропускає чи не викривляє інформацію, доречну для описуваної сфери застосування системи організації, що надає послуги, а також підтверджує, що опис складено з метою задоволення загальних потреб широкого кола суб'єктів господарювання – користувачів, і тому не може містити кожен аспект системи організації, що надає послуги, який окремий суб'єкт господарювання – користувач може вважати важливим у своєму конкретному середовищі	Конкретне формулювання критеріїв для цієї думки може потребувати адаптації, щоб узгоджуватися з критеріями, встановленими, наприклад, законодавчим або нормативним актом, групою користувачів або професійною організацією. Приклади критеріїв для цієї думки надано в ілюстративному твердженні організації, що надає послуги, у додатку 1. Параграфи А21–А24 пропонують додаткові рекомендації з визначення того, чи виконуються ці критерії. (У контексті вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) інформація з предмета перевірки[12] для цієї думки – це опис організацією, що надає послуги, її системи і твердження організації, що надає послуги, про те, що опис подано достовірно.)

[11] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи 24(b) та 41.

[12] Інформація з предмета перевірки— результат вимірювання або оцінювання предмета перевірки, тобто інформація, яку отримують за підсумками застосування критерію оцінки до предмета перевірки.

	Предмет перевірки	**Критерії**	**Коментар**	
Думка про належність структури та ефективність функціонування (звіти 2-го типу)	Належність структури та ефективність функціонування цих заходів контролю, потрібних для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги	Заходи контролю належно розроблені та функціонують ефективно, якщо: (a) організація, що надає послуги, ідентифікувала ризики, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі її системи; (b) заходи контролю, ідентифіковані у цьому описі, якщо вони функціонують, як описано, нададуть достатню впевненість, що ризики не перешкоджатимуть досягненню зазначених цілей контролю; та (c) заходи контролю послідовно застосовувалися відповідно до структури протягом усього визначеного періоду. Опис містить зазначення, чи застосовувалися ручні заходи контролю працівниками, які мають прийнятну компетентність та повноваження	Якщо критерії для цієї думки виконані, заходи контролю надавати-муть достатню впевненість, що відповідні цілі контролю були досягнуті протягом усього визначеного періоду. (У контексті вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) інформація з предмета перевірки для цієї думки – твердження організації, що надає послуги, про те, що заходи контролю належно розроблені та функціонували ефективно.)	Цілі контролю, зазначені в описі органза-цією, що надає послуги, її системи є частиною критеріїв для цієї думки. Зазначені цілі контролю відрізня-тимуться у різних завданнях. Якщо як частина формулювання думки про опис аудитор організації, що надає послуги, доходить висновку, що зазначені цілі контролюне подані достовірно, тоді ці цілі контролю не будуть належною частиною критеріїв для формулю-вання думки про струк-туру чи ефективність функціонування заходів контролю
Думка про належність структури (звіти 1-го типу)	Належність структури заходів контролю, які потрібні для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги	Заходи контролю належно розроблені, якщо: (a) організація, що надає послуги, ідентифікувала ризики, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі її системи; та (b) заходи контролю, ідентифіковані в цьому описі, нададуть, якщо вони функціонують, як описано, достатню впевненість у тому, що ризики не перешкоджа-тимуть досягненню зазначених цілей контролю	Відповідність цим критеріям не надає сама по собі будь-яку впевненість, що відповідні цілі контролю були досягнуті, оскільки не отримано впевненості у функціонуванні заходів контролю.(У контексті вимог МСЗНВ 3000 інформація з предмета перевірки для цієї думки – це твердження організації, що надає послуги, про те, що заходи контролю належно розроблені.)	

A15. Параграф 16 (а) ідентифікує кількість елементів в описі організацією, що надає послуги, її системи залежно від обставин. Ці елементи можуть бути неприйнятними, якщо описувана система не є системою, яка оброблює операції, наприклад якщо система стосується загальних заходів контролю за хостингом прикладних програм IT, але не заходів контролю, вбудованих у саму прикладну програму.

Суттєвість (див. параграфи 19, 54)

A16. У завданні з надання звіту про заходи контролю в організації, що надає послуги, концепція суттєвості стосується системи, про яку надається звіт, а не фінансової звітності суб'єктів господарювання – користувачів. Аудитор організації, що надає послуги, планує та виконує процедури, щоб визначити: чи подано достовірно в усіх суттєвих аспектах опис системи організації, що надає послуги; чи належно розроблені в усіх суттєвих аспектах заходи контролю в організації, що надає послуги; у разі звіту 2-го типу, чи функціонують ефективно в усіх суттєвих аспектах заходи контролю в організації, що надає послуги. Концепція суттєвості враховує, що звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, надає інформацію про систему організації, що надає послуги, для задоволення загальних потреб в інформації широкого кола суб'єктів господарювання – користувачів і їх аудиторів, які розуміють спосіб, в який застосовується ця система.

A17. Суттєвість стосовно достовірного подання опису організацією, що надає послуги, її системи та стосовно структури заходів контролю охоплює в основному розгляд якісних чинників, наприклад: чи містить опис значущі аспекти обробки значних операцій; чи пропускає або викривляє опис доречну інформацію та можливість заходів контролю відповідно до структури надати достатню впевненість, що цілі контролю будуть досягнуті. Суттєвість стосовно думки аудитора організації, що надає послуги, про ефективність функціонування заходів контролю охоплює розгляд як кількісних, так і якісних чинників, наприклад допустиму норму та спостережену норму відхилення (кількісний показник), а також характер і причину будь-якого спостережного відхилення (якісний показник).

A18. Концепція суттєвості не застосовується, якщо в описі тестів заходівконтролю розкривається інформація про результати тестів, в яких були ідентифіковані відхилення. Причина полягає в тому, що за особливих обставин конкретного суб'єкта господарювання – користувача чи аудитора користувача відхилення може мати значущість стосовно того, чи перешкоджає воно, на думку аудитора організації, що надає послуги, ефективності функціонування контролю. Наприклад, контроль, якого стосується відхилення, може бути особливо значущим у попередженні певного типу помилок, які можуть бути суттєвими за особливих обставин суб'єкта господарювання – користувача фінансової звітності.

Отримання розуміння системи організації, що надає послуги (див. параграф 20)

A19. Отримання розуміння системи організації, що надає послуги, включаючи заходи контролю, які входять в обсяг завдання, допомагає аудитору організації, що надає послуги:

- ідентифікувати межі цієї системи і як вона взаємодіє з іншими системами;
- оцінити, чи подає достовірно опис організації, що надає послуги, систему, яку було розроблено та впроваджено;
- отримання розуміння внутрішнього контролю за підготовкою виписки обслуговуючої організації;
- визначити, які заходи контролю потрібні для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги;

- оцінити, чи були належно розроблені заходи контролю;
- у разі звіту 2-го типу оцінити, чи функціонували ефективно заходи контролю.

А20. Процедури аудитора організації, що надає послуги, для отримання такого розуміння можуть охоплювати:

- запити до тих осіб в організації, що надає послуги, які, за судженням аудитора організації, що надає послуги, можуть мати доречну інформацію;
- спостереження за діяльністю та перевірка документів, звітності, роздрукованих та електронних записів обробки операцій;
- перевірку вибірки угод між організацією, що надає послуги, та суб'єктами господарювання – користувачами для ідентифікації їх загальних умов;
- повторне виконання процедур контролю.

Отримання доказів, які стосуються опису (див. параграфи 21–22)

А21. Розгляд наведених далі питань може допомогти аудитору організації, що надає послуги, під час визначення того, чи достовірно подані в усіх суттєвих аспектах ті аспекти опису, які включені в обсяг завдання:

- Чи розглядає опис основні аспекти наданих послуг (у межах обсягу завдання), які, як обґрунтовано можна очікувати, будуть доречними для загальних потреб широкого кола аудиторів користувачів під час планування аудитів суб'єктів господарювання – користувачів фінансової звітності?
- Чи складений опис із достатнім рівнем деталізації, який, як можна обґрунтовано очікувати, надасть широкому колу аудиторів користувачів достатню інформацію для отримання розуміння внутрішнього контролю відповідно до МСА 315 (переглянутий в 2019 році)[13]? Не потрібно, щоб у описі розглядався кожен аспект процесу обробки в організації, що надає послуги, чи послуг, наданих суб'єктам господарювання – користувачам; не потрібно, що він був настільки деталізованим, щоб потенційно дати читачу можливість порушити безпеку системи чи інших заходів контролю в організації, що надає послуги.
- Чи складено опис так, що він не пропускає чи не викривляє інформацію, яка може впливати на загальні потреби під час прийняття рішень широким колом аудиторів користувачів, наприклад, чи містить опис будь-які значущі пропуски чи неправильності обробки, про які відомо аудитору організації, що надає послуги?
- Чи вилучено деякі цілі контролю, зазначені в описі організацією, що надає послуги, її системи з обсягу завдання, чи чітко опис ідентифікував ці вилучені цілі?
- Чи здійснювалися заходи контролю, ідентифіковані в описі?
- Чи достатньо описані додаткові заходи контролю суб'єктів господарювання – користувачів, якщо вони є? У більшості випадків опис цілей контролю сформульовано так, щоб можна було їх досягти через ефективне функціонування заходів контролю, впроваджених самою організацією, що надає послуги. Проте у деяких випадках цілей контролю, зазначених в описі організацією, що надає послуги, її системи не може досягти сама організація, що надає послуги, оскільки їх досягнення вимагає, щоб певні заходи контролю були впроваджені суб'єктами господарювання – користувачами.

[13] МСА 315 (переглянутий в 2019 році) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»*.

Причина може полягати в тому, що, наприклад, цілі контролю визначені регуляторним органом. Якщо опис дійсно містить додаткові заходи контролю суб'єктів господарювання – користувачів, опис окремо ідентифікує ці заходи контролю разом із конкретними цілями контролю, яких може досягти сама організація, що надає послуги.

- Якщо використовується метод включення, чи ідентифікує опис окремо заходи контролю в організації, що надає послуги, та заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги? Якщо використовується метод виключення, чи ідентифікує опис функції, які виконує субпідрядна організація, що надає послуги? Якщо використовується метод виключення, не потрібно, щоб опис зазначав докладний процес чи заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги.

A22. Процедури аудитора організації, що надає послуги, для оцінки достовірного подання опису можуть охоплювати:

- розгляд характеру суб'єктів господарювання – користувачів і наскільки ймовірно, що послуги організації, що надає послуги, впливають на них, наприклад, чи є суб'єкти господарювання – користувачі представниками певної галузі та чи підлягають вони регулюванню державними органами;
- ознайомлення із стандартними контрактами або стандартними умовами контрактів (якщо застосовно) суб'єктів господарювання – користувачів для отримання розуміння контрактних зобов'язань організації, що надає послуги;
- спостереження процедур, які виконує персонал організації, що надає послуги;
- огляд керівництв із політик та процедур організації, що надає послуги, іншої документації про системи, наприклад блок-схеми та словесні описи.

A23. Параграф 21 (а) вимагає, щоб аудитор організації, що надає послуги, оцінив, чи обґрунтовані за конкретних обставин цілі контролю, зазначені в описі системи організації, що надає послуги. Розгляд наведених далі питань може допомогти аудитору організації, що надає послуги, у такій оцінці:

- Чи встановлювалися зазначені цілі контролю організацією, що надає послуги, або зовнішніми сторонами, такими як регуляторний орган, група користувачів чи професійна організація, яка дотримується прозорих належних правових процедур?
- Чи визначалися зазначені цілі контролю організацією, що надає послуги, чи стосуються вони типів тверджень, які, як правило, містяться в фінансовій звітності широкого кола суб'єктів господарювання – користувачів, якої, як можна обґрунтовано очікувати, стосуються заходи контролю в організації, що надає послуги? Хоча аудитор організації, що надає послуги, як правило, не матиме змоги визначити, як заходи контролю в організації, що надає послуги, конкретно стосуються тверджень, які містяться у фінансовій звітності окремих суб'єктів господарювання – користувачів, розуміння аудитором організації, що надає послуги, характеру системи організації, що надає послуги, включаючи заходи контролю та послуги, які надаються, використовується для ідентифікації типів тверджень, яких можливо стосуються заходи контролю.
- Якщо зазначені цілі контролю встановлювалися організацією, що надає послуги, чи є вони повними? Повна сукупність цілей контролю може надати широкому колу аудиторів користувачів концептуальну основу для оцінки впливу заходів контролю в організації, що надає послуги, на твердження, які,

як правило, містяться в фінансовій звітності суб'єктів господарювання – користувачів.

A24. Процедури аудитора організації, що надає послуги, для визначення того, чи була впроваджена система організації, що надає послуги, можуть бути подібними до процедур для отримання розуміння цієї системи і виконуватися разом із ними. Вони можуть також містити відстеження статей через усю систему організації, що надає послуги, та в разі звіту 2-го типу конкретні запити про зміни в заходах контролю, які було здійснено протягом періоду. Зміни, які є значущими для суб'єктів господарювання – користувачів або їх аудиторів, включаються до опису системи організації, що надає послуги.

Отримання доказів, які стосуються структури заходів контролю (див. параграфи 23, 28(b))

A25. З погляду суб'єкта господарювання – користувача чи аудитора користувача, контроль належно розроблено, якщо він окремо чи у поєднанні з іншими заходами контролю за умови його задовільного дотримання надасть достатню впевненість, що суттєве викривлення попереджено або виявлено та виправлено. Проте організації, що надає послуги, чи аудитору такої організації невідомо про обставини окремих суб'єктів господарювання – користувачів, які визначатимуть, чи є суттєвим або несуттєвим викривлення внаслідок відхилення контролю для цих суб'єктів господарювання – користувачів. Тому, з погляду аудитора організації, що надає послуги, контроль належно розроблено, якщо окремо чи у поєднанні з іншими заходами контролю він, за умови його задовільного дотримання, надасть достатню впевненість, що досягнуті цілі контролю її системи, зазначені в описі організації, що надає послуги.

A26. Аудитор організації, що надає послуги, може розглянути застосування блок-схем, анкет або алгоритму рішень для сприяння розумінню структури заходів контролю.

A27. Заходи контролю можуть складатися з багатьох заходів, спрямованих на досягнення мети контролю. Отже, якщо аудитор організації, що надає послуги, оцінює певні заходи як неефективні у досягненні певної мети контролю, наявність інших заходів може дати йому змогу дійти висновку, що заходи контролю, які стосуються мети контролю, належно розроблені.

Отримання доказів, які стосуються ефективності функціонування заходів контролю

Оцінка ефективності функціонування (див. параграф 24)

A28. З погляду суб'єкта господарювання – користувача чи аудитора користувача контроль функціонує ефективно, якщо окремо чи у поєднанні з іншими заходами контролю він надає достатню впевненість, що суттєві викривлення внаслідок шахрайства чи помилки попереджено або виявлено і виправлено. Проте організації, що надає послуги, чи аудитору організації, що надає послуги, невідомо про обставини окремих суб'єктів господарювання – користувачів, які визначатимуть, чи сталося викривлення внаслідок відхилення контролю та, якщо сталося, чи є воно суттєвим. Тому з погляду аудитора організації, що надає послуги, контроль функціонує ефективно, якщо він окремо чи у поєднанні з іншими заходами контролю надає достатню впевненість, що досягнуті цілі контролю її системи, зазначені в описі організації, що надає послуги. Подібно до цього організація, що надає послуги, чи аудитор організації, що надає послуги, не в змозі визначити, чи призведе спостережене відхилення контролю до суттєвого викривлення з погляду окремого суб'єкта господарювання – користувача.

A29. Отримання розуміння заходів контролю, достатнє для висловлення думки про належність його структури, не є достатнім доказом ефективності їх

функціонування, якщо немає деякої автоматизації, яка забезпечує послідовне функціонування заходів контролю так, як вони були розроблені та впроваджені. Наприклад, отримання інформації про впровадження ручного контролю у певний момент часу не надає докази функціонування контролю в інші періоди часу. Проте через властиву послідовність обробки за допомогою ІТ виконання процедур для визначення структури автоматизованого контролю та чи був він впроваджений, може бути доказом ефективності функціонування цього контролю залежно від оцінки аудитора організації, що надає послуги, та тестування інших заходів контролю, наприклад тих, які стосуються змін програм.

А30. Звіт 2-го типу, щоб бути корисним для аудитора-користувача, охоплює, як правило, мінімальний період у шість місяців. Якщо період менший за шість місяців, аудитор організації, що надає послуги, може вважати його прийнятним для опису причин коротшого періоду у звіті з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги. Обставини, які можуть привести до того, що звіт охоплює період менш як шість місяців, такі:

(a) якщо аудитор організації, що надає послуги, залучений напередодні дати випуску звіту про заходи контролю;

(b) якщо організація, що надає послуги (або певна система, або прикладна програма), функціонувала менше від шести місяців, або

(c) якщо внесені значні зміни до заходів контролю і неможливо чекати шість місяців до випуску звіту чи надати звіт, який охоплює систему як до змін, так і після них.

А31. Певні процедури контролю можуть не залишати доказів їх застосування, тести яких можна провести на пізнішу дату, і відповідно аудитор організації, що надає послуги, може вважати потрібним виконати тести ефективності функціонування таких процедур контролю у різний час протягом звітного періоду.

А32. Аудитор організації, що надає послуги, висловлює думку про ефективність функціонування заходів контролю протягом кожного періоду, тому вимагаються достатні й прийнятні докази про функціонування заходів контролю протягом поточного періоду для аудитора організації, що надає послуги, для висловлення цієї думки. Проте знання про відхилення, виявлені у попередніх завданнях, може привести до того, що аудитор організації, що надає послуги, збільшить обсяг тестування протягом поточного періоду.

Тестування непрямих заходів контролю (див. параграф 25(b))

А33. За деяких обставин може бути потрібним отримати докази, які підтверджують ефективність функціонування непрямих заходів контролю. Наприклад, якщо аудитор організації, що надає послуги, вирішує виконати тести ефективності огляду звітів про виняткові ситуації, які визначають деталі продажів із перевищенням санкціонованих кредитних лімітів, огляд та відповідні подальші процедури – це контроль, який безпосередньо стосується аудитора організації, що надає послуги. Заходи контролю за правильністю інформації у звітах (наприклад, загальні засоби контролю ІТ) описуються як непрямі заходи контролю.

А34. Через властиву послідовність обробки за допомогою ІТ докази про впровадження автоматизованого контролю за прикладними програмами, якщо їх розглядають у поєднанні з доказами ефективності функціонування загальних заходів контролю організації, що надає послуги (зокрема, зміни засобів контролю), можуть також надати суттєві докази ефективності їх функціонування.

Методи відбору статей для тестування (див. параграфи 25(c), 27)

А35. Методи відбору статей для тестування, доступні аудитору організації, що надає

послуги, такі:

(a) відбір усіх статей (100%-ва перевірка). Він може бути прийнятним для тестування заходів контролю, які застосовуються нечасто, наприклад щокварталу, або якщо докази, які стосуються застосування контролю, обумовлюють ефективність 100%-ї перевірки;

(b) відбір конкретних статей. Він може бути прийнятним, якщо 100%-ва перевірка не буде результативною, а вибірка не буде ефективною, наприклад тестування засобів контролю, які не застосовуються досить часто, щоб надати велику генеральну сукупність для вибірки, приміром засоби контролю, які застосовуються щомісяця чи щотижня; та

(c) вибірка. Вона може бути прийнятною для тестування засобів контролю, які постійно застосовуються часто і які залишають документальні докази їх застосування.

A36. Хоча вибіркова перевірка конкретних статей часто буває ефективним методом отримання доказів, вона не є вибіркою. Результати процедур, застосованих до відібраних у такий спосіб статей, не можна екстраполювати на всю генеральну сукупність; відповідно вибіркова перевірка конкретних статей не дає доказів, які стосуються решти генеральної сукупності. Навпаки, вибірку розробляють для надання можливості дійти висновків про всю генеральну сукупність на основі тестування відібраної з неї вибірки.

Робота підрозділу внутрішнього аудиту

Отримання розуміння діяльності внутрішнього аудиту (див. параграф 30)

A37. Підрозділ внутрішнього аудиту може нести відповідальність за надання аналізу, оцінки, впевненості, рекомендацій та іншої інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Підрозділ внутрішнього аудиту в організації, що надає послуги, може провадити діяльність, яка стосується власної системи внутрішнього контролю організації, що надає послуги, або діяльність, яка стосується послуг і систем, включаючи заходи контролю, які організації, що надає послуги, надає суб'єктам господарювання – користувачам.

Визначення того, чи використовувати роботу внутрішніх аудиторів, та якщо використовувати, то в якому обсязі (див. параграф 33)

A38. Під час визначення планового впливу роботи внутрішніх аудиторів на характер, час або обсяг процедур аудитора організації, що надає послуги, наведені далі чинники можуть передбачати потребу в інших чи менш широких процедурах, ніж були б потрібні в інших випадках:

- характер і обсяг конкретної роботи, яку виконали внутрішні аудитори чи яку їм слід виконати, досить обмежені;
- робота внутрішніх аудиторів стосується заходів контролю, які є менш значущими для висновків аудитора організації, що надає послуги;
- робота, яку виконали внутрішні аудитори чи яку їм слід виконати, не потребує суб'єктивних або складних суджень.

Використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграф 34)

A39. Характер, час і обсяг процедур аудитора організації, що надає послуги, щодо конкретної роботи внутрішніх аудиторів залежатиме від оцінки аудитором організації, що надає послуги, значущості цієї роботи для висновків аудитора організації, що надає послуги (наприклад, значущості ризиків, які заходи контролю, тести яких виконувалися, призначені зменшувати), оцінки діяльності внутрішнього аудиту та оцінки конкретної роботи внутрішніх аудиторів. Такі

процедури можуть охоплювати:

- перевірку статей, які вже перевірили внутрішні аудитори;
- перевірку інших подібних статей; та
- спостереження процедур, які виконують внутрішні аудитори.

Вплив на звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги (див. параграфи 36–37)

A40. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності діяльності внутрішнього аудиту такий підрозділ не є незалежним від організації, що надає послуги, як вимагається від аудитора організації, що надає послуги, під час виконання завдання. Аудитор організації, що надає послуги, несе виняткову відповідальність за думку, висловлену ним у звіті з надання впевненості; ця відповідальність не зменшується через використання аудитором організації, що надає послуги, роботи внутрішніх аудиторів.

A41. Опис роботи, виконаної підрозділом внутрішнього аудиту, аудитором організації, що надає послуги, можна подавати багатьма способами, наприклад:

- включенням вступного матеріалу до опису тестів заходів контролю із зазначенням того, що використовувалася певна робота підрозділу внутрішнього аудиту у виконанні тестів заходів контролю;
- дорученням окремих тестів підрозділу внутрішнього аудиту.

Письмові запевнення (див. параграфи 38, 40)

A42. Письмові запевнення, яких вимагає параграф 38, відокремлені від тверджень організації, що надає послуги, і доповнюють їх, як зазначено у параграфі 9(o).

A43. Якщо організація, що надає послуги, не надає письмові запевнення, із запитом про які звертаються відповідно до параграфа 38(c) цього МСЗНВ, може бути прийнятною модифікація думки аудитора організації, що надає послуги, відповідно до параграфа 55(d) цього МСЗНВ.

Інша інформація (див. параграф 42)

A44. Кодекс РМСЕБ вимагає, щоб аудитор організації, що надає послуги, не був причетний до інформації, якщо він вважає, що інформація:

(a) містить суттєво хибне чи оманливе твердження;

(b) містить твердження чи інформацію, подані необачно, або

(c) пропускає чи викривлює необхідну інформацію, якщо такий пропуск або викривлення вводитимуть в оману[14].

Якщо інша інформація, включена в документ, який містить опис системи організації, що надає послуги, та звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, містить орієнтовану на майбутнє інформацію, таку як плани відновлення чи дій за непередбачених подій або плани модифікацій систем, які вирішуватимуть проблему відхилень, ідентифікованих у звіті з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, або заяви рекламного характеру, які не можна розумно обґрунтувати, аудитор організації, що надає послуги, може попросити вилучити чи переформулювати цю інформацію.

A45. Якщо організація, що надає послуги, відмовляється вилучити чи переформулювати

[14] Кодекс РМСЕБ, параграф 111.2.

іншу інформацію, додаткові заходи, які можуть бути прийнятними, охоплюють, наприклад:

(a) прохання до організації, що надає послуги, проконсультуватися з її юрисконсультом щодо прийнятного плану дій;

(b) опис суттєвої невідповідності чи суттєвого викривлення факту у звіті з надання впевненості;

(c) відмова від звіту з надання впевненості, поки питання не буде вирішеним;

(d) відмова від завдання.

Документація (див. параграф 51)

A46. МСУЯ 1 (або професійні вимоги, або вимоги законодавства чи нормативних актів, які є принаймні настільки ж суворими, як і вимоги МСУЯ 1) вимагає від фірм встановлення цілей щодо якості, які стосуються своєчасного складання документації із завдання після дати звіту про виконання завдання[15]. Прийнятні часові обмеження щодо завершення остаточних файлів із завдання зазвичай становлять не більш як 60 днів після дати звіту аудитора організації, що надає послуги[16].

Складання звіту з надання впевненості аудитором організації, що надає послуги

Зміст звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги (див. параграф 53)

A47. Ілюстративні приклади звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, та відповідних тверджень організації, що надає послуги, містяться у Додатках 1 і 2.

Визначені користувачі та цілі звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги (див. параграф 53(e)

A48. Критерії, які використовуються для завдань із звіту про заходи контролю в організації, що надає послуги, є доречними тільки в цілях надання інформації про систему організації, що надає послуги, включаючи заходи контролю, тим, хто має розуміння того, як використовувалася система суб'єктами господарювання – користувачами для фінансової звітності. Відповідно це зазначається у звіті з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги. Крім того, аудитор організації, що надає послуги, може вважати прийнятним включити формулювання, яке конкретно обмежує розсилку звіту з надання впевненості іншим особам, крім визначених користувачів, чи його використання в інших цілях.

Опис тестів заходів контролю (див. параграф 54)

A49. Під час опису характеру тестів заходів контролю для звіту 2-го типу користувачам звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, допомагає, якщо аудитор організації, що надає послуги, включає:

- результати всіх тестів, у яких ідентифіковані відхилення, навіть якщо були ідентифіковані інші заходи контролю, які дають можливість аудитору організації, що надає послуги, дійти висновку, що досягнута відповідна мета заходів контролю, або що захід контролю, тести якого проводилися, був у подальшому видалений із опису системи організації, що надає послуги;
- інформацію про причинні чинники ідентифікованих відхилень тією мірою, якою аудитор організації, що надає послуги, ідентифікував такі чинники.

---

[15] МСУЯ 1, параграф 31(f).

[16] МСУЯ 1, параграф A83.

Модифіковані думки (див. параграф 55)

A50. Ілюстративні приклади елементів модифікованих звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, вміщено у Додатку 3.

A51. Навіть якщо аудитор організації, що надає послуги, висловив негативну думку чи відмовився від висловлення думки, може бути прийнятним описати в параграфі основи про модифікацію причин, з яких будь-які інші питання, про які відомо аудитору організації, що надає послуги, потребували б модифікації думки, та їх вплив.

A52. Якщо висловлюється відмова від висловлення думки через обмеження обсягу, як правило, не прийнятно ідентифікувати процедури, які були виконані, або включати твердження, які описують характеристики завдання аудитора організації, що надає послуги; це може «залишити в тіні» відмову від висловлення думки.

Відповідальність за повідомлення іншої інформації (див. параграф 56)

A53. Прийнятні дії у відповідь на обставини, ідентифіковані у параграфі 56, можуть охоплювати:

- отриманняюридичноїконсультаціїщодонаслідків різних планів дій;
- повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в організації, що надає послуги;
- визначення того, чи потрібно повідомляти інформацію третім сторонам (наприклад, згідно закону, нормативного акту або відповідних етичних вимог аудитор служби звітування може бути зобов'язаний звітувати відповідному органу поза межами суб'єкта господарювання або зовнішньому аудитору обслуговуючої організації,[17] або встановити відповідальність, згідно з якою така звітність може бути необхідна відповідно до обставин);
- модифікація думки аудитора організації, що надає послуги, або додавання параграфа про інші питання;
- відмова від завдання.

[17] Див., наприклад, параграфи R360.31-R360.35 A1 Кодексу РМСЕБ.

Додаток 1

(див. параграф А47)

Приклад тверджень організації, що надає послуги

Наведені далі приклади тверджень організації, що надає послуги, призначені тільки для рекомендації та не мається на увазі, що вони є вичерпними або застосовними до всіх ситуацій.

Приклад 1. Твердження 2-го типу організації, що надає послуги

Твердження організації, що надає послуги

Опис, який додається, складено для клієнтів, що використовують систему *[тип або назва]*, та їх аудиторів, які мають достатнє розуміння для розгляду опису, разом із іншою інформацією, включаючи інформацію про заходи, які використовували самі клієнти, коли оцінювали ризики суттєвих викривлень у фінансовій звітності клієнтів. *[назва суб'єкта господарювання]* підтверджує, що:

(а) опис, який додається на сторінках *[bb–cc],* подає достовірно систему *[тип або назва]* обробки операцій клієнтів протягом усього періоду з *[дата]* до *[дата].* Критерії, використані під час формулювання цього твердження, полягали в тому, що опис, який додається:

(і) подає, як було розроблено і впроваджено систему, включаючи:

- типи наданих послуг, у тому числі залежно від обставин, класи оброблених операцій;
- процедури як у системах інформаційних технологій, так і ручних системах, за допомогою яких ці операції були ініційовані, зареєстровані, оброблені, за потреби виправлені й перенесені в звіти, складені для клієнтів;
- відповідні облікові записи, підтвердна інформація і конкретні рахунки, які використовували для ініціювання, реєстрації, обробки та відображення в звітності операцій; це охоплює виправлення неправильної інформації та те, як інформація переносилася в звіти, складені для клієнтів;
- як система розглядає значущі події та умови, крім операцій;
- процес, використаний для складання звітів клієнтів;
- доречні цілі та заходи контролю, розроблені для досягнення цих цілей;
- заходи контролю, які ми припускаємо в структурі системи, впроваджені суб'єктами господарювання – користувачами, і які, якщо потрібно досягти цілей контролю, зазначених в описі, що додається, ідентифіковані в описі разом із конкретними цілями контролю, яких ми самі не можемо досягти;
- інші аспекти нашого середовища контролю, процес оцінки ризиків, інформаційні системи (включаючи важливі бізнес-процеси) та повідомлення інформації, заходи контролю і заходи контролю моніторингу, які були доречні для обробки й відображення операцій клієнтів у звітності;

(іі) містить доречні деталі змін до системи організації, що надає послуги, протягом періоду від *[дата]* до *[дата];*

(iii) не пропускає чи не викривляє інформацію, доречну для сфери застосування описуваної системи, підтверджуючи, що опис складено для задоволення потреб широкого кола клієнтів та їх аудиторів і тому не може охоплювати кожен аспект системи, який кожний окремий клієнт може вважати важливим у своєму конкретному середовищі;

(b) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі, що додається, були належно розроблені та функціонували ефективно протягом усього періоду від *[дата]* до *[дата]*. Критерії, використані під час складання цього твердження, полягали у тому, що:

(i) ризики, які загрожували досягненню цілей контролю, зазначених в описі, були ідентифіковані;

(ii) ідентифіковані заходи контролю, якби вони функціонували, як описано, надаватимуть достатню впевненість, що ці ризики не перешкоджатимуть досягненню зазначених цілей контролю; та

(iii) заходи контролю послідовно застосовувалися так, як вони розроблені, включаючи застосування ручних заходів контролю працівниками, які мають прийнятну компетентність та повноваження, протягом усього періоду від *[дата]* до *[дата]*.

Приклад 2. Твердження 1-го типу організації, що надає послуги

Опис, який додається, складено для клієнтів, які використовували систему *[тип або назва]*, та їх аудиторів, що мають достатнє розуміння для розгляду опису, разом із іншою інформацією, включаючи інформацію про заходи, які використовували самі клієнти, під час отримання розуміння інформаційних систем клієнтів, доречних для фінансової звітності *[назва суб'єкта господарювання]*, підтверджує, що:

(a) опис, який додається на сторінках *[bb–cc]*, подає достовірно систему *[тип або назва]* для обробки операцій клієнтів станом на *[дата]*. Критерії, використані під час складання цього твердження, полягали у тому, що опис, який додається:

(i) подає, як було розроблено і впроваджено систему, включаючи:

- типи наданих послуг, у тому числі залежно від обставин, класи оброблених операцій;
- процедури як у системах інформаційних технологій, так і ручних системах, за допомогою яких ці операції були ініційовані, зареєстровані, оброблені, за потреби виправлені й перенесені в звіти, складені для клієнтів;
- відповідні облікові записи, підтвердна інформація та конкретні рахунки, які використовували для ініціювання, реєстрації, обробки та відображення в звітності операцій; це охоплює виправлення неправильної інформації та те, як інформація переноситься до звітів, складених клієнтами;
- як система розглядає значущі події та умови, крім операцій;
- процес, використаний для складання звітів клієнтів;
- доречні цілі і заходи контролю, розроблені для досягнення цих цілей;
- заходи контролю, які ми припускаємо в структурі системи, впроваджені суб'єктами господарювання – користувачами, і які, якщо потрібно досягти цілей контролю, зазначених в описі, що додається, ідентифіковані в описі разом із конкретними цілями контролю, яких ми самі не можемо досягти;

- інші аспекти нашого середовища контролю, процес оцінки ризиків, інформаційні системи (включаючи важливі бізнес-процеси) та повідомлення інформації, заходи контролю і заходи контролю моніторингу, які були доречні для обробки та відображення операцій клієнтів у звітності;

(ii) не пропускає і не викривляє інформацію, доречну для сфери застосування описуваної системи, підтверджуючи, що опис складено для задоволення потреб широкого кола клієнтів та їх аудиторів і тому не може охоплювати кожен аспект системи, який кожний окремий клієнт може вважати важливим у своєму конкретному середовищі.

(b) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі, що додається, належно розроблені станом на *[дата]*. Критерії, використані під час складання цього твердження, полягали у тому, що:

(i) ризики, які загрожували досягненню цілей контролю, зазначених в описі, були ідентифіковані; та

(ii) ідентифіковані заходи контролю, якби вони функціонували, як описано, надаватимуть достатню впевненість, що ці ризики не перешкоджатимуть досягненню зазначених цілей контролю.

Додаток 2

(див. параграф А47)

Ілюстративні звіти з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

Наведені далі ілюстративні звіти призначені тільки для рекомендацій і не мається на увазі, що вони є вичерпними або застосовними до всіх ситуацій.

Ілюстративний приклад 1. Звіт 2-го типу з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

Звіт з надання впевненості незалежного аудитора організації, що надає послуги, про опис заходів контролю, їх структуру та ефективність функціонування

Кому: Організація XYZ, що надає послуги

Обсяг

Нам доручили надати звіт про опис організацією XYZ, що надає послуги, на сторінках *[bb–cc]* її системи *[тип або назва]* для обробки операцій клієнтів протягом усього періоду від *[дата]* до *[дата]* (опис) і про структуру та функціонування заходів контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі[1].

Відповідальність організації XYZ, *що надає послуги*

Організація XYZ, що надає послуги, несе відповідальність за таке: складання опису та тверджень, які додаються на сторінці *[aa]*, включаючи повноту, правильність і метод подання опису і твердження; надання послуг, охоплених описом; зазначення цілей контролю; а також розробку, впровадження й ефективне функціонування заходів контролю для досягнення цілей контролю.

Наша незалежність і управління якістю

Ми дотримуємось вимог незалежності та інших етичних вимог Кодексу етики для професійних бухгалтерів *Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)* (Кодекс РМСЕБ), яка ґрунтується на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності і належної старанності, конфіденційності та професійної поведінки.

Фірма застосовує Міжнародний стандарт з управління якістю 1[2], який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю, включаючи політики чи процедури, щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів, а також застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Відповідальність аудитора організації, що надає послуги

Нашою відповідальністю є висловлення думки про опис організацією XYZ, що надає послуги, а також структуру і функціонування заходів контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених у цьому описі, на основі наших процедур. Ми виконали наше завдання відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3402, *«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»*,

---

[1] Якщо деякі елементи опису не входять до обсягу завдання, це чітко зазначається у звіті з надання впевненості.

[2] МСУЯ1 *«Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг»*

виданого Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Цей стандарт вимагає від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання наших процедур для отримання достатньої впевненості, що в усіх суттєвих аспектах опис подано достовірно і що заходи контролю належно розроблені та функціонують ефективно.

Завдання з надання впевненості щодо надання звіту про опис, структуру та ефективність функціонування заходів контролю в організації, що надає послуги, передбачає виконання процедур для отримання доказів щодо розкриття інформації в описі організацією, що надає послуги, її системи, структури та ефективності функціонування заходів контролю. Відбір процедури залежить від судження аудитора організації, що надає послуги, включаючи оцінку ризиків того, що опис подано недостовірно і що заходи контролю розроблені неналежно чи функціонують неефективно. Наші процедури включали тестування ефективності функціонування тих заходів контролю, які, як ми вважали, потрібні для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі, досягнуті. Завдання з надання впевненості такого типу включає також оцінку загального подання опису, прийнятності цілей, зазначених у ньому, та належності критеріїв, установлених організацією, що надає послуги, і описаних на сторінці *[aa]*.

Ми вважаємо, що отримані нами докази достатні й прийнятні для надання основи для висловлення нашої думки.

Обмеження заходів контролю в організації, що надає послуги

Опис організації XYZ, що надає послуги, складено для задоволення загальних потреб широкого кола клієнтів та їх аудиторів і тому не може охоплювати кожен аспект системи, який кожний окремий клієнт може вважати важливим у своєму конкретному середовищі. Через свій характер заходи контролю в організації, що надає послуги, можуть також не попередити чи не виявити всі помилки або пропуски під час обробки операцій або відображення їх у звітності. Крім того, прогнозування будь-якої оцінки ефективності на майбутні періоди доступно ризику того, що заходи контролю в організації, що надає послуги, можуть стати недостатніми або не функціонуватимуть.

Думка

Наша думка сформульована на основі питань, зазначених у цьому звіті. Критерії, які ми використовували під час формулювання нашої думки, – це критерії, описані на сторінці *[aa]*. На нашу думку, в усіх суттєвих аспектах:

(a) опис подає достовірно систему *[тип або назва]* як таку, яка розроблена та впроваджена протягом усього періоду від *[дата]* до *[дата]*;

(b) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі, належно розроблені протягом усього періоду від *[дата]* до *[дата]*; та

(c) заходи контролю, тести яких проводилися та які були потрібні для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі, досягнуті, функціонували ефективно протягом усього періоду від *[дата]* до *[дата]*.

Опис тестів заходів контролю

Конкретні заходи контролю, тести яких проводилися, а також характер, час і результати цих тестів наведено на сторінках *[yy–zz]*.

Визначені користувачі та призначення

Цей звіт і опис тестів заходів контролю на сторінках *[yy–zz]* призначені лише для клієнтів, які користувалися системою *[тип або назва]* організації XYZ, що надає послуги, та їх аудиторів, які мають достатнє розуміння для її розгляду, разом із іншою інформацією, включаючи інформацію про заходи, які використовували самі клієнти під час оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності клієнтів.

[Підпис аудитора організації, що надає послуги]

[Дата звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги]

[Адреса аудитора організації, що надає послуги]

Ілюстративний приклад 2. Звіт 1-го типу з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

Звіт з надання впевненості незалежного аудитора організації, що надає послуги, про опис заходів контролю та їх структуру

Кому: Організація XYZ, що надає послуги

Обсяг

Нам доручили надати звіт про опис організацією XYZ, що надає послуги, на сторінках *[bb–cc]* її системи *[тип або назва]* для обробки операцій клієнтів станом на *[дата]* (опис), а також про структуру заходів контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі[3].

Ми не виконували будь-які процедури, що стосуються ефективності функціонування заходів контролю, включених в опис, і відповідно не висловлюємо думку про них.

Відповідальність організації XYZ, що надає послуги

Організація XYZ, що надає послуги, несе відповідальність за таке: складання опису та тверджень, які додаються на сторінці *[aa]*, включаючи повноту, правильність і метод подання опису, а також твердження; надання послуг, охоплених описом; зазначення цілей контролю; розробку, впровадження та ефективне функціонування заходів контролю для досягнення цілей контролю.

Наша незалежність і управління якістю

Ми дотримуємось вимог незалежності та інших етичних вимог Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів *Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)* (Кодекс РМСЕБ), яка ґрунтується на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності і належної старанності, конфіденційності та професійної поведінки.

Фірма застосовує Міжнародний стандарт управління якістю 1[4], який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю, включаючи політики чи процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів, а також застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Відповідальність аудитора організації, що надає послуги

Нашою відповідальністю є висловлення думки про опис організації XYZ, що надає послуги, та про структуру заходів контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених у цьому описі, на основі наших процедур. Ми виконали наше завдання відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3402 *«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»*, виданого Радою з

---

[3] Якщо деякі елементи опису не входять до обсягу завдання, це чітко зазначається у звіті з надання впевненості.

[4] МСУЯ1 *«Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг»*

Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Цей стандарт вимагає від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання наших процедур для отримання достатньої впевненості, що в усіх суттєвих аспектах опис подано достовірно і заходи контролю розроблені належно в усіх суттєвих аспектах.

Завдання з надання впевненості щодо надання звіту про опис та структуру заходів контролю в організації, що надає послуги, передбачає виконання процедур для отримання доказів щодо розкриття інформації в описі організацією, що надає послуги, її системи та структури заходів контролю. Відбір процедур залежить від судження аудитора організації, що надає послуги, включаючи оцінку ризиків того, що опис подано недостовірно і що заходи контролю розроблені неналежно. Завдання з надання впевненості такого типу включає також оцінку загального подання опису, належності цілей контролю, зазначених у ньому, та належності критеріїв, установлених організацією, що надає послуги, й описаних на сторінці *[aa]*.

Як зазначено вище, ми не виконували будь-які процедури, що стосуються ефективності функціонування заходів контролю, включених в опис, і відповідно не висловлюємо думку про них.

Ми вважаємо, що отримані нами докази достатні й прийнятні для надання основи для висловлення нашої думки.

Обмеження заходів контролю в організації, що надає послуги

Опис організації XYZ, що надає послуги, складено для задоволення загальних потреб широкого кола клієнтів та їх аудиторів і тому не може охоплювати кожен аспект системи, який кожний окремий клієнт може вважати важливим у своєму конкретному середовищі. Через свій характер заходи контролю в організації, що надає послуги, також можуть не попередити чи не виявити всі помилки або пропуски під час обробки операцій або відображення їх у звітності.

Думка

Наша думка сформульована на основі питань, зазначених у цьому звіті. Критерії, які ми використовували під час формулювання нашої думки, – це критерії, описані на сторінці *[aa]*. На нашу думку, в усіх суттєвих аспектах:

(a) опис подає достовірно систему *[тип або назва]* як таку, що розроблена та впроваджена станом на *[дата]*; та

(b) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі, належно розроблені станом на *[дата]*.

Визначені користувачі та призначення

Цей звіт призначений лише для клієнтів, які користувалися системою *[тип або назва]* організації XYZ, що надає послуги, та їх аудиторів, які мають достатнє розуміння для її розгляду, разом із іншою інформацією, включаючи інформацію про заходи, які використовували самі клієнти під час отримання розуміння інформаційних систем клієнтів, доречних для фінансової звітності.

[Підпис аудитора організації, що надає послуги]

[Дата звіту з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги]

[Адреса аудитора організації, що надає послуги]

Додаток 3

(див. параграф А50)

Ілюстративні приклади модифікованих звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги

Наведені далі ілюстративні приклади модифікованих звітів призначені тільки для рекомендацій і не мається на увазі, що вони є вичерпними або застосовними до всіх ситуацій. Вони ґрунтуються на ілюстративних звітах у Додатку 2.

Ілюстративний приклад 1. Думка із застереженням – опис системи організацією, що надає послуги, не подано достовірно, в усіх суттєвих аспектах

...

Відповідальність аудитора організації, що надає послуги

…

Ми вважаємо, що отримані нами докази достатні й прийнятні для надання основи для висловлення думки, із застереженням.

Основа для висловлення думки із застереженням

Опис, який додається, зазначає на сторінці *[mn]*, що організація XYZ, яка надає послуги, використовує ідентифікаційні номери операторів і паролі для попередження несанкціонованого доступу до системи. На основі наших процедур, які містили запити до персоналу і спостереження за діяльністю, ми визначити, що ідентифікаційні номери операторів і паролі застосовуються в прикладних програмах А і Б, але не застосовуються в прикладних програмах В і Г.

Думка із застереженням

Наша думка сформульована на основі питань, зазначених у цьому звіті. Критерії, які ми використовували під час формулювання нашої думки, – це критерії, описані в твердженні організації XYZ, що надає послуги, на сторінці *[aa]*. На нашу думку, за винятком питання, зазначеного в параграфі «Основа для думки із застереженням»:

(a) ...

Ілюстративний приклад 2. Думка із застереженням – заходи контролю не розроблені належно для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі системи організацією, що надає послуги, будуть досягнуті, якщо заходи контролю функціонуватимуть ефективно

...

Відповідальність аудитора організації, що надає послуги

……

Ми вважаємо, що отримані нами докази достатні й прийнятні для надання основи для висловлення нашої думки із застереженням.

Основа для висловлення думки із застереженням

Як обговорювалося на сторінці *[mn]* опису, який додається, організація XYZ, що надає послуги, періодично вносить зміни до прикладних програм з метою виправлення

недоліків чи підвищення можливостей. Процедури, яких дотримуються під час визначення, чи вносити зміни, розробки змін та їх запровадження, не містять огляду та затвердження уповноваженими працівниками, які не залежать від тих, хто бере участь у внесенні змін. Немає також установлених вимог до тестування таких змін чи надання результатів тестів уповноваженому працівнику, відповідальному за огляд до впровадження змін.

Думка із застереженням

Наша думка сформульована на основі питань, зазначених у цьому звіті. Критерії, які ми використовували під час формулювання нашої думки, – це критерії, описані в твердженні організації XYZ, що надає послуги, на сторінці *[aa]*. На нашу думку, за винятком питання, зазначеного в параграфі «Основа для думки із застереженням»:

(a) ...

Ілюстративний приклад 3. Думка із застереженням – заходи контролю не функціонували ефективно протягом усього визначеного періоду (тільки звіт 2-го типу)

...

Відповідальність аудитора організації, що надає послуги

…

Ми вважаємо, що отримані нами докази достатні й прийнятні для надання основи для висловлення нашої думки із застереженням.

Основа для висловлення думки із застереженням

Організація XYZ, що надає послуги, зазначає в своєму описі, що функціонували автоматизовані заходи контролю для звірки отриманих платежів за позиками із загальним отриманим результатом. Проте, як зазначено на сторінці *[mn]* опису, цей захід контролю не функціонував ефективно протягом періоду від *dd/mm/yyyy до dd/mm/ yyyy* через помилку в програмуванні. Це призвело до недосягнення мети контролю «заходи контролю надають достатню впевненість, що отримані платежі за позиками належно реєструються» протягом періоду від *dd/mm/yyyy* до *dd/mm/yyyy.* XYZ зробила зміну в програмі, яка виконує обчислення *[дата]*, і наші тести свідчать, що вона не функціонувала ефективно протягом періоду від *dd/mm/yyyy* до *dd/mm/yyyy.*

Думка із застереженням

Наша думка сформульована на основі питань, зазначених у цьому звіті. Критерії, які ми використовували під час формулювання нашої думки, – це критерії, описані в твердженні організації XYZ, що надає послуги, на сторінці *[aa].* На нашу думку, за винятком питання, зазначеного в параграфі «Основа для думки із застереженням»:

Приклад 4. Думка із застереженням – аудитор організації, що надає послуги, не в змозі отримати достатні та прийнятні докази

...

Відповідальність аудитора організації, що надає послуги

…

Ми вважаємо, що отримані нами докази достатні й прийнятні для надання основи для висловлення думки із застереженням.

Основа для висловлення думки із застереженням

Організація XYZ, що надає послуги, зазначає в своєму описі, що функціонували автоматизовані заходи контролю для звірки отриманих платежів за позиками із загальним отриманим результатом. Проте електронні записи виконання цієї звірки за період від *dd/mm/yyyy* до *dd/mm/yyyy* були видалені внаслідок помилки в комп'ютерній обробці, тому ми не змогли виконати тести функціонування цього заходу контролю за цей період. Отже, ми не могли визначити, чи функціонувала ефективно мета заходу контролю «Заходи контролю надають достатню впевненість, що отримані платежі за позиками належно реєструються» протягом періоду від *dd/mm/yyyy* до *dd/ mm/yyyy.*

Думка із застереженням

Наша думка сформульована на основі питань, зазначених у цьому звіті. Критерії, які ми використовували під час формулювання нашої думки, – це критерії, зазначені в твердженні організації XYZ, що надає послуги на сторінці *[aa]*. На нашу думку, за винятком питання, зазначеного в параграфі «Основа для думки із застереженням»:

(a) ...

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ 3410

«ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ЩОДО ЗВІТІВ З ПАРНИКОВИХ ГАЗІВ»

(чинний для звітів із завдання з надання впевненості за періоди, що закінчуються 30 вересня 2013 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ 1

Сфера застосування цього МСЗНВ 2–11

Дата набрання чинності 12

Цілі 13

Визначення 14

Вимоги

МСЗНВ 3000 (переглянутий) 15

Прийняття та продовження завдання 16–18

Планування 19

Суттєвість при плануванні та виконанні завдання 20–22

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем суб'єкта господарювання, а також ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення 23–34

Загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення та подальші процедури 35–56

Використання роботи інших практикуючих фахівців 57

Письмові запевнення 58–60

Подальші події 61

Порівняльна інформація 62–63

Інша інформація 64

Документація 65–70

Формування висновку з надання впевненості 71–74

Зміст звіту з надання впевненості 75–76

Інші вимоги щодо повідомлення інформації 77

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Вступ A1–A7

Визначення A8–A16

МСЗНВ 3000 (переглянутий) A17

Прийняття та продовження завдання A18–A37

Планування A38–A43

Суттєвість при плануванні та виконанні завдання A44–A51

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем суб'єкта господарювання, а також ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення A52–A89

Загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення та подальші процедури A90–A112

Використання роботи інших практикуючих фахівців A113–A115

Письмові запевнення A116

Подальші події A117

Порівняльна інформація A118–A123

Інша інформація A124–A126

Документація A127–A129

Формування висновку з надання впевненості A130–A132

Зміст звіту з надання впевненості A133–A151

Додаток 1. Викиди, усунення та викиди, що вираховуються

Додаток 2. Приклади звітів з надання впевненості щодо звітів з парникових газів

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3410 *«Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»* слід розглядати разом із *Передмовою до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.*

Вступ

1. Враховуючи зв'язок між викидами парникових газів (ПГ) та зміною клімату, багато суб'єктів господарювання визначає обсяг своїх викидів ПГ для цілей внутрішнього менеджменту, а інші суб'єкти господарювання – з метою підготовки звітів про викиди ПГ:
   (a) дотримуючись регуляторних вимог щодо розкриття;
   (b) в рамках програми торгівлі викидами, або
   (c) добровільноінформуючиінвесторівтагромадськість. Такі добровільні розкриття можуть, наприклад, публікуватись окремим документом; включатись окремим розділом у звіт про корпоративну соціальну відповідальність або в річний звіт суб'єкта господарювання; або готуватися на підтримку включення в «реєстр вуглецевих одиниць».

Сфера застосування цього МСЗНВ

2. Цей Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) стосується завдань з надання впевненості щодо звітів суб'єкта господарювання з ПГ.

3. Висновок практикуючого фахівця при виконанні завдання з надання впевненості може стосуватися також іншої, крім звіту щодо ПГ, інформації, наприклад, якщо перед ним поставлене завдання підготувати звіт щодо звіту про екологічну стабільність, одним із розділів якого є звіт щодо ПГ. У таких випадках (див. параграфи А1–А2):
   (a) Цей МСЗНВ стосується процедур надання впевненості, які виконуються щодо звіту з ПГ, інших, ніж ті, які виконуються тоді, коли звіт з ПГ становить відносно незначну частину загальної інформації, по якій необхідно надати впевненість; та
   (b) МСЗНВ 3000[1] (переглянутий) (або інший МСЗНВ, який стосується конкретного предмета) стосується процедур з надання впевненості, які виконуються щодо іншої інформації, яку охоплює висновок практикуючого фахівця.

4. Цей МСЗНВ не стосується та не надає конкретних порад для завдань з надання впевненості, метою яких є надання звіту щодо:
   (a) звітів про інші, ніж ПГ, викиди, наприклад оксиди азоту (NOx) та двооксиду сірки (SO_2). Водночас цей МСЗНВ може надати поради щодо таких завдань[2];
   (b) іншої інформації, яка стосується ПГ, таких як вплив життєвого циклу продукту на навколишнє середовище, гіпотетичної вихідної інформації, та основних показників продуктивності на основі даних про викиди (див. параграф А3), або
   (c) інструментів, процесів чи механізмів, наприклад проектів зі зменшення одиниць викидів, що використовуються іншими суб'єктами господарювання як викиди, які вираховуються. При цьому якщо звіти суб'єкта господарювання з ПГ включають ще й викиди, що вираховуються, щодо яких необхідно надати впевненість, вимоги цього МСА слід застосовувати стосовно цих викидів (див. параграф 75 (g)).

Завдання із засвідчення відповідності або завдання з безпосереднього засвідчення

---

[1] МСЗНВ 3000 (переглянутий) *«Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації».*

[2] NOx (тобто NO і NO_2, які відрізняються від закису азоту в ПГ – N_2O) та SO_2 асоціюються швидше з «кислотними дощами», ніж зі змінами клімату.

5. *Міжнародна Концептуальна основа завдань з надання впевненості* (Концептуальна основа) вказує, що завдання з надання впевненості може бути завданням із засвідчення впевненості або завданням із безпосередньої відповідності. Цей МСЗНВ стосується лише завдань із засвідчення відповідності[3].

Процедури завдань з надання обґрунтованої впевненості та завдань з надання обмеженої впевненості

6. У Міжнародному стандарті з надання впевненості 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»зазначено, що завдання з надання впевненості може бути як завданням з надання обґрунтованої впевненості, так і завданням з надання обмеженої впевненості[4]. Цей МСЗНВ розглядає як завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості.

7. При виконанні обох типів завдань щодо звітів з ПГ, тобто завдань з надання обґрунтованої впевненості та завдань з надання обмеженої впевненості, практикуючий фахівець підбирає такі процедури завдання з надання впевненості, які б включали: перевірку; спостереження; підтвердження; повторне обчислення; повторне виконання; аналітичні процедури та запити. Визначення процедур завдання з надання впевненості, які слід виконати під час конкретного завдання, є питанням професійного судження. Оскільки звіти з ПГ стосуються широкого діапазону обставин, характер, час та обсяг процедур можуть значно варіюватися.

8. Якщо не зазначено інше, всі вимоги цього МСЗНВ стосуються як завдань з надання обґрунтованої впевненості, так і завдань з надання обмеженої впевненості. Оскільки рівень впевненості для завдань з надання обмеженої впевненості є нижчим, ніж для завдань з надання обґрунтованої впевненості, процедури, які практикуючий фахівець застосовуватиме під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості, будуть відрізнятися від процедур завдання з надання обґрунтованої впевненості як характером, так і зменшеним обсягом[5]. Вимоги, які застосовуються тільки для одного з двох типів завдань, зведено в колонки з позначенням літерою «О» (обмежена впевненість) або літерою «Д» (обґрунтована впевненість) після номера параграфа. Хоча деякі з процедур вимагаються лише для завдань з надання обґрунтованої впевненості, вони можуть виявитись прийнятними для деяких завдань з надання обмеженої впевненості (див. також параграф А90, де викладено основні відмінності між подальшими процедурами практикуючого фахівця для завдання з обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості щодо звіту з ПГ) (див. параграфи А4, А90).

Взаємозв'язок з МСЗНВ 3000, іншими професійними стандартами та іншими вимогами

9. Виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитами та оглядами історичної фінансової інформації, вимагає від практикуючого фахівця дотримання вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий). У МСЗНВ 3000 (переглянутий) викладено вимоги щодо таких питань, як прийняття завдання, планування, отримання доказів та документація, які стосуються всіх завдань з надання впевненості, включаючи завдання відповідно до цього МСЗНВ. У цьому МСЗНВ пояснюється, як МСЗНВ 3000 (переглянутий) слід застосовувати під час виконання завдання з надання впевненості щодо звітів суб'єкта господарювання з ПГ. Він також вимагає, щоб партнер із завдання був членом фірми, яка дотримується Міжнародних стандартів

---

3 МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 12 (a)(ii).

4 МСЗНВ 3000(переглянутий), параграф 12 (a)(i)(b).

5 МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 12 (a)(iii).

контролю якості 1 чи інших професійних вимог, як принаймні вимагається Міжнародними стандартами контролю якості (див. параграф А17).

10. Дотримання вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) вимагає від практикуючого фахівця, серед іншого, дотримання вимог незалежності та інших вимог, викладених у Кодексі етики професійних бухгалтерів (*включаючи Міжнародні стандарти незалежності*), виданому Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), та впровадження процедур контролю якості, застосовних до окремого завдання. Також вимагається, щоб партнер із завдання був членом фірми, яка застосовує МСУЯ1[6], або інші професійні вимоги, або вимоги відповідно до законодавства чи регулювання, які відповідають вимогам МСУЯ1 (див. параграфи А5–А6).

11. Якщо завдання виконується відповідно до місцевих законодавчих чи нормативних актів або відповідно до умов програми торгівлі викидами, цей МСЗНВ не відхиляє ці законодавчі чи нормативні акти або умови. У випадку, якщо місцеві законодавчі чи нормативні акти або умови програми торгівлі викидами відрізняються від цього МСЗНВ, завдання, яке виконується відповідно до місцевих законодавчих чи нормативних актів або відповідно до умов програми торгівлі викидами, автоматично вважається таким, яке не відповідає вимогам цього МСЗНВ. Практикуючий фахівець має право посилатись на відповідність вимогам цього МСЗНВ на додаток до відповідності місцевим законодавчим чи нормативним актам або умовам програми торгівлі викидами лише у разі дотримання ним усіх застосовних вимог цього МСЗНВ (див. параграф А7).

Дата набрання чинності

12. Цей МСЗНВ є чинним для звітів із завдання з надання впевненості за періоди, що закінчуються 30 вересня 2013 р. або пізніше.

Цілі

13. Цілями практикуючого фахівця є:

    (a) отримання обґрунтованої або обмеженої впевненості відповідно до умов завдання, що звіт з ПГ не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок, що дасть змогу практикуючим фахівцем надати висновок, який би передавав цей рівень впевненості;

    (b) надати звіт відповідно до отриманих практикуючим фахівцем результатів чи:

        (i) у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості – звіт з ПГ підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв; або

        (ii) у випадку завдання з надання обмеженої впевненості – що практикуючому фахівцю стали відомими факти, які на основі виконаних процедур та отриманих доказів змушують його вважати, що звіт з ПГ не підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв; та

    (c) надання інформації відповідно до вимог цього МСЗНВ згідно з отриманими ним результатами.

Визначення

[6] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи 3 (b) і 31(a). Міжнародні стандарти управління якістю (МСУЯ)1. *«Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг»*.

14. Для цілей цього МСЗНВ наведені далі терміни мають такі значення[7]:

(a) Застосовні критерії (Applicable criteria) – критерії, що використовуються суб'єктом господарювання для кількісного визначення і відображення викидів у звіті з парникових газів.

(b) Твердження (Assertions) – явні або неявні представлення суб'єкта господарювання, що містяться у звіті з парникових газів, які використовує практикуючий фахівець при розгляді потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце.

(c) Базовий рік (Base year) – конкретний рік або середня величина за кілька років, з якою порівнюються викиди суб'єкта господарювання.

(d) Обмеження викидів і торгівля (Cap and trade) – система, яка встановлює загальні ліміти на викиди, розподіляє квоти на викиди між учасниками, а також дозволяє учасникам торгувати квотами та лімітами на викиди між собою.

(e) Порівняльна інформація (Comparative information) – суми та розкриття інформації, включені до звіту з парникових газів за один чи кілька попередніх періодів

(f) Викиди (Emissions) – парникові гази, викиди яких в атмосферу відбувалися або відбулися би протягом відповідного періоду, якби вони не уловлювалися та не спрямовувалися до поглинача парникових газів. Викиди можна класифікувати за такими категоріями:

- прямі викиди (також відомі як викиди рубрики 1) – викиди з джерел, які є у власності або контролюються суб'єктом господарювання.
- непрямі викиди – викиди, які є наслідком діяльності суб'єкта господарювання, але відбуваються в джерелах, які є у власності або контролюються іншим суб'єктом господарювання. Непрямі викиди можна додатково класифікувати як:
  - викиди Рубрики 2 – викиди, пов'язані з передачею та споживанням енергії суб'єктом господарювання.
  - викиди Рубрики 3 – всі інші непрямі викиди.

(g) Викиди, що вираховуються (Emissions deduction) – будь-яка стаття, включена до звіту з парникових газів, яка вираховується із загальної кількості зареєстрованих викидів, але не розглядається як поглинання (removal); як правило, вона містить придбані компенсаційні квоти, але також може містити різні інші інструменти та механізми, наприклад, надані бали за підсумками результатів діяльності або дозволи, що були надані за законодавчо врегульованою програмою або іншими подібними схемами, в яких бере участь суб'єкт господарювання (див. параграфи А11–А12)

(h) Інтенсивність викидів (Emissions factor) – математично розрахований коефіцієнт або співвідношення для перерахунку одиниці виміру діяльності (наприклад, літри спожитого палива, кілометри, які були проїхані, кількість тварин у господарстві або тонни виробленого продукту) в очікувану кількість ПГ внаслідок цієї діяльності.

(i) Програма торгівлі квотами на викиди (Emissions trading scheme) – ринковий підхід, який використовується для контролю за парниковими газами через надання економічних стимулів для досягнення скорочення викидів таких газів.

[7] Визначення, наведені в МСЗНВ 3000 (переглянутий), стосуються також цього МСЗНВ.

(j) Суб'єкт господарювання (Entity) – юридична особа, суб'єкт господарської діяльності або частина юридичної особи чи суб'єкта господарської діяльності, які можна ідентифікувати (наприклад, окреме підприємство або інший об'єкт, наприклад звалище), або поєднання юридичних осіб чи інших суб'єктів, або їх частин (наприклад, спільне підприємство), якої стосуються викиди, зазначені в звіті з ПГ.

(k) Шахрайство (Fraud) – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди.

(l) Подальші процедури (Further procedures) – процедури, які виконуються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включно з тестами заходів контролю (якщо такі є), детальними тестами та аналітичними процедурами.

(m) Звіт з ПГ (GHG statement) – звіт, в якому наводяться елементи та визначається кількість викидів ПГ суб'єктом господарюваннязавизначенийперіод(інодіщеіменується відомістю викидів), а також, якщо це застосовно, наводяться порівняльна інформація та пояснювальні примітки включно із стислим описом важливих питань визначення кількості та політики звітування. Звіт з ПГ суб'єкта господарювання може також включати перелік поглинань або зменшення кількості викидів за категоріями. Якщо завдання не поширюється на весь звіт з ПГ, термін «звіт з ПГ» слід розуміти як ту його частину, на яку поширюється завдання. Звіт з ПГ є «інформацією з предмета перевірки» щодо завдання[8].

(n) Парникові гази (ПГ) (Greenhouse gases (GHGs)) – двоокис вуглецю (CO_2) та будь-які інші гази, які відповідно до застосовних критеріїв потрібно включати до звіту з парникових газів, наприклад: метан; оксид азоту; гексафторид сірки; гідрофторвуглеці; перфторвуглеці та хлорфторвуглеці. Гази, що не є двоокисом вуглецю, часто виражають в еквівалентах двоокису вуглецю (CO_2).

(o) Організаційний кордон (Organizational boundary) – межа, яка визначає, які виробничі одиниці включаються в звіт суб'єкта господарювання з ПГ.

(p) Суттєвість для виконання аудиторських процедур (Performance materiality) – сума або суми, визначені практикуючим фахівцем у розмірі, нижчому від суттєвості для звіту з парникових газів, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність невиправлених та невиявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для звіту з парникових газів. Якщо це застосовно, суттєвість для виконання процедур також стосується суми або сум, визначених практикуючим фахівцем у розмірі, нижчому від рівня (рівнів) суттєвості для конкретних типів викидів або розкриття інформації.

(q) Придбана квота (Purchased offset) – відрахування викидів, при якому суб'єкт господарювання платить за зменшення викидів іншого суб'єкта господарювання (зменшення викидів) або збільшення поглинання іншого суб'єкта господарювання (збільшення поглинання) порівняно з гіпотетичною базою (див. параграф А13).

(r) Кількісне вираження (Quantification) – процес визначення кількості парникових газів, що стосуються суб'єкта господарювання, безпосередньо або опосередковано, які викинуто конкретними джерелами (або прибрано

[8] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 12(x).

накопичувачами).

(s) Усунення (Removal) – ПГ, які протягом періоду суб'єкт господарювання усунув з атмосфери або які було б викинуто в атмосферу, якби їх не було уловлено та спрямовано в стік (див. параграф А14).

(t) Важливий об'єкт (Significant facility) – об'єкт, що є індивідуально важливим внаслідок обсягу своїх викидів відносно сукупних викидів, включених у звіт з ПГ, свого характеру або обставин, які можуть викликати індивідуальні ризики суттєвого викривлення (див. параграфи А15–А16).

(u) Накопичувач парникових газів (Sink) — пристрій або процес, який прибирає парникові гази з атмосфери.

(v) Джерело (Source) – пристрій або процес, який викидає ПГ в атмосферу.

(w) Тип викиду (type of Emission) – розподіл викидів за групами на основі, наприклад, джерела викидів, типу газу, регіону або об'єкта.

Вимоги

МСЗНВ 3000 (переглянутий)

15. Практикуючий фахівець не повинен посилатися на відповідність вимогам цього МСА, якщо він не дотримався відповідності вимогам як цього МСЗНВ, так і МСЗНВ 3000 (переглянутий) (див. параграфи А5–А6, А17, А21–А22, А37, А127).

Прийняття та продовження завдання

Професійні навики, знання та досвід

16. Партнер із завдання повинен:

(a) мати достатні вміння, знання та досвід з виконання завдань з надання впевненості, а також достатню компетентність у питаннях кількісного вираження викидів та звітування про це для прийняття на себе відповідальності за висловлювання думки за результатами завдання з надання впевненості; та

(b) впевнитись, що група із завдання та будь-які зовнішні експерти, які залучаються практикуючим фахівцем, разом мають необхідні професійні знання стосовно кількісного вираження викидів та звітування про це, а також виконання завдань з надання впевненості, для виконання такого завдання відповідно до вимог цього МСЗНВ (див. параграфи А18–А19).

Передумови для завдання

17. Для визначення, чи існують передумови для завдання:

(a) партнер із завдання повинен визначити, чи мають як звіт із ПГ, так і завдання обсяг, достатній для забезпечення корисності для визначених користувачів, зокрема (див. параграф А20):

(i) якщо зі звіту з ПГ виключено значні викиди, які було або могло б бути легко виражено кількісно, чи є такі виключення прийнятними за існуючих обставин;

(ii) якщо із завдання виключено надання впевненості стосовно значних викидів, про які звітує суб'єкт господарювання, чи є такі виключення прийнятними за існуючих обставин; та

(iii) якщо завдання включає надання впевненості щодо відрахувань викидів, чи будуть природа впевненості, яку отримає практикуючий фахівець стосовно відрахувань, та визначений зміст звіту із завдання з надання впевненості стосовно них зрозумілими та достатніми за

існуючих обставин, а також зрозумілими для замовника (див. параграфи А11–А12).

(b) Оцінюючи прийнятність застосовних критеріїв, відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[9] практикуючий фахівець повинен визначити, чи поширюються ці критерії як мінімум на (див. параграфи А23–А26):

(i) метод визначення організаційного кордону суб'єкта господарювання (див. параграфи А27–А28)

(ii) ПГ, які повинні включатися в звіт;

(iii) прийнятні методи кількісного вираження, включаючи методи коригувань щодо базового року (якщо це застосовно); та

(iv) адекватність розкриття, яка дасть змогу визначеним користувачам зрозуміти важливі судження, зроблені під час підготовки звіту з ПГ (див. параграфи А29–А34).

(c) Практикуючий фахівець повинен отримати згоду суб'єкта господарювання щодо визнання та розуміння ним своєї відповідальності за:

(i) розробку, впровадження та дотримання такого внутрішнього контролю, який би за визнанням цього суб'єкта господарювання був необхідним для підготовки звіту з ПГ, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок;

(ii) підготовку свого звіту з ПГ відповідно до застосовних критеріїв (див. параграф А35); та

(iii) посилання або викладення в своєму звіті з ПГ використаних застосовних критеріїв та, якщо це явно не є очевидним з обставин завдання, їх розробників (див. параграф А36).

Узгодження умов завдання

18. Узгоджені умови завдання відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[10] мають включати (див. параграф А37):

(a) мету та обсяг завдання;

(b) відповідальність практикуючого фахівця;

(c) відповідальність суб'єкта господарювання включно з відповідальністю, викладеною в параграфі 17 (c);

(d) ідентифікацію застосовних критеріїв, які використовуються для підготовки звіту з ПГ;

(e) посилання на очікувану форму та зміст висновку, який надаватиметься практикуючим фахівцем, і визнання, що можуть існувати такі обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваних форми та змісту; та

(f) визнання, що суб'єкт господарювання погоджується надати письмові запевнення наприкінці виконання завдання.

Планування

19. Плануючи завдання відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[11], практикуючий фахівець повинен (див. параграфи А38–А41):

(a) ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;

(b) визначити мету звіту з виконання завдання для планування часу його

[9] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи 24 (b)(ii) та 41.

[10] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 27.

[11] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 40.

виконання та характеру необхідної інформації, яка надаватиметься;

(c) розглянути чинники, які на професійне судження практикуючого фахівця будуть важливими для спрямування зусиль групи із завдання;

(d) розглянути результати прийняття завдання або процедури продовження завдання та, якщо це застосовно, чи будуть знання, отримані партнером із завдання під час виконання інших завдань для цього суб'єкта господарювання, доречними для цього завдання;

(e) визначити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання, включаючи залучення експертів та/ або інших практикуючих фахівців (див. параграфи А42– А43); та

(f) визначити вплив внутрішнього аудиту, якщо такий є, суб'єкта господарювання на завдання.

Суттєвість при плануванні та виконанні завдання

Визначення суттєвості та робочого рівня суттєвості при плануванні завдання

20. Визначаючи загальну стратегію завдання, практикуючий фахівець повинен визначити суттєвість для звіту з ПГ (див. параграфи А44–А50).

21. Практикуючий фахівець повинен визначити робочий рівень суттєвості для оцінки ризиків суттєвого викривлення та визначення характеру, часу й обсягу подальших процедур.

Перегляд під час виконання завдання

22. Практикуючий фахівець повинен переглянути суттєвість для звіту з ПГ у випадку, якщо під час виконання завдання йому стане відомою інформація, яка б змусила його із самого початку визначити інший рівень суттєвості (див. параграф А51).

Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища включно з внутрішнім контролем суб'єкта господарювання, а також ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

Отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища

23. Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння (див. параграфи А52–А53):

(a) відповідних галузевих, регуляторних та інших зовнішніх чинників, включаючи застосовні критерії;

(b) характеру суб'єкта господарювання включно із:

(i) характером операцій, що виконуються в межах організаційного кордону суб'єкта господарювання, включаючи (див. параграфи А27–А28):

a. джерела і повноту викидів та за їх наявності накопичувачів парникових газів і відрахувань викидів;

b. внесок кожної з них у загальні викиди суб'єкта господарювання; та

c. непевність, яка асоціюється з кількісними показниками, наведеними в звіті з ПГ (див. параграфи А54–А59).

(ii) змінами порівняно з попереднім періодом у характері чи обсязі операцій, включаючи те, чи відбувалися злиття, придбання або продаж джерел викидів або аутсорсінг функцій зі значними викидами; та

(iii) частотою і характером припинення діяльності (див. параграф А60).

(c) вибору та застосування суб'єктом господарювання методів кількісного

вираження та політики звітування включно із причинами змін у них та можливістю подвійного обрахунку викидів у звіті з ПГ;

(d) вимог застосовних критеріїв, доречних для оцінок, включно з відповідними розкриттями;

(e) цілей і стратегії зміни клімату суб'єкта господарювання, якщо такі є, та пов'язаних із цим економічних, регуляторних, фізичних та репутаційних ризиків (див. параграф А61);

(f) нагляду за підготовкою інформації з викидів та відповідальності за це у суб'єкта господарювання;

(g) чи має суб'єкт господарювання внутрішній аудит і, якщо це так, його дії та основні висновки стосовно викидів.

Процедури отримання розуміння та ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення

24. Процедури отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем суб'єкта господарювання, а також ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення повинні включати (див. параграфи А52–А53, А62):

(a) запити тих осіб суб'єкта господарювання, хто за судженням практикуючого фахівця має інформацію, яка може допомогти в ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і помилки;

(b) аналітичні процедури (див. параграфи А63–А65);

(c) спостереження та перевірку (див. параграфи А66–А68).

Отримання розуміння внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

Обмежена впевненість	**Обґрунтована впевненість**
25L. Щодо внутрішнього контролю, доречного до кількісного вираження викидів та звітування про них як основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення, практикуючий фахівець через запити повинен отримати розуміння (див. параграфи А52–А53, А69–А70): (a) середовища контролю; (b) інформаційної системи включно з пов'язаними бізнеспроцесами, ролей та відповідальності за надання інформації зі звітності з викидів та важливих питань, які стосуються звітності з викидів; та (c) результатів процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання	25R. Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння таких компонентів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, доречного до кількісного вираження викидів та звітування про них як основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи А52–А53, А70): (a) середовища контролю; (b) інформаційної системи включно з пов'язаними бізнес-процесами, ролей та відповідальності за надання інформації зі звітності з викидів і важливих питань, які стосуються звітності з викидів; (c) результатів процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання; (d) заходів контролю, доречних для завдання, тобто тих, які практикуючий фахівець вважає необхідним зрозуміти для

	оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень та розробки подальших процедур у відповідь на оцінені ризики. Для виконання завдання з надання впевненості не вимагається отримати розуміння всіх заходів контролю стосовно кожного з важливих типів викидів та розкриття в звіті з ПГ або стосовно кожного відповідного твердження (див. параграфи А71–А72); та (e) моніторингу заходів внутрішнього контролю
	26R. Отримуючи розуміння відповідно до вимог параграфа 25R, практикуючого фахівця повинен оцінити структуру заходів внутрішнього контролю та визначити, чи впроваджено відповідні заходи внутрішнього контролю через виконання відповідних процедур на додаток до запитів персоналу суб'єкта господарювання (див. параграфи А52–А53)

Інші процедури отримання розуміння, ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення

27. Якщо партнер із завдання вже виконував інші завдання для цього суб'єкта господарювання, він повинен розглянути, чи буде раніше отримана ним інформація застосовною для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення (див. параграф А73).

28. Практикуючий фахівець повинен звернутись із запитами до керівництва та інших відповідних осіб суб'єкта господарювання для визначення, чи знають вони про випадки фактичного, підозрюваного чи уявного шахрайства або недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які мають відношення до звіту з ПГ (див. параграфи А84–А86).

29. Партнер із завдання та інші ключові особи групи із завдання, а також ключові зовнішні експерти фахівця-практика повинні обговорити чутливість звіту з ПГ суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки та застосування відповідних критеріїв до фактів і обставин суб'єкта господарювання. Партнер із завдання повинен визначити, про які питання необхідно повідомити членам групи із завдання та зовнішнім експертам, залученим практикуючим фахівцем, які не брали участі в обговоренні.

30. Практикуючий фахівець повинен оцінити, чи застосовні методи суб'єкта господарювання щодо кількісного вираження та його політика звітування, включаючи визначення організаційного кордону, його операціям, та чи сумісні вони із застосовними критеріями, методами кількісного вираження та політикою

звітування, які використовуються у відповідній галузі в попередні періоди.

Виконання процедур безпосередньо на об'єктах суб'єкта господарювання

31. Практикуючий фахівець повинен визначити, чи необхідно в умовах завдання виконати процедури безпосередньо на важливих об'єктах (див. параграфи А15–А16, А74–А77).

Внутрішній аудит

32. Якщо у суб'єкта господарювання є внутрішній аудит, доречний до завдання, практикуючий фахівець повинен (див. параграф А78):
    (a) визначити, чи використовувати і якою мірою конкретні дані внутрішнього аудиту; та
    (b) якщо такі дані використовуються, визначити, чи адекватні вони для цілей завдання.

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення

Обмежена впевненість	**Обґрунтована впевненість**
33L. Практикуючий фахівець повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення: (a) на рівні звіту з ПГ; та (див. параграфи А79–А80) (b) для суттєвих типів викидів і розкриття (див. параграф А81) як основу для розробки та виконання процедур, характер, час і обсяг яких: (c) відповідатимуть оціненим ризикам суттєвого викривлення; та (d) дадуть змогу практикуючому фахівцю отримати обмежену впевненість, чи підготовлено звіт з ПГ у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв	33R. Практикуючий фахівець повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення: (a) на рівні звіту з ПГ; та (див. параграфиА79–А80) (b) на рівні тверджень для суттєвих типів викидів і розкриття (див. параграфи А81–А82) як основу для розробки та виконання процедур, характер, час і обсяг яких (див. параграф А83): (c) відповідатимуть оціненим ризикам суттєвого викривлення; та (d) дадуть змогу практикуючому фахівцю отримати обмежену впевненість, чи підготовлено звіт з ПГ у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв

Причина ризиків суттєвого викривлення

34. Під час виконання процедур відповідно до вимог параграфів 33L або 33R практикуючий фахівець повинен розглянути щонайменше такі чинники (див. параграфи А84–А89):
    (a) вірогідність навмисного викривлення в звіті з ПГ (див. параграфи А84–А86);
    (b) вірогідність недотримання вимог тих законодавчих та нормативних документів, які безпосередньо впливають на зміст звіту з ПГ (див. параграф А87);
    (c) вірогідність невключення потенційно важливого викиду (див. параграф А88(a));
    (d) значні зміни в економічному або регуляторному середовищі (див. параграф А88 (b));

(e) характер операцій (див. параграф А88 (c));

(f) характер методів кількісного вираження (див. параграф А88 (d));

(g) ступінь складності визначення організаційного кордону та залучення пов'язаних сторін (див. параграфи А27– А28);

(h) чи існують значні викиди, які або не відповідають нормальному ходу бізнесу суб'єкта господарювання, або видаються незвичними (див. параграф А88 (e));

(i) ступінь суб'єктивізму в кількісному вираженні викидів (див. параграф А88 (e));

(j) чи включено викиди категорії 3 у звіт з ПГ (див. параграф А88 (f)); та

(k) як суб'єкт господарювання робить важливі оцінки та на яких даних вони ґрунтуються (див. параграф А88 (g)).

Загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення та подальші процедури

35. Практикуючий фахівець повинен розробити та виконати загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні звіту з ПГ (див. параграфи А90– А93).

36. Практикуючий фахівець повинен розробити та виконати подальші процедури, характер, час та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення, з урахуванням того, яка впевненість надається – обмежена чи достатня (див. параграф А90).

Обмежена впевненість	**Обґрунтована впевненість**
37L. Розробляючи та виконуючи подальші процедури відповідно до параграфа 36, практикуючий фахівець повинен (див. параграфи А90, А94): (a) розглянути причини такої оцінки ризиків суттєвого викривлення для суттєвих типів викидів і розкриття (див. параграф 95); та (b) отримати більш переконливі докази залежно від висоти рівня оцінки фахівцем-практиком цих ризиків (див. параграф А97)	37R. Розробляючи та виконуючи подальші процедури відповідно до параграфа 36, практикуючий фахівець повинен (див. параграфи А90, А94): (a) розглянути причини такої оцінки ризиків суттєвого викривлення для суттєвих типів викидів та розкриття (див. параграф 95), включаючи: (i) вірогідність суттєвого викривлення внаслідок конкретних характеристик відповідного типу викидів або розкриття (тобто властивий ризик); та (ii) чи збирається практикуючий фахівець покладатися на операційну ефективність заходів внутрішнього контролю при визначенні характеру, часу й обсягу інших процедур (див. параграф А96); та (b) отримати більш переконливі докази залежно від висоти рівня оцінки практикуючим фахівцем

Обмежена впевненість	Обґрунтована впевненість
	цих ризиків (див. параграф А97)
	Тести заходів контролю 38R. Практикуючий фахівець повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання достатніх і прийнятних доказів стосовно операційної ефективності відповідних заходів внутрішнього контролю (див. параграф А90 (а)), якщо: (a) практикуючий фахівець планує покладатися на операційну ефективність заходів внутрішнього контролю під час визначення характеру, часу й обсягу інших процедур (див. параграф А96); або (b) інші, ніж тести заходів внутрішнього контролю, процедури не можуть надати достатні та прийнятні докази на рівні тверджень (див. параграф А98). 39R. Якщо виявлено відхилення від тих заходів внутрішнього контролю, на які практикуючий фахівець планував покластися, він повинен звернутись із відповідними запитами для отримання розуміння цих питань та їх потенційних наслідків і визначити (див. параграф А90), чи: (a) надають виконані тести заходів внутрішнього контролю прийнятну можливість покладатися на ті заходи; (b) потрібні додаткові тести заходів внутрішнього контролю; або (c) потенційні ризики суттєвого викривлення слід розглянути із застосуванням інших процедур
	Інші, ніж тести заходів внутрішнього контролю, процедури 40R. Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення практикуючий фахівець повинен на додаток до тестів заходів внутрішнього контролю розробити й виконати детальні тести або аналітичні процедури, якщо це потрібно, для кожного із суттєвих

Обмежена впевненість	Обґрунтована впевненість
	типів викидів та розкриття (див. параграфи A90, A94) 41R. Практикуючий фахівець повинен розглянути питання, чи необхідно виконати процедури зовнішнього підтвердження (див. параграфи A90
Аналітичні процедури, виконані у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення 42L. При розробці та виконанні аналітичних процедур практикуючий фахівець повинен (див. параграфи A90 (c), A100–A102): (a) визначити прийнятність конкретних аналітичних процедур з урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення та детальних тестів, якщо вони виконувалися; (b) оцінити надійність даних, на яких ґрунтуються очікування практикуючого фахівця щодо наведених кількісних показників або коефіцієнтів із урахуванням джерела, порівнюваності, характеру та доречності наявної інформації, а також заходів внутрішнього контролю за її підготовкою; та (c) розрахувати очікувані значення щодо наведених кількісних показників або коефіцієнтів 43L. Якщо за допомогою аналітичних процедур ідентифіковано коливання чи взаємозв'язки, які суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних кількісних показників, потрібно визначити, чи потрібні інші процедури за цих обставин (див. параграф A90 (c))	*Аналітичні процедури, виконані у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення* 42R. При розробці та виконанні аналітичних процедур практикуючий фахівець повинен (див. параграфи A90 (c), A100–A102): (a) визначити прийнятність конкретних аналітичних процедур для даних суджень з урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення та детальних тестів, якщо вони виконувалися для цих тверджень; (b) оцінити надійність даних, на яких ґрунтуються очікування практикуючого фахівця щодо наведених кількісних показників або коефіцієнтів із урахуванням джерела, порівнювальності, характеру та доречності наявної інформації, а також заходів внутрішнього контролю за її підготовкою; та (c) розрахувати очікувані значення щодо наведених кількісних показників, які були досить точними для ідентифікації можливих суттєвих викривлень. 43R. Якщо за допомогою аналітичних процедур ідентифіковано коливання або взаємозв'язки, які суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних кількісних показників чи коефіцієнтів, практикуючий фахівець повинен дослідити ці розбіжності (див. параграф A90 (c)) через: (a) звернення до суб'єкта господарювання із запитами й отримання додаткових доказів, які підтримали б відповіді суб'єкта господарювання; та (b) виконання інших процедур,

Обмежена впевненість	Обґрунтована впевненість
	якщо це необхідно за даних обставин
Процедури стосовно оцінок 44L. На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення практикуючий фахівець повинен (див. параграфи А103– А104): (a) оцінити, чи: (i) правильно суб'єкт господарювання застосував вимоги застосовних критеріїв, доречних до оцінок; та (ii) є методи оцінювання прийнятними та чи застосовувалися вони послідовно і чи є зміни, якщо вони є, в наведених оцінках або методах оцінювання, в порівнянні з попереднім періодом прийнятними за даних обставин; та (b) розглянути необхідність виконання інших процедур за даних обставин	*Процедури стосовно оцінок* 44R. На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення практикуючий фахівець повинен оцінити (див. параграф А103), чи: (a) правильно суб'єкт господарювання застосував вимоги застосовних критеріїв, доречних до оцінок; та (b) є методи оцінювання прийнятними та чи застосовувалися вони послідовно і чи є зміни, якщо вони є, в наведених оцінках або методах оцінювання, в порівнянні з попереднім періодом прийнятними за даних обставин
	45R. У відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення практикуючий фахівець повинен виконати одну чи більше із таких дій з урахуванням характеру оцінок (див. параграф А103): (a) провести тестування, як саме суб'єкт господарювання досяг такої оцінки та даних, на яких вона ґрунтується. При цьому практикуючий фахівець повинен оцінити: (i) чи є використаний метод кількісного вираження прийнятним за даних обставин; та (ii) чи є прийнятними припущення, використані суб'єктом господарювання; (b) провести тестування операційної ефективності заходів внутрішнього контролю за тим, як суб'єкт

Обмежена впевненість	Обґрунтована впевненість
	господарювання виконав оцінювання, разом із іншими прийнятними процедурами; (c) розробити точку або діапазон для оцінювання оцінки суб'єкта господарювання. Для цього: (i) якщо практикуючий фахівець використовує припущення або метод, що відрізняється від того, який було використано суб'єктом господарювання, практикуючий фахівець повинен отримати розуміння припущень або методів суб'єкта господарювання, достатнє для встановлення, що розроблені ним точка або діапазон ураховують доречні змінні та оцінки будь-яких значних розбіжностей із точковою оцінкою суб'єкта господарювання; (ii) якщо практикуючий фахівець доходить висновку, що прийнятним буде використання діапазону оцінювання, він повинен звужувати його на основі наявних доказів до того моменту, коли всі значення поза діапазоном можна буде вважати прийнятними

Вибірка

46. При використанні вибірки практикуючий фахівець повинен розрахувати її, розглянути мету цієї процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде відбиратися вибірка (див. параграфи A90 (b), A105).

Шахрайство, законодавчі та нормативні акти

47. Практикуючий фахівець повинен відповідно реагувати на шахрайство або підозрюване шахрайство та недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, ідентифікованих під час виконання завдання (див. параграфи A106–A107).

Обмежена впевненість	Обґрунтована впевненість

Процедури стосовно процесу складання звіту з ПГ 48L. Процедури практикуючого фахівця мають включати такі процедури стосовно процесу складання звіту з ПГ (див. параграф А108): (a) звірку або узгодження звіту з ПГ з відповідними даними; та (b) отримання через запити до суб'єкта господарювання розуміння суттєвих коригувань, зроблених під час підготовки звіту з ПГ, та розгляд за потреби даних обставин в інших процедурах	*Процедури стосовно процесу складання звіту з ПГ* 48R. Процедури практикуючого фахівця мають включати такі процедури стосовно процесу складання звіту з ПГ (див. параграф А108): (a) звірку або узгодження звіту з ПГ із відповідними даними; та (b) дослідження суттєвих коригувань, зроблених під час підготовки звіту з ПГ
Визначення потреби в додаткових процедурах при виконанні завдання з надання обмеженої впевненості 49L. Якщо практикуючому фахівцю стане відомо про будь-яке питання, яке б його змусило вважати, що звіт з ПГ є суттєво викривленим, він повинен розробити та виконати додаткові процедури, які б дали йому змогу (див. параграфи А109–А110): (a) дійти висновку, що таке питання навряд чи призведе до суттєвого викривлення звіту з ПГ; або (b) визначити, що таке питання призвело до суттєвого викривлення звіту з ПГ (див. параграф А111)	*Перегляд оцінки ризиків при виконанні завдання з надання достатньої впевненості* 49R. Оцінка практикуючим фахівцем ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися протягом виконання завдання внаслідок отримання додаткових доказів. За обставин, якщо практикуючий фахівець отримує докази внаслідок виконання подальших процедур або отримує нову інформацію та при цьому ці докази або інформація несумісні з доказами, на яких ґрунтувалася його початкова оцінка, практикуючий фахівець повинен переглянути свою оцінку та відповідно змінити заплановані процедури (див. параграф А109)

Акумуляція ідентифікованих викривлень

50. Практикуючий фахівець повинен акумулювати викривлення, ідентифіковані під час виконання завдання, за винятком тих, які є вочевидь дрібними (див. параграф А112).

Розгляд ідентифікованих викривлень під час виконання завдання

51. Практикуючий фахівець повинен визначити, чи є потреба у перегляді загальної стратегії та плану завдання, якщо:

(a) Характер ідентифікованих викривлень та обставини їх поширення можуть вказувати на можливість існування інших викривлень, які б разом із іншими викривленнями, акумульованими протягом виконання завдання, могли б стати суттєвими; або

(b) Сукупність викривлень, акумульованих протягом виконання завдання, наближається до рівня суттєвості, визначеного відповідно до параграфів 20–22 цього МСЗНВ.

52. Якщо на запит практикуючого фахівця суб'єкт господарювання перевірив тип викидів або розкриття та виправив виявлене викривлення, практикуючий фахівець повинен виконати процедури стосовно роботи, виконаної суб'єктом господарювання, для визначення, чи продовжують існувати суттєві викривлення.

Повідомлення інформації та виправлення викривлень

53. Практикуючий фахівець повинен своєчасно повідомити інформацію про всі викривлення, акумульовані під час виконання завдання, управлінському персоналу відповідного рівня суб'єкта господарювання та запропонувати йому виправити ці викривлення.

54. Якщо суб'єкт господарювання відмовляється виправити деякі або всі викривлення, про які було повідомлено практикуючим фахівцем, практикуючий фахівець повинен отримати розуміння підстав суб'єкта господарювання для відмови від виправлень та врахувати це розуміння при формуванні свого висновку.

Оцінювання впливу невиправлених викривлень

55. До оцінки впливу невиправлених викривлень практикуючий фахівець повинен переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до вимог параграфів 20–22 цього МСЗНВ, для підтвердження, чи такий рівень прийнятний у контексті дійсних викидів суб'єкта господарювання.

56. Практикуючий фахівець повинен визначити, чи будуть невиправлені викривлення суттєвими кожне окремо або в сукупності. При цьому він повинен розглянути розмір і характер викривлення, а також обставини їх виникнення відносно конкретних типів викидів або розкриття та звіту з ПГ у цілому(див. параграф 71).

Використання роботи інших практикуючих фахівців

57. Якщо практикуючий фахівець планує використати роботу інших практикуючих фахівців, він повинен:

    (a) надати чітку інформацію цим іншим практикуючим фахівцям щодо обсягу, часу та результатів їх роботи (див. параграфи А113–А114); та

    (b) оцінити достатність та прийнятність отриманих доказів і процес включення відповідної інформації в звіт з ПГ (див. параграф А115).

Письмові запевнення

58. Практикуючий фахівець повинен зробити запит щодо надання письмових запевнень співробітником (співробітниками) суб'єкта господарювання, який (які) б мали прийнятний рівень відповідальності та знання відповідних питань (див. параграф А116), про те, що він:

    (a) виконав свої обов'язки щодо підготовки звіту з ПГ, включаючи надання порівняльної інформації, якщо це необхідно, відповідно до застосовних критеріїв, як зазначено в умовах завдання;

    (b) надав практикуючому фахівцю всю актуальну інформацію та доступ, як узгоджено в умовах завдання, а також відобразив всі доречні питання в звіті з ПГ;

    (c) вважає, що вплив невиправлених викривлень не є суттєвим окремо або в сукупності для звіту з ПГ. Короткий виклад таких викривлень має бути включений у письмові запевнення або доданий до них;

    (d) вважає, що значні припущення, використані при розробці оцінок, є поміркованими;

    (e) повідомив практикуючому фахівцю про всі відомі йому недоліки заходів внутрішнього контролю, доречних до завдання, які не є вочевидь дрібними;

та

(f) розкрив практикуючому фахівцю своє знання про дійсне, підозрюване або уявне шахрайство або недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, якщо таке шахрайство та недотримання можуть мати суттєвий вплив на звіт з ПГ.

59. Дата письмового запевнення повинна бути наближеною, наскільки це практично можливо, до дати звіту із завдання з надання впевненості, але не пізніше від неї.

60. Практикуючий фахівець повинен відмовитися від висловлення думки або від виконання завдання, коли це можливо відповідно до застосовних законодавчих і нормативних актів, якщо:

(a) він вважає, що є значні сумніви щодо чесності співробітника (співробітників), який надає письмові запевнення відповідно до вимог параграфа 58(a) та (b), внаслідок чого письмові запевнення є недостовірними; або

(b) суб'єкт господарювання не надав письмових запевнень відповідно до вимог параграфа 58(a) та (b).

Подальші події

61. Практикуючий фахівець повинен (див. параграф A117):

Розглянути, чи вимагають коригувань або розкриття в звіті з ПГ події, які відбулися між датою звіту з ПГ та датою звіту із завдання з надання впевненості, та оцінити достатність і прийнятність доказів, отриманих щодо того, чи відповідно відображені ці події в звіті з ПГ згідно із застосовними критеріями; та

Відповідно відреагувати на факти, про які йому стало відомо після дати звіту із завдання з надання впевненості та які, якщо б про них стало йому відомо на цю дату, змусили б його змінити свій звіт.

Порівняльна інформація

62. Якщо порівняльну інформацію подано разом із поточною інформацією щодо викидів, а висновок практикуючого фахівця стосується її в цілому або частково, процедури, які він застосовує до порівняльної інформації, мають включати оцінку, чи (див. параграфи A118–A121):

(a) узгоджується ця порівняльна інформація з даними та іншими розкриттями, поданими в попередньому періоді, або, якщо це прийнятно, чи було її переглянуто належно, а саму трансформацію було адекватно розкрито (див. параграф A121); та

(b) сумісна політика кількісного вираження, відображена в порівняльній інформації, з політикою, що застосовувалася в поточному періоді, або, якщо вона змінювалась, її було застосовано й розкрито у відповідний спосіб.

63. Незалежно від того, чи стосується висновок практикуючого фахівця порівняльної інформації, якщо практикуючому фахівцю стало відомо про можливість наявності суттєвого викривлення в наданій порівняльній інформації, він повинен:

(a) розглянути це питання зі співробітником (співробітниками) суб'єкта господарювання, який (які) мали б прийнятний рівень відповідальності та знання відповідних питань, і виконати процедури, прийнятні за цих обставин (див. параграфи A122–A123); та

(b) розглянути вплив цього на свій звіт. Якщо подана порівняльна інформація містить суттєве викривлення та її не було переглянуто:

(i) в тій частині висновку, яка стосується порівняльної інформації,

практикуючий фахівець повинен висловити умовно-позитивний або негативний висновок у своєму звіті із завдання з надання впевненості; або

(ii) якщо звіт практикуючого фахівця не стосується порівняльної інформації, він повинен включити в свій звіт параграф «Інші питання» з описом обставин, які впливають на порівняльну інформацію.

Інша інформація

64. Практикуючий фахівець повинен ознайомитися з іншою інформацією, включеною в документи, що містять звіт з ПГ, та у звіт із завдання з надання впевненості щодо звіту з ПГ і якщо було виявлено невідповідність інформації хоча б в одному із цих звітів або під час ознайомлення з іншою інформацією, практикуючий фахівець (див. параграф А138):

(a) ідентифікує невідповідність інформації звіту про парникові гази або звіту про надання впевненості щодо звіту з ПГ; або

(b) стало відомо про суттєве викривлення дійсності в тій іншій інформації, яка не пов'язана з питаннями, які фігурують у звіті з ПГ або звіті про надання впевненості щодо звіту з ПГ

практикуючий фахівець повинен обговорити це з відповідними особами суб'єкта господарювання і в разі потреби виконати відповідні подальші дії (див. параграфи А124–А126).

Документація

65. Документуючи характер, час та обсяг виконаних процедур, практикуючий фахівець повинен зазначити (див. параграф А127):

(a) ідентифікаційні характеристики статей чи питань, які пройшли тестування;

(b) хто виконував цю роботу і дату, коли цю роботу було завершено; та

(c) хто перевірив виконану роботу, а також дату й обсяг цієї перевірки.

66. Практикуючий фахівець повинен задокументувати обговорення важливих питань із відповідними співробітниками суб'єкта господарювання та іншими особами, включаючи характер цих важливих питань, а також коли і з ким це обговорення відбулося (див. параграф А127).

Управління якістю

67. Практикуючий фахівець повинен включити в документацію із завдання:

(a) питання, які було ідентифіковано стосовно дотримання доречних етичних вимог та як їх було вирішено;

(b) висновки щодо дотримання вимог незалежності, застосовних до завдання, та доречних обговорень на фірмі, які підтримують ці висновки;

(c) висновки щодо прийняття завдання чи продовження співпраці з клієнтом і продовження виконання завдання з надання впевненості; та

(d) характеру й обсягу консультацій, проведених під час виконання завдання, і досягнутих у результаті цього висновків.

Питання, які виникли після дати звіту із завдання з надання впевненості

68. Якщо за виняткових обставин практикуючий фахівець виконує нові або додаткові процедури чи доходить нових висновків після дати звіту із завдання з надання впевненості, він повинен задокументувати (див. параграф А128):

(a) обставини, що виникли;

(b) виконані нові або додаткові процедури, отримані докази і свої висновки, а

також їх вплив на звіт із завдання з надання впевненості; та

(c) коли та ким було внаслідок цього внесено зміни в документацію із завдання з подальшою їх перевіркою.

Підготовка кінцевого файла із завдання

69. Практикуючий фахівець повинен зібрати документи із завдання в файл із завдання та своєчасно завершити адміністративний процес підготовки кінцевого файла із завдання після дати звіту із завдання з надання впевненості. Після завершення підготовки кінцевого файла із завдання практикуючий фахівець не повинен видаляти або знищувати документи будьякого характеру з нього до закінчення періоду його зберігання (див. параграф A129).

70. За інших, ніж викладені в параграфі 68, обставин, якщо практикуючий фахівець вважає за потрібне внести зміни до існуючої документації із завдання або додати нову документацію до завдання після підготовки кінцевого файла із завдання, він повинен незалежно від характеру змін або доповнень задокументувати:

(a) конкретні причини цього; та

(b) коли й хто їх зробив і перевірив.

Формування висновку з надання впевненості

71. Практикуючий фахівець повинен дійти висновку, чи отримав він обмежену або обґрунтовану впевненість (залежно від умов завдання) щодо звіту з ПГ. При цьому його висновок має враховувати вимоги, викладені в параграфах 56 та 72–74 цього МСЗНВ.

Обмежена впевненість	Обґрунтована впевненість
72L. Практикуючий фахівець повинен оцінити, чи не стало йому відомо про будь-які факти, які змусили його вважати, що звіт з ПГ не підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв	72R. Практикуючий фахівець повинен оцінити, чи підготовлено звіт з ПГ в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв

73. Така оцінка повинна включати розгляд якісних аспектів методів кількісного вираження, застосованих суб'єктом господарювання, та звітування включно з показниками можливого відхилення в судженнях і рішеннях під час складання оцінок і підготовці звітів з ПГ[12], і визнання, чи з погляду на застосовні критерії:

(a) узгоджуються відібрані та застосовані методи кількісного вираження і політика звітування із застосовними критеріями;

(b) є прийнятними оцінки, зроблені при підготовці звіту з ПГ;

(c) є прийнятною, достовірною, повною, порівнюваною та зрозумілою інформація, подана в звіті з ПГ;

(d) забезпечено в звіті з ПГ адекватне розкриття застосовних критеріїв та інших питань включно з питаннями непевності так, щоб визначені користувачі могли зрозуміти важливі судження, які було зроблено при його підготовці (див. параграфи A29, A130–A132); та

(e) використана в звіті з ПГ термінологія є відповідною.

74. Оцінка відповідно до вимог параграфа 72 має включати також розгляд:

[12] Показники можливого відхилення самі по собі не є викривленням з погляду підготовки висновків щодо поміркованості індивідуальних оцінок.

(a) загальної презентації, структури та змісту звіту з ПГ; та

(b) якщо це прийнятно в контексті критеріїв або інших обставин завдання, формулювання висновку з надання впевненості, чи подано в звіті з ПГ викиди у такий спосіб, який забезпечує їх достовірне подання.

Зміст звіту з надання впевненості

75. Звіт з надання впевненості повинен включати такі основні елементи (див. параграф А133):

(a) назву, яка чітко вказує на те, що звіт є звітом незалежного аудитора із завдання з надання обмеженої чи обґрунтованої впевненості;

(b) адресу звіту із завдання;

(c) ідентифікацію або опис рівня впевненості, обгрунтованої або обмеженої, отриманого практикуючим фахівцем;

(d) ідентифікацію звіту з ПГ включно з періодом, якого він стосується, і, якщо будь-яку інформацію в цьому звіті не розкрито висновком практикуючого фахівця, чітку ідентифікацію інформації, яка підпадає під висновок щодо впевненості, та інформації, яка не підпадає під висновок, а також твердження, що практикуючий фахівець не виконував ніяких процедур стосовно такої виключеної інформації, і саме тому не висловлює щодо неї ніякого висновку (див. параграфи А120, А134);

(e) опис відповідальності суб'єкта господарювання (див. параграф А35);

(f) твердження, що кількісне вираження ПГ має властиву непевність (див. параграфи А54–А59);

(g) якщо в звіт з ПГ включено викиди, що вираховуються, і на які поширюється висновок практикуючого фахівця, ідентифікацію цих викидів, що вираховуються, та твердження про відповідальність практикуючого фахівця щодо них (див. параграфи А135–А138);

(h) ідентифікацію застосовних критеріїв:

(i) ідентифікацію, як до цих критеріїв можна отримати доступ;

(ii) якщо ці критерії доступні лише для конкретних визначених користувачів або є доречними лише для конкретних цілей – твердження, яке обмежує використання звіту із завдання лише такими визначеними користувачами або такою метою. Звіт має також обмежувати використання звіту з впевненості особами, для яких він призначений (див. параграфи А139–А140); та

(iii) якщо встановлені критерії необхідно доповнити розкриттям у пояснювальних примітках до звіту з ПГ – твердження, що такі критерії є прийнятними з ідентифікацією відповідної примітки (приміток) (див. параграф А130);

(i) твердження про те, що фірма, в якій працює практикуючий фахівець, застосовує МСУЯ 1 або інші професійні вимоги або вимоги закону або нормативного акта, які відповідають вимогам МСУЯ 1. Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, твердження повинне відображати професійні вимоги або вимоги закону або нормативного акта, що застосовуються, які, як мінімум, відповідають вимогам МСУЯ 1.

(j) твердження про те, що практикуючий фахівець відповідає вимогам незалежності та іншим етичним вимогам Комітету з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, іншим професійним вимогам або вимогам, встановлених законом або нормативними актами, які є мінімальними відповідно до частин А і В Кодексу Комітету з Міжнародних стандартів

етики для бухгалтерів для забезпечення зобов'язань. Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, твердження повинне відображати професійні вимоги або вимоги закону або нормативного акта, що застосовуються, які, як мінімум, відповідають вимогам Кодексу Комітету з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів для забезпечення зобов'язань.

(k) опис відповідальності практикуючого фахівця, включаючи:

(i) твердження, що завдання було виконано відповідно до вимог МСЗНВ 3410 *«Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»*; та

(ii) стислий виклад процедур, виконаних практикуючим фахівцем. Для завдання з надання обмеженої впевненості сюди включається також твердження, що процедури, здійснені під час виконання завдання з обмеженої впевненості, відрізняються за характером від процедур для завдання з надання обґрунтованої впевненості та є меншими за них за обсягом. У випадку обмеженої впевненості має бути зазначено таке:

- Процедури у випадку обмеженої впевненості відрізняються за своїм характером і часом, і менші за обсягом, ніж для, обґрунтованої впевненості; та
- Отже, рівень впевненості, отриманої у процесі забезпечення обмеженої впевненості істотно нижчий, ніж рівень впевненості, який був би отриманий в результаті процедур обґрунтованої впевненості (див. параграфи А141–А143);

(l) висновок практикуючого фахівця:

(i) має бути висловлений у позитивній формі у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості; чи

(ii) у випадку обмеженої впевненості, висновок має бути виражене у формі, що передає, що, на підставі проведених процедур і отриманих доказів, які перебували у полі зору практикуючого фахівця, змусили практикуючого фахівця вважати, що звіт з ПГ не був підготовлений в усіх суттєвих аспектах, відповідно до чинних критеріїв;

(iii) якщо практикуючий фахівець висловлює модифікований висновок, звіт з впевненості має містити;

a. розділ, який місить опис інформації, що стали підставою для дачі модифікованого висновку; та

b. розділ, який містить модифікований висновок

(m) підпис практикуючого фахівця (див. параграф А144);

(n) дату звіту з надання впевненості. Звіт з надання впевненості має бути датований не раніше дати, на яку:

(i) практикуючий фахівець отримав докази, на яких ґрунтується його висновок, включаючи докази того, що ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть віповідальність за звіт з ПГ; та

(ii) якщо перевірка якості завдання вимагається відповідно до МСУЯ 1 або політик чи процедур фірми, така перевірка якості завдання є завершена.

(o) адресу в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець.

Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань

76. Якщо практикуючий фахівець вважає потрібним (див. параграфи А145–А151):

(a) привернути увагу визначених користувачів до питання, поданого або розкритого в звіті з ПГ, яке на думку практикуючого фахівця має таке значення, що є фундаментальним для розуміння визначеними користувачами звіту з ПГ (пояснювальний параграф); або

(b) повідомити про питання, яке не подано або не розкрито в звіті з ПГ та яке на думку практикуючого фахівця є доречним для розуміння визначеними користувачами самого завдання, своєї відповідальності або звіту із завдання (параграф «Інші питання»),

та це не заборонено законодавчими чи нормативними актами, він повинен зробити це в окремому параграфі звіту із завдання з надання впевненості, який повинен мати відповідний заголовок та чітко вказувати, що висновок практикуючого фахівця не є через це модифікованим.

Інші вимоги щодо повідомлення інформації

77. Практикуючий фахівець повинен повідомити особам, які відповідають за нагляд за підготовку звіту з ПГ, про такі питання, які привернули його увагу під час виконання завдання, а також визначити, чи повинен він повідомити цю інформацію іншим особам суб'єкта господарювання або особам за його межами:

(a) недоліки внутрішнього контролю, які на професійне судження практикуючого фахівця заслуговують на увагу;

(b) ідентифіковане або підозрюване шахрайство; та

(c) питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, крім питань, які є явно незначними (див. параграф А87).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Вступ

Завдання з надання впевненості, що охоплюють іншу інформацію на додаток до звіту з ПГ (див. параграф 3)

А1. У деяких випадках практикуючий фахівець може виконувати завдання з надання впевненості щодо звіту, який містить інформацію з ПГ, але ця інформація з ПГ не являє собою звіт з ПГ, як визначено в параграфі 14(m). У цьому МСЗНВ вміщено поради й для таких випадків.

А2. Якщо звіт з ПГ є відносно незначною частиною всієї інформації, яка охоплюється висновком практикуючого фахівця, він сам оцінює ступінь доречності використання цього МСЗНВ в обставинах завдання на основі професійного судження.

Ключові показники ефективності на основі даних з ПГ (див. параграф 4 (b))

А3. Прикладом ключового показника ефективності, який ґрунтується на даних з ПГ, є середньозважені викиди на кілометр для транспортних засобів, здійснені суб'єктом господарювання за період, який у деяких юрисдикціях законодавчо вимагається розраховувати та розкривати.

Процедури для завдань з надання обґрунтованої впевненості та завдань з надання обмеженої впевненості (див. параграф 8)

А4. Деякі з процедур, які вимагаються лише для завдань з надання обґрунтованої впевненості, можуть виявитися прийнятними для деяких завдань з надання

обмеженої впевненості. Наприклад, хоча отримання розуміння заходів контролю не вимагається для завдань з надання обмеженої впевненості, в деяких випадках, наприклад якщо інформація реєструється, оброблюється або зводиться в звіти лише в електронному вигляді, практикуючий фахівець може вирішити, що для виконання завдання з надання обмеженої впевненості необхідне тестування заходів контролю й отримання через це розуміння відповідних заходів контролю (див. також параграф А90).

Незалежність (див. параграфи 10,15)

А5. У Кодексі етики до незалежності використано підхід «загроза – застережні заходи». Дотриманню фундаментальних принципів потенційно може загрожувати широкий діапазон обставин. Такі загрози можна розподілити на такі категорії:

- власний інтерес, наприклад надмірна залежність від гонорарів суб'єкта господарювання;
- власна оцінка, наприклад надання суб'єкту господарювання інших послуг, які безпосередньо впливають на звіт з ПГ, наприклад участь у розрахунку обсягу викидів суб'єктом господарювання;
- захист, наприклад захист від імені суб'єкта трактувань застосовних критеріїв;
- особисті стосунки, наприклад член групи із завдання давно товаришує з працівником суб'єкта господарювання, який може чинити безпосередній та значний вплив на підготовку звіту з ПГ, або є близьким чи найближчим родичем;
- тиск, наприклад тиск для недоречного зменшення обсягу виконуваної роботи для зменшення гонорару або погрози скасування реєстрації практикуючого фахівця відповідним реєструючим органом тієї галузі, в якій працює суб'єкт господарювання.

А6. Застережні заходи, створені професією або законодавчими та нормативними актами, або застережні заходи в робочому середовищі можуть усунути такі загрози або зменшити їх до прийнятного рівня.

Місцеве законодавство, регулювання та умови програми торгівлі викидами (див. параграф 11)

А7. Місцеві законодавчі чи нормативні акти або умови програми торгівлі викидами можуть містити й інші вимоги на додаток до вимог, викладених у цьому МСЗНВ, вимагати виконання конкретних процедур під час усіх завдань або вимагати виконання процедур в особливий спосіб. Наприклад, місцевими законодавчими чи нормативними актами або умовами програми торгівлі викидами від практикуючого фахівця може вимагатися надання звіту у форматі, який не відповідає цьому МСЗНВ. Якщо законодавчими чи нормативними актами встановлено форму та зміст звіту із завдання з надання впевненості, які значно відрізняються від цього МСЗНВ, а практикуючий фахівець вважає, що додаткові пояснення в звіті не послаблять можливості неправильного розуміння, він може включити в звіт твердження, що завдання не виконувалось відповідно до цього МСЗНВ.

Визначення

Викиди (див. параграф 14 (f), Додаток 1)

А8. До викидів рубрики 1 можуть включатись викиди від стаціонарного горіння (від палива, яке спалюється в стаціонарному обладнанні суб'єкта господарювання, наприклад парових котлах, сміттєспалювальних печах, моторах та факелах), рухомого горіння (від палива, яке спалюється транспортними засобами суб'єкта

господарювання, наприклад вантажними автомобілями, потягами, літаками або кораблями), викиди процесів (фізичних або хімічних процесів, таких як виробництво цементу, переробка нафти або плавка алюмінію) та викиди, які важко зафіксувати (навмисні й випадкові викиди, наприклад протікання через стики або затвори обладнання, викиди з водоочисних установок, ям або градирні).

A9. Майже всі суб'єкти господарювання купують енергію в таких формах, як електрична енергія, тепло або пара, тому майже всі суб'єкти господарювання мають викиди рубрики 2. Викиди рубрики 2 є непрямими, оскільки викиди, які асоціюються, наприклад, з електроенергією, бувають на електростанції, яка знаходиться за операційним кордоном суб'єкта господарювання.

A10. Викиди рубрики 3 можуть включати викиди, які стосуються, наприклад, ділових поїздок працівників, роботи субпідрядної організації; споживання викопного палива або електроенергії, необхідних для користування продукцією суб'єкта господарювання; видобутку і виробництва матеріалів, які купуються для використання у виробничих процесах суб'єкта господарювання, та перевезення придбаного палива. Викиди рубрики 3 додатково розглядаються в параграфах A31–A34.

Викиди, що вираховуються (див. параграф 14(g), 17(a)(iii), Додаток 1)

A11. У деяких випадках викиди, що вираховуються, включають спеціальні бали або знижки в конкретній юрисдикції, для яких немає встановленого зв'язку між кількістю викидів, які за критеріями дозволено вираховувати, та будь-яким зменшенням викидів, які можуть статися внаслідок сплати грошей або інших дій, виконаних суб'єктом господарювання для отримання права на вирахування викидів.

A12. Якщо звіт з ПГ суб'єкта господарювання містить викиди, що вираховуються, на які поширюється завдання, до них також застосовуються відповідні вимоги цього МСЗНВ (див. також параграфи A135–A138).

Придбана одиниця зменшення (див. параграф 14 (q), Додаток 1)

A13. Якщо суб'єкт господарювання купує одиниці зменшення у іншого суб'єкта господарювання, цей інший суб'єкт господарювання може використати гроші, отримані від продажу, на проекти зменшення викидів (наприклад, на заміну генераторів, які працюють на викопному паливі, на джерела поновлюваної енергії або на впровадження заходів підвищення ефективності використання енергії) чи на усунення викидів з атмосфери (наприклад, насадженням дерев та доглядом за ними, які в іншому випадку не було висаджено) або ці гроші можуть стати компенсацією за невиконання дій, які в іншому випадку було б виконано (наприклад, вирубування лісів або виродження лісів). У деяких юрисдикціях одиниці зменшення можна купувати лише тоді, коли вже зменшились викиди або поліпшилося їх усунення.

Усунення (див. параграф 14 (s), Додаток 1)

A14. Усунення можна досягти через зберігання в геологічному накопичувачі (наприклад, під землею) або біологічному накопичувачі (наприклад, дерева). Якщо звіт з ПГ включає усунення ПГ, які в іншому разі було б викинуто в атмосферу, його зазвичай показують у звіті з ПГ як валовий показник, тобто в звіті з ПГ джерело разом із накопичувачем відображені в числовому вираженні. Якщо усунення включається у висновок практикуючого фахівця, до нього також застосовні відповідні вимоги цього МСЗНВ.

Значущий об'єкт (див. параграфи 14 (t), 31)

A15 Якщо індивідуальний внесок об'єкта в сукупні викиди, які відображаються в звіті

з ПГ, збільшується, зазвичай збільшуються й ризики суттєвого викривлення в звіті з ПГ. Практикуючий фахівець може встановити відсоток від обраного показника для допомоги в ідентифікації об'єктів, які мають індивідуальну важливість через розміри своїх викидів відносно сукупних викидів, які розкриваються в звіті з ПГ. Для ідентифікації показника і встановлення відсотка слід застосовувати професійне судження. Наприклад, практикуючий фахівець може вважати, що об'єкти, які дають більш як 15% загального обсягу виробництва, є важливими об'єктами. На професійне судження практикуючого фахівця обставини завдання можуть вимагати встановлення більш високого або більш низького відсотка. Так може статись, якщо, наприклад, кількість об'єктів незначна і жоден із них не дає менш ніж 15% загального обсягу виробництва, але за професійним судженням практикуючого фахівця не всі об'єкти є важливими; або якщо існує кілька об'єктів, що дають трохи менш ніж 15% загального обсягу виробництва, які за професійним судженням практикуючого фахівця є важливими.

A16. Практикуючий фахівець може також ідентифікувати об'єкт як важливий через його особливий характер або обставини, які можуть викликати особливі ризики суттєвого викривлення. Наприклад, для об'єкта може використовуватися процес збору даних або метод кількісного вираження, що відрізняються від тих, які використовуються для інших об'єктів, або для об'єкта необхідно користуватись особливо складними або спеціалізованими розрахунками, або на об'єкті використовуються особливо складні або спеціалізовані хімічні чи фізичні процеси.

МСЗНВ 3000 (переглянутий) (див. параграфи 9, 15)

A17. У МСЗНВ 3000 (переглянутий) викладено вимоги, які стосуються всіх завдань з надання впевненості включно із завданнями з надання впевненості відповідно до цього МСЗНВ. У деяких випадках у цьому МСЗНВ можуть бути викладені додаткові вимоги або пояснювальний матеріал до них.

Прийняття та виконання завдання

Компетентність (див. параграф 16 (b))

A18. Компетентність щодо ПГ може включати:

- загальне розуміння науки про клімат включно з науковими процесами, які співвідносять ПГ зі змінами клімату;
- розуміння, хто буде визначеними користувачами інформації, яка міститься в звіті з ПГ суб'єкта господарювання, та як вони планують використовувати цю інформацію (див. параграф A47);
- розуміння програм торгівлі викидами і в разі потреби відповідних ринкових механізмів;
- знання застосовних законодавчих та нормативних актів, якщо такі є, які впливають на те, в який спосіб суб'єкт господарювання має звітувати щодо своїх викидів, а також встановлення лімітів на його викиди;
- методологію кількісного вираження та вимірювання ПГ включно з пов'язаними науковими і оціночними невизначеностями, а також наявні альтернативні методології;
- знання застосовних критеріїв, включаючи, наприклад:
  - ідентифікацію застосовних чинників викидів;
  - ідентифікацію тих аспектів критеріїв, які вимагають важливих або чутливих оцінок, або застосування значних суджень;
  - методи, використані для визначення організаційного кордону, тобто

суб'єктів господарювання, викиди якого необхідно включити в звіт з ПГ;

- ◦ які відрахування викидів можна включати в звіт суб'єкта господарювання з ПГ.

A19. Складність завдань з надання впевненості щодо звітів з ПГ може варіюватися. В деяких випадках завдання може виявитись досить простим, наприклад якщо у суб'єкта господарювання немає викидів рубрики 1, і він звітує лише щодо викидів рубрики 2 з використанням законодавчо встановленого коефіцієнта викидів, який стосується споживання електроенергії на одному об'єкті. В такому разі завдання може в основному фокусуватися на системі, яка використовується для реєстрації й обробки даних зі споживання електроенергії, наведених в інвойсах, та арифметичного застосування визначеного коефіцієнта викидів. Якщо завдання складне, воно може вимагати спеціальних знань та компетентності в питаннях кількісного вираження викидів і звітування з цього. Спеціальні знання, які можуть виявитися доречними в таких випадках, включають:

Знання інформаційних систем

- розуміння, як генерується інформація з викидів, включно з тим, як ініціюються, реєструються, оброблюються і в разі потреби коригуються дані, які використовуються для складання та підготовки звітів з ПГ.

Наукові та технічні знання

- складання схеми потоку матеріалів у виробничому процесі та пов'язаних з ним інших процесах, які генерують викиди, включаючи точки, в яких збираються первинні дані. Це може виявитись особливо важливим при розгляді, чи є повною ідентифікація джерел викидів суб'єктом господарювання;
- можливість аналізу хімічних і фізичних зав'язків між матеріалами, процесами та виробами, а також зв'язок між викидами й іншими змінними. Можливість зрозуміти та проаналізувати ці зв'язки часто є важливою при розробці аналітичних процедур;
- можливість ідентифікації впливу невизначеності на звіт з ПГ;
- знання політики та процедур контролю якості, які застосовуються як внутрішніми, так і зовнішніми випробувальними лабораторіями;
- досвід у конкретній галузі та її процесах генерації й усунення викидів. Процедури кількісного вираження для викидів рубрики 1 варіюються в значному діапазоні залежно від галузі та використовуваних процесів, наприклад, характер електролітичних процесів у виробництві алюмінію; процеси горіння у виробництві електроенергії з використанням викопного палива та хімічні процеси у виробництві цементу відрізняються один від одного;
- знання роботи фізичних датчиків та інших методів кількісного вираження, а також вибір відповідних коефіцієнтів викидів.

Обсяг звіту з ПГ та завдання (див. параграф 17 (а))

A20. Прикладами обставин, коли підстави для виключення відомих джерел викидів зі звіту з ПГ або виключення розкритих джерел викидів з обсягу завдання можуть бути нерозумними в обставинах завдання, є такі:

- суб'єкт господарювання має значні викиди рубрики 1, але включає в звіт з ПГ лише викиди рубрики 2;

- суб'єкт господарювання є частиною великої юридичної особи, яка має значні викиди, але вони не включаються в звіт внаслідок способу встановлення організаційного кордону, а це може ввести в оману визначених користувачів;
- викиди, звіт щодо яких готує практикуючий фахівець, є лише незначною частиною загальних викидів, включених у звіт з ПГ.

Оцінка відповідності предмета завдання (див. параграф 15)

A21. МСЗНВ 3000 (переглянутий) вимагає від практикуючого фахівця оцінки відповідності предмета завдання[13]. У випадку звіту з ПГ предметом завдання є викиди суб'єкта господарювання (а також усунення й вирахування викидів, якщо це застосовно). Такий предмет завдання буде прийнятним, якщо серед іншого викиди суб'єкта господарювання піддаються послідовному кількісному вираженню з використанням прийнятних критеріїв[14].

A22. Джерела ПГ можна кількісно виразити:

(a) прямим вимірюванням (або прямим моніторингом) концентрації та інтенсивності викидів із використанням безперервного моніторингу викидів або періодичним відбором проб; або

(b) вимірюванням сурогатного показника діяльності, наприклад споживання палива, та розрахунком викидів із використанням, наприклад, формул вагової компенсації[15], коефіцієнтів викидів, розрахованих конкретно для цього суб'єкта господарювання, або усереднених коефіцієнтів викидів для регіону, джерела, галузі або процесу.

Оцінка прийнятності критеріїв

Спеціально розроблені та встановлені критерії (див. параграф 17 (b))

A23. Прийнятні критерії мають такі характеристики: доречність, повнота, достовірність, нейтральність та зрозумілість. Критерії можуть бути «спеціально розробленими» або «встановленими», тобто впровадженими законодавчими чи нормативними актами, або встановленими уповноваженими чи визнаними організаціями фахівців відповідно до прозорого встановленого законом процесу[16]. Хоча критерії, встановлені регуляторними органами, можуть вважатись доречними, якщо цей регуляторний орган є визначеним користувачем, деякі встановлені критерії можуть розроблюватись для цільового використання та не підходити для використання за інших обставин. Наприклад, критерії, розроблені регуляторним органом, які включають коефіцієнти викидів для конкретного регіону, можуть призвести до викривлення інформації, якщо їх використати для викидів в іншому регіоні; або критерії, розроблені для звітування лише з окремих регуляторних аспектів викидів, можуть виявитися неприйнятними для звіту для інших, ніж регуляторний орган, визначених користувачів.

A24. Спеціально розроблені критерії можуть бути прийнятними, якщо, наприклад, суб'єкт господарювання має вузько спеціалізоване обладнання або цей суб'єкт господарювання зводить в один звіт інформацію з викидів у різних юрисдикціях, а застосовні критерії в цих юрисдикціях відрізняються. Особлива увага потрібна при

---

13 МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 24(b)(i).

14 МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 24(b)(ii).

15 Тобто порівняння кількості речовини, яка входить у визначені кордони та виходить із них, наприклад кількість вуглецю в паливі на основі вуглеводнів, який входить у пристрій для згоряння, порівнюється з кількістю вуглецю, який виходить з цього пристрою у вигляді двоокису вуглецю.

16 МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи A45–A48.

оцінці нейтральності та інших характеристик спеціально розроблених критеріїв, особливо якщо ці критерії не ґрунтуються на встановлених критеріях, які зазвичай використовуються в регіоні або галузі, де працює суб'єкт господарювання, або є несумісними з такими критеріями.

A25. Застосовні критерії можуть включати встановлені критерії, доповнені розкриттям у пояснювальних примітках до звіту з ПГ конкретних кордонів, методів, припущень, коефіцієнтів викидів тощо. В деяких випадках встановлені критерії можуть виявитись неприйнятними, навіть якщо їх доповнити розкриттям у пояснювальних примітках до звіту з ПГ, наприклад якщо вони не містять питання, викладені в параграфі 17 (b).

A26. Слід враховувати, що на прийнятність застосовних критеріїв не впливає рівень впевненості, тобто якщо вони неприйнятні для завдання з надання обґрунтованої впевненості, вони будуть неприйнятними й для завдання з надання обмеженої впевненості, та навпаки.

Операції, які включено в організаційний кордон суб'єкта господарювання (див. параграфи 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27. Визначення, які з операцій, тобто виробничих процесів, що належать суб'єкту господарювання або контролюються ним, слід включати в звіт суб'єкта господарювання з ПГ, є фактично визначенням організаційного кордону суб'єкта господарювання. В деяких випадках законодавчі та нормативні акти визначають кордони суб'єкта господарювання для його звітів з ПГ, які готуються відповідно до законодавчих вимог. В інших випадках застосовні критерії можуть надати можливість вибору різних методів визначення організаційного кордону суб'єкта господарювання. Наприклад, критерії можуть дозволити вибір між підходом, який зіставляє звіт з ПГ суб'єкта господарювання із його фінансовими звітами, та іншим підходом, при якому спільні підприємства й асоційовані компанії трактуються по-різному. Для визначення організаційного кордону суб'єкта господарювання може бути потрібний аналіз складних організаційних структур, наприклад спільних підприємств, партнерств, трастів, і складних або незвичних контрактних стосунків. Наприклад, об'єкт може належати одній стороні, експлуатуватись іншою стороною й обробляти матеріали винятково для третьої сторони.

A28. Визначення організаційного кордону суб'єкта господарювання відрізняється від того, що деякими критеріями описується як визначення його «операційного кордону». Операційний кордон стосується того, які типи викидів рубрик 1, 2 та 3 будуть включатися в звіт з ПГ, його зазвичай визначають після визначення організаційного кордону.

Адекватне розкриття (див. параграфи 17(b)(iv), 73(d))

A29. Для режиму розкриття, який вимагається за законодавством, адекватними для звітування перед регуляторним органом є розкриття, встановлені відповідними законодавчими чи нормативними актами. Розкриття в звіті з ПГ наведених нижче питань може виявитися необхідним, якщо звіт з ПГ готується добровільно для визначених користувачів, щоб вони зрозуміли важливі судження, які використовувались під час підготовки звіту з ПГ:

(a) які операції включено в організаційний кордон суб'єкта господарювання та який метод використовувався для визначення цього кордону, якщо застосовні критерії дозволяють вибирати між різними методами (див. параграфи A27–A28);

(b) важливі методи кількісного вираження та застосована політика звітування, включаючи:

(i) метод визначення, які викиди рубрик 1 та 2 було включено в звіт з ПГ (див. параграф А30);

(ii) важливі трактування, зроблені при застосуванні застосовних критеріїв в обставинах суб'єкта господарювання включно із джерелами даних та, якщо дозволений вибір між різними методами або використовуються методи, розроблені конкретно для цього суб'єкта господарювання, розкриття застосованих методів і причину цього; та

(iii) як суб'єкт господарювання визначав, чи є потреба в перегляді викидів, звіт про які надавався раніше;

(c) категоризація викидів у звіті з ПГ. Як зазначено в параграфі А14, якщо звіт з ПГ включає усунення ПГ, які в іншому разі було б викинуто в атмосферу, його та викиди зазвичай відображають у звіті з ПГ як валовий показник, тобто в звіті з ПГ джерело разом із стоком відображено в кількісному вираженні;

(d) твердження стосовно непевностей щодо кількісного вираження викидів суб'єкта господарювання включно: з їх причинами, як вони розглядались; як вони впливають на звіт з ПГ; чи включено в звіт з ПГ викиди рубрики 3, та пояснення (див. параграфи А31–А34):

(i) характеру викидів рубрики 3 включно з поясненням, що для суб'єкта господарювання включення всіх викидів рубрики 3 у звіт з ПГ не є практичним; та

(ii) основу відбору тих викидів рубрики 3, які було включено в звіт; та

(e) зміни, якщо вони відбулися, в питаннях, які наведено в цьому параграфі, або інших питаннях, які б суттєво вплинули на порівнюваність звіту з ПГ зі звітами за попередній період (періоди) або за базовий рік.

Викиди рубрик 1 та 2

А30. Усі критерії вимагають включення всіх суттєвих викидів рубрики 1, рубрики 2 або разом рубрики 1 та категорії 2 у звіт з ПГ. Якщо деякі викиди рубрики 1 чи рубрики 2 було виключено зі звіту, важливо в пояснювальних примітках до звіту з ПГ розкрити базу визначення, які викиди слід включати, а які виключати зі звіту, особливо якщо включено викиди, які не є найбільшими викидами суб'єкта господарювання.

Викиди рубрики 3

А31. Хоча деякі критерії вимагають звітування про конкретні викиди рубрики 3, зазвичай включення таких викидів рубрики 3 не є обов'язковим, оскільки майже для кожного суб'єкта господарювання буде непрактичним намагатися знайти кількісне вираження всіх своїх непрямих викидів, тому що до нього увійдуть усі джерела ланцюга постачання як до, так і після самого суб'єкта господарювання. Для деяких суб'єктів господарювання надання в звіті інформації з конкретних типів викидів рубрики 3 забезпечує отримання важливої інформації визначеними користувачами, якщо, наприклад, викиди рубрики 3 суб'єкта господарювання є значно більшими за його викиди рубрик 1 та 2, що може трапитись у більшості суб'єктів господарювання, які надають послуги. В таких випадках практикуючий фахівець може вважати недоцільним прийняття завдання з надання впевненості, якщо важливі викиди рубрики 3 не включено в звіт з ПГ.

А32. Якщо деякі з джерел викидів рубрики 3 включено в звіт з ПГ, важливо, щоб основа вибору, які джерела включати, була зрозумілою, особливо якщо включені джерела не є найбільшими джерелами викидів суб'єкта господарювання.

A33. У деяких випадках джерело даних, які використовуються для кількісного вираження викидів рубрики 3, може належати суб'єкту господарювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може мати детальні записи, що використовуються як основа для кількісного вираження викидів, які стосуються повітряних подорожей його працівників. В інших випадках дані, що використовуються для кількісного вираження викидів рубрики 3, можуть належати добре контрольованому та легко доступному джерелу поза суб'єктом господарювання. Якщо це не так, навряд чи практикуючий фахівець зможе отримати достатні й відповідні докази щодо викидів рубрики 3. В подібних випадках прийнятним може бути виключення викидів рубрики 3 з обсягу завдання.

A34. Виключення викидів рубрики 3 з обсягу завдання може бути прийнятним також у випадках, якщо методи кількісного вираження значною мірою залежать від оцінок та призводять до високого ступеня невизначеності щодо викидів, про які надається звіт. Наприклад, різні методи кількісного вираження, які використовуються для оцінювання викидів, що асоціюються з повітряними подорожами, можуть дати кількісні показники викидів, які будуть значно відрізнятися навіть при використанні ідентичних джерел даних. Якщо в завдання включено подібні джерела викидів рубрики 3, до вибору методів кількісного вираження важливо підійти досить об'єктивно та детально описати як їх, так і невизначеності, які асоціюються з їх використанням.

Відповідальність суб'єкта господарювання за підготовку звіту з ПГ (див. параграфи 17(c)(ii), 76(d))

A35. Як зазначено в параграфі A70, для деяких завдань хвилювання щодо стану та надійності записів суб'єкта господарювання може змусити практикуючого фахівця дійти висновку, що навряд чи знайдуться достатні й відповідні докази на підтримку висновку із застереженням щодо звіту з ПГ. Таке може статися в разі, якщо суб'єкт господарювання не має достатнього досвіду в підготовці звітів з ПГ. За таких обставин може виявитись більш прийнятним завдання з виконання узгоджених процедур щодо кількісного вираження та звітування про викиди або завдання з консультування як підготовки для виконання завдання з надання впевненості в більш пізній період.

Хто розробляє критерії (див. параграф 17(c)(iii))

A36. Якщо звіт з ПГ підготовлено в рамках режиму обов'язкового розкриття або програми торгівлі викидами, коли застосовні критерії та форма звітності є прописаними, з обставин виконання завдання стає зрозумілим, що критерії розроблено законодавчими органами чи органом, який керує програмою. Якщо йдеться про добровільне звітування, то може бути незрозумілим, хто розробив критерії, якщо це прямо не зазначено в пояснювальних примітках до звіту з ПГ.

Зміна умов завдання (див. параграфи 15, 18)

A37. МСЗНВ 3000 (переглянутий) вимагає від практикуючого фахівця не погоджуватись на зміну умов завдання, якщо для цього не існує прийнятних виправдань[17]. Прохання щодо зміни обсягу завдання не може бути прийнятним виправданням, якщо, наприклад, при цьому вимагається виключити деякі джерела викидів з обсягу завдання, оскільки існує ймовірність того, що в іншому випадку висновок практикуючого фахівця може бути модифіковано.

Планування (див. параграф 19)

A38. При встановленні загальної стратегії завдання може виявитися доречним розгляд

[17] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 29.

важливості різних аспектів розробки і впровадження інформаційної системи, яка стосується викидів ПГ. Наприклад, у деяких випадках суб'єкт господарювання може чітко розуміти необхідність встановлення адекватних заходів внутрішнього контролю для забезпечення надійності інформації, щодо якої надається звіт, а в інших випадках він може звертати більше уваги на точне визначення наукових, операційних або технічних характеристик інформації, яка збирається.

A39. Завдання невеликого обсягу або більш прості завдання (див. параграф A19) можуть виконуватися зовсім невеликою групою із завдання. В таких групах координація дій та обмін інформацією між членами групи є більш легкими. Встановлення загальної стратегії завдання для завдань невеликого обсягу або більш простих завдань не повинно бути складним процесом, який займає багато часу. Наприклад, невеликий меморандум, що ґрунтується на обговоренні питань із суб'єктом господарювання, може слугувати документом щодо стратегії завдання, якщо в ньому охоплено всі питання, викладені в параграфі 19.

A40. Практикуючий фахівець може прийняти рішення обговорити елементи планування із суб'єктом господарювання під час визначення обсягу завдання або для полегшення виконання завдання та керівництва ним (наприклад, для координації виконання деяких із запланованих процедур з роботою персоналу суб'єкта господарювання). Хоча такі обговорення відбуваються часто, розробка загальної стратегії виконання завдання та його план залишаються відповідальністю практикуючого фахівця. При обговоренні питань, включених у загальну стратегію завдання, слід бути уважним, щоб не поставити під сумнів ефективність виконання завдання. Наприклад, обговорення із суб'єктом господарювання характеру й часу детальних процедур може поставити від сумнів ефективність завдання через передбачуваність цих процедур.

A41. Виконання завдання з надання впевненості є повторюваним процесом. Виконання практикуючим фахівцем запланованих процедур може змусити його внести зміни в характер, час або обсяг інших запланованих процедур. У деяких випадках практикуючому фахівцю може стати відомою інформація, яка значно відрізняється від тієї, що очікувалась на більш ранніх стадіях завдання. Наприклад, систематичні помилки, виявлені при виконанні процедур на місці для відібраних об'єктів, можуть вказати на необхідність відвідування додаткових об'єктів.

Планування використання роботи експертів або інших практикуючих фахівців (див. параграф 19(e))

A42. Завдання може виконуватись командою, яка складається із багатопрофільних спеціалістів, до якої входять один чи кілька експертів; особливо це стосується складних завдань, якщо від спеціалістів вимагається компетенція в питаннях кількісного вираження та звітування з викидів (див. параграф A19). В МСЗНВ 3000 (переглянутий) міститься низка вимог стосовно використання роботи експерта, необхідність якої слід враховувати ще на етапі планування, коли встановлюються характер, час та обсяг процедур, потрібних для виконання завдання[18].

A43. Роботу іншого практикуючого фахівця можна використати, наприклад, для віддаленого підприємства або іншого об'єкта; філії, відділення або філії в іноземній юрисдикції; або спільного підприємства, або асоційованої компанії. Якщо група із завдання планує використати іншого практикуючого фахівця для виконання роботи щодо інформації, яку буде включено в звіт з ПГ, необхідно розглянути такі питання:

- чи розуміє інший практикуючий фахівець вимоги етики, застосовні для

[18] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи 45(c), 52 і 54.

завдання, та чи є він, наприклад, незалежним, і чи дотримуватиметься їх;

- професійну компетентність іншого практикуючого фахівця;
- ступінь участі групи із завдання в роботі іншого практикуючого фахівця;
- чи працює цей інший практикуючий фахівець у регуляторному середовищі, де за ним ведеться активний нагляд.

Суттєвість при плануванні та виконанні завдання

Визначення суттєвості при плануванні завдання (див. параграфи 20–21)

A44. У критеріях може розглядатися концепція суттєвості в контексті підготовки та подання звіту з ПГ. Хоча критерії можуть розглядати суттєвість з використанням різних термінів, концепція суттєвості зазвичай передбачає, що:

- викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо вони окремо або в сукупності можуть вплинути на відповідні рішення користувачів, що приймаються на основі звіту з ПГ;
- судження щодо суттєвості робляться в світлі оточуючих обставин з урахуванням розміру або характеру викривлення чи їх поєднання; та
- судження щодо питань, які є суттєвими для визначених користувачів звітів з ПГ, ґрунтуються на розгляді загальних потреб в інформації визначених користувачів як групи. Якщо завдання не було розроблено для задоволення конкретних інформаційних потреб конкретних користувачів, можливий вплив викривлення на конкретних користувачів, чиї інформаційні потреби можуть сильно відрізнятися, зазвичай не враховується.

A45. Такий розгляд, якщо він є в застосовних критеріях, надає практикуючому фахівцю систему орієнтирів для визначення рівня суттєвості для завдання. Якщо застосовні критерії не розглядають концепцію суттєвості, викладені вище характеристики нададуть практикуючому фахівцю таку систему орієнтирів.

A46. Визначення суттєвості практикуючим фахівцем є питанням його професійного судження, на яке впливає його розуміння загальних потреб в інформації визначених користувачів як групи. В цьому контексті для практикуючого фахівця буде розумним припустити, що визначені користувачі:

(a) на достатньому рівні розуміють пов’язані з ПГ операції та мають бажання вивчити інформацію, яка міститься в звіті з ПГ, досить ретельно;

(b) розуміють, що звіти з ПГ готуються й надають впевненість стосовно рівнів суттєвості, та розуміють концепції суттєвості, включені в застосовні критерії;

(c) розуміють, що кількісне вираження викидів ускладнюється невизначеністю (див. параграфи A54–A59); та

(d) приймають обґрунтовані рішення на основі інформації в звіті з ПГ.

A47. Визначеними користувачами та їх інформаційними потребами можуть бути, наприклад:

- інвестори й інші зацікавлені сторони, наприклад постачальники, покупці, працівники та більш широкий загал у випадку добровільного розкриття. Їх інформаційні потреби можуть стосуватись рішень купувати чи продавати капітал у суб’єкта господарювання; надати позику, торгувати або бути найнятим на роботу суб’єктом господарювання; або зробити заяву суб’єкту господарювання чи іншим особам, наприклад політикам;
- учасники ринку у випадку програм торгівлі викидами, чиї інформаційні потреби можуть стосуватися рішень про торгівлю інструментами, які

допускають передачу (наприклад, дозволами, балами або знижками), що існують у програмі, або накладання штрафів чи інших покарань через перевищення викидів;

- регуляторні та директивні органи у разі застосування режиму обов'язкового розкриття. Їх інформаційні потреби можуть стосуватися дотримання режиму розкриття та широкого діапазону державних рішень про зменшення кліматичних змін і адаптації до них, які зазвичай ґрунтуються на зведеній інформації;
- керівництво й ті, кого наділено найвищими повноваженнями щодо суб'єкта господарювання, хто використовує інформацію з викидів при прийнятті стратегічних та оперативних рішень, наприклад вибір з альтернативних технологій, або рішення щодо інвестування чи вилучення інвестицій, можливо, в передбаченні застосування режиму обов'язкового розкриття або участі в програмі торгівлі викидами.

Практикуючий фахівець може бути не в змозі ідентифікувати всіх тих, хто буде читати звіт із завдання з надання впевненості, особливо в ситуації, якщо доступ до нього має велика кількість осіб. У таких випадках, особливо якщо потенційні читачі мають широке коло інтересів стосовно викидів, коло визначених користувачів можна обмежити основними зацікавленими сторонами, які мають значні спільні інтереси. Визначених користувачів можна ідентифікувати різними способами, наприклад за домовленістю практикуючого фахівця та стороною, яка його наймає, або відповідно до законодавчих і нормативних актів.

A48. Судження щодо суттєвості робиться в світлі оточуючих обставин під впливом кількісних та якісних чинників. При цьому слід враховувати, що на рішення щодо суттєвості не впливає рівень впевненості, тобто суттєвість для завдання з надання достатньої впевненості буде такою самою, як і для завдання з надання обмеженої впевненості.

A49. Початковою точкою при визначенні суттєвості часто виступає відсоток від контрольного показника. До чинників, які можуть впливати на ідентифікацію прийнятної контрольної точки та відповідного відсотка, належать:

- Елементи, які включено в звіт з ПГ (наприклад, викиди рубрик 1, 2 та 3, викиди, що вираховуються, та усунення). Залежно від обставин прийнятною початковою точкою можуть бути валові викиди, які включено в звіт, тобто загальна кількість викидів рубрик 1, 2 та 3 до виключення будь-яких викидів, що вираховуються, й усунень. Суттєвість стосується викидів, включених у висновок практикуючого фахівця. Саме тому якщо висновок практикуючого фахівця не стосується всього звіту з ПГ, суттєвість встановлюється лише для тієї частини звіту з ПГ, яка включається у висновок практикуючого фахівця, так, якби ця частина була звітом з ПГ.
- Кількість конкретного типу викидів або характер конкретного розкриття. В деяких випадках існують такі типи викидів або розкриття, для яких викривлення в кількості менше або більше, ніж суттєвість для звіту з ПГ в цілому, буде прийнятним. Наприклад, практикуючий фахівець може вважати прийнятним встановлення більшої або меншої суттєвості для викидів у конкретній юрисдикції або для конкретного газу, або об'єкта.
- Те, як у звіті з ПГ подано відповідну інформацію, наприклад, чи включено в нього порівняння викидів із попереднім періодом, базовим роком або верхньою межею; в такому випадку можна розглянути визначення суттєвості відносно порівняльної інформації. Якщо доречною буде верхня межа, суттєвість можна встановити відносно цієї встановленої межі, якщо

вона нижча, ніж викиди, про які йдеться в звіті.

- Відносна несталість викидів. Наприклад, якщо викиди значно змінюються в різні періоди, може виявитися прийнятним встановлення суттєвості відносно нижнього рівня діапазону коливань викидів, навіть якщо в поточному періоді вони вищі.
- Вимоги застосовних критеріїв. У деяких випадках застосовні критерії можуть встановлювати поріг точності та посилатися на нього як на суттєвість. Наприклад, критерії можуть посилатись на очікування, що викиди вимірюються з використанням відсотка, встановленого як «поріг суттєвості». В такому випадку поріг, установлений критеріями, являє собою систему координат для визначення суттєвості завдання практикуючим фахівцем.

A50. До кількісних чинників належать:

- джерела викидів;
- типи газів, що викидаються;
- контекст, в якому буде використовуватись інформація зі звіту з ПГ (наприклад, чи буде ця інформація використовуватись у програмі торгівлі викидами, чи її призначено для подання законодавчим або регуляторним органам, чи її буде включено в звіт щодо сталого розвитку, призначений для широкого кола користувачів); та типів рішень, які можуть прийматись визначеними користувачами;
- чи є в звіті з ПГ один чи кілька типів викидів або розкриття, яким визначеними користувачами буде приділено особливу увагу, наприклад газів, які на додаток до змін клімату впливають на зменшення озону;
- характер суб'єкта господарювання, його стратегія з погляду змін клімату та прогрес у досягненні відповідних цілей;
- галузеве, економічне та регуляторне середовище, в якому працює суб'єкт господарювання.

Перегляд під час виконання завдання (див. параграф 22)

A51. Внаслідок зміни обставин під час виконання завдання (наприклад, ліквідації значної частини бізнесу суб'єкта господарювання), нової інформації або змін у розумінні практикуючим фахівцем суб'єкта господарювання в результаті виконання процедур може виявитися необхідним переглянути суттєвість. Наприклад, під час виконання завдання може стати очевидно, що дійсні викиди будуть значно відрізнятись від тих, які використовувалися для визначення суттєвості на початку завдання. Якщо під час виконання завдання практикуючий фахівець доходить висновку, що потрібно зменшити рівень суттєвості для звіту з ПГ (та, якщо це застосовно, рівень чи рівні суттєвості для конкретних типів викидів або розкриття) порівняно з тим, який вважався прийнятним на початку завдання, для нього може виявитись необхідним переглянути робочий рівень суттєвості, а також характер, час та обсяг подальших процедур.

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем суб'єкта господарювання, а також ідентифікація й оцінювання ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи 23–26)

A52. При визначенні ступеня розуміння суб'єкта господарювання, характеру, часу та обсягу процедур для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення, які необхідні для отримання достатньої чи обмеженої впевненості відповідно до умов завдання, практикуючий фахівець користується професійним судженням.

Основним міркуванням практикуючого фахівця при цьому буде, чи достатні для досягнення цілей, установлених цим МСЗНВ, отримане розуміння суб'єкта господарювання та ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення. Глибина розуміння, яка вимагається від практикуючого фахівця, є меншою порівняно з тією, яку має керівництво суб'єкта господарювання; при цьому глибина розуміння та характер, час і обсяг процедур ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення будуть меншими для завдання з надання обмеженої впевненості, ніж для завдання з надання обґрунтованої впевненості.

A53. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та оцінка ризиків суттєвого викривлення є повторюваним процесом. Самі по собі процедури отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення не надають достатні та відповідні аудиторські докази, на яких має ґрунтуватися висновок із завдання з надання впевненості.

Невизначеність (див. параграфи 23(b)(i)c, 76(e))

A54. Процес кількісного вираження ПГ рідко буває точним на 100% внаслідок:

(a) *наукової невизначеності:* вона виникає через недостатнє наукове знання щодо вимірювання ПГ. Наприклад, ступінь ізоляції ПГ у біологічних накопичувачах, а також величини «потенціалу глобального потепління», які використовуються для агрегації викидів різних газів і звітування про них у вуглекислому еквіваленті, також не підкріплені достатнім науковим знанням. Суб'єкт господарювання не може контролювати ступінь, до якого наукова невизначеність впливає на кількісне вираження викидів. Втім вплив наукової непевності, яка може призвести до надмірних коливань в оцінці викидів, щодо яких готується звіт, можна значно зменшити через використання критеріїв, які встановлюють конкретні наукові припущення для використання при підготовці звіту з ПГ або конкретні коефіцієнти, які виражають ці припущення; та

(b) *невизначеності оцінок (або вимірювання):* вона виникає як результат процесів вимірювання та розрахунку, які використовуються для кількісного вираження викидів у рамках існуючого наукового знання. Невизначеність оцінювання може стосуватись даних, на яких ґрунтується оцінка (наприклад, вона може стосуватись невизначеності, властивої для вимірювальних інструментів, які використовуються), або методу, включаючи, якщо це застосовно, модель, яка використовується при оцінюванні (іноді її ще називають непевністю параметрів або непевністю моделі). Ступінь невизначеності оцінки часто контролюється суб'єктом господарювання. Зменшення ступеня невизначеності оцінки може призвести до збільшення видатків.

A55. Той факт, що на кількісне вираження викидів суб'єкта господарювання впливає невизначеність, не означає, що викиди суб'єкта господарювання не можуть слугувати предметом завдання. Наприклад, застосовні критерії можуть вимагати розрахунку викидів рубрики 2 від електроенергії за допомогою встановленого коефіцієнта викидів відносно кількості спожитих кіловат-годин. Установлений коефіцієнт викидів ґрунтуватиметься на припущеннях та моделях, які можуть виявитись неправильними за даних обставин. Проте якщо припущення і моделі є обґрунтованими за обставин та їх відповідно розкрито, щодо інформації в звіті з ПГ можна висловити впевненість.

A56. Ситуації, викладеній у параграфі A55, можна протиставити кількісне вираження відповідно до критеріїв, які використовують моделі та припущення, що ґрунтуються на індивідуальних обставинах суб'єкта господарювання.

Використання моделей і припущень, що ґрунтуються на індивідуальних обставинах суб'єкта господарювання, дасть змогу отримати більш точне кількісне вираження, ніж те, яке можна отримати при використанні, наприклад, середніх коефіцієнтів викидів для галузі; однак це може призвести до виникнення додаткових ризиків суттєвого викривлення стосовно того, як було зроблено моделі та припущення, що ґрунтуються на індивідуальних обставинах суб'єкта господарювання. Як зазначено в параграфі А55, якщо припущення і моделі є обґрунтованими за обставин та їх відповідно розкрито, щодо інформації в звіті з ПГ можна висловити впевненість.

А57. Проте у деяких випадках практикуючий фахівець може вирішити, що прийняття завдання з надання впевненості є неприйнятним, оскільки вплив невизначеності на інформацію з ПГ дуже високий. Так може статися, наприклад, якщо значна частина викидів, звіт щодо яких надає суб'єкт господарювання, походить з випадкових джерел (див. параграф А8), моніторинг яких не ведеться, а методи оцінювання є досить спрощеними, або якщо значна частина усунень, про які йдеться в звіті суб'єкта господарювання, асоціюється з біологічними стоками. Слід враховувати, що рішення про прийняття завдання з надання впевненості за таких обставин не впливає рівень впевненості, тобто те, що є неприйнятним для завдання з надання обґрунтованої впевненості, є також неприйнятним для завдання з надання обмеженої впевненості, і навпаки.

А58. Обговорення в пояснювальних примітках до звіту з ПГ характеру, причин та впливу непевності на звіт з ПГ суб'єкта господарювання привертає увагу визначених користувачів до непевності, яка асоціюється з кількісним вираженням викидів. Це може бути особливо важливим у випадках, коли визначені користувачі не встановлюють критерії, якими необхідно користуватись. Наприклад, звіт з ПГ може бути доступним широкому колу визначених користувачів, навіть якщо застосовні критерії було розроблено відповідно до особливих регуляторних вимог.

А59. Оскільки невизначеність є важливою характеристикою всіх звітів з ПГ, у параграфі 76(е) міститься вимога щодо згадування про неї в звіті із завдання з надання впевненості щодо звіту з ПГ незалежно від того, чи включено розкриття цього в пояснювальні примітки до звіту з ПГ[19].

Суб'єкт господарювання та його середовище

Припинення діяльності (див. параграф 23 (b)(iii))

А60. До припинення діяльності можна віднести такі випадки, як відключення, які можуть бути неочікуваними або запланованими, наприклад програмою технічного обслуговування обладнання. В інших випадках робота може мати уривчастий характер, якщо, наприклад, об'єкт може використовуватися лише в пікові періоди.

Цілі та стратегія щодо змін клімату (див. параграф 23(е))

А61. Розгляд стратегії суб'єкта господарювання щодо змін клімату, якщо вона у нього є, а також економічних, регуляторних, фізичних та репутаційних ризиків, що асоціюються з нею, може допомогти практикуючому фахівцю в ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання взяв зобов'язання стати «вуглецево нейтральним», це може спонукати його до зменшення кількості викидів у звіті, щоб показати, що мету буде досягнуто в оголошені строки. З іншого боку, якщо суб'єкт господарювання очікує, що в майбутньому він візьме участь у регульованій програмі торгівлі викидами, це може спонукати його завищити кількість викидів у звіті для збільшення можливості

[19] Див. також МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 69 (е).

отримання більших допусків на початку програми.

Процедури отримання розуміння, ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення (див. параграф 24)

A62. Хоча від практикуючого фахівця й вимагається виконати всі процедури, наведені в параграфі 24, у процесі отримання необхідного розуміння суб'єкта господарювання, від нього не вимагається виконання всіх процедур для кожного аспекту такого розуміння.

Аналітичні процедури для отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення (див. параграф 24 (b))

A63. Аналітичні процедури, які оцінюються для отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, а також для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, можуть ідентифікувати ті аспекти суб'єкта господарювання, про які було невідомо практикуючому фахівцю, і допомогти йому в оцінці ризиків суттєвого викривлення тим, що дадуть йому підстави для розробки й виконання дій у відповідь на оцінені ризики. Аналітичні процедури можуть включати, наприклад, порівняння викидів ПГ різними об'єктами з виробничими даними цих об'єктів.

A64. Аналітичні процедури можуть допомогти в ідентифікації існування незвичайних подій, кількісних показників, співвідношень та тенденцій, які можуть вказувати на існування питань, що можуть вплинути на завдання. Незвичайні або неочікувані взаємозв'язки, які було ідентифіковано, також можуть допомогти практикуючому фахівцю ідентифікувати ризики суттєвого викривлення.

A65. При цьому якщо в таких аналітичних процедурах використовуються дані, які узагальнюються на високому рівні (таке може, наприклад, статися з аналітичними процедурами, які виконуються для отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, а також ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення), результати таких аналітичних процедур дадуть тільки загальне посилання на можливість існування суттєвого викривлення. Відповідно в таких випадках розгляд інших доказів, отриманих під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, разом із результатами цих аналітичних процедур може допомогти практикуючому фахівцю в розумінні й аналізі результатів аналітичних процедур.

Спостереження та перевірка (див. параграф 24 (c))

A66. Спостереження являє собою стеження за процесом або процедурою, які виконуються іншими, наприклад, спостереження практикуючого фахівця за калібруванням персоналом суб'єкта господарювання устаткування для моніторингу, або за виконанням заходів контролю. Спостереження надає докази щодо роботи процесу або процедури, але воно обмежене тією точкою в часі, коли спостереження має місце, і фактом, що дія, яка спостерігається, може вплинути на якість виконання процесу чи процедури.

A67. Перевірка включає:

(a) дослідження як внутрішніх, так і зовнішніх записів або документів на паперових, електронних чи інших носіях, наприклад записи щодо калібрування устаткування для моніторингу. Перевірка записів і документів надає докази різного ступеня надійності залежно від їх характеру та джерела, а також у випадку внутрішніх записів та документів ефективності заходів внутрішнього контролю за їх підготовкою; або

(b) фізичну перевірку, наприклад устаткування, яке калібрується.

A68. Спостереження та перевірка можуть доповнювати запити до управлінського персоналу або інших осіб і можуть надавати інформацію щодо суб'єкта господарювання і його середовища. Прикладами таких процедур є спостереження та перевірка:

- роботи суб'єкта господарювання. Спостереження за процесами та обладнанням включно з устаткуванням для моніторингу безпосередньо на об'єкті може стати особливо доречним, якщо в звіт з ПГ включено значні викиди рубрики 1;
- записів (наприклад, записів щодо калібрування та результатів випробувальних лабораторій) і інструкцій з деталізованими процедурами збору інформації та заходів внутрішнього контролю;
- звітів, підготовлених для управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад внутрішніх або зовнішніх звітів стосовно систем управління суб'єкта господарювання навколишнім середовищем;
- звітів, підготовлених управлінським персоналом (наприклад, квартальних управлінських звітів) та тими, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, протоколами засідань ради директорів).

Отримання розуміння заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. параграфи 25L–26R)

A69. При виконанні завдання з надання обмеженої впевненості від практикуючого фахівця не вимагається отримання розуміння всіх складових внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що стосуються кількісного вираження й звітування щодо викидів, як це вимагається при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості. Крім того, від практикуючого фахівця не вимагається оцінка структури заходів внутрішнього контролю та визначення, чи було їх впроваджено. Внаслідок цього при виконанні завдання з надання обмеженої впевненості хоча й може виявитись прийнятним звернутися до суб'єкта господарювання із запитом щодо заходів контролю, які стосуються кількісного вираження й звітування щодо викидів, та їх моніторингу, часто отримання детального розуміння цих складових внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є необхідним.

A70. Розуміння практикуючим фахівцем актуальних складових внутрішнього контролю може викликати сумніви в достатності відповідних доказів для завершення ним завдання. Наприклад (див. також параграфи A71–A72, A92–A93 та A96):

- сумніви щодо чесності тих, хто готував звіт з ПГ, можуть бути настільки серйозними, що змусять практикуючого фахівця дійти висновку, що ризик управлінських викривлень у звіті з ПГ є таким, що завдання неможливо виконати;
- сумніви щодо стану та надійності записів суб'єкта господарювання можуть змусити практикуючого фахівця дійти висновку, що навряд чи можна отримати достатні й відповідні докази на підтвердження немодифікованого висновку щодо звіту з ПГ.

Заходи контролю, доречні для завдання (див. параграф 25R(d))

A71. На судження практикуючого фахівця, чи є конкретні заходи контролю доречними для завдання, може впливати рівень складності, документації та формалізації інформаційної системи суб'єкта господарювання, включаючи відповідні бізнес-процеси, що стосуються звітування з викидів. Відповідно до розвитку звітування з викидів можна очікувати й розвитку складності, документації та формалізації

інформаційних систем і відповідних заходів контролю за кількісним вираженням та звітуванням з викидів.

A72. У випадку дуже невеликих суб'єктів господарювання або недорозвинених інформаційних систем конкретні заходи контролю можуть виявитись рудиментарними, не так добре задокументованими і такими, які існують неформалізовано. В такому разі навряд чи практикуючий фахівець вирішить, що йому необхідно отримати розуміння індивідуальних заходів контролю для оцінки ризиків суттєвого викривлення та розробки подальших процедур у відповідь на оцінені ризики. З іншого боку, в деяких регульованих програмах можуть вимагатися формалізовані документування інформаційної системи і заходів контролю, причому їх структура повинна схвалюватись регуляторним органом. Навіть за наявності таких вимог не всі відповідні потоки даних та асоційовані заходи контролю можуть бути задокументованими. Наприклад, може виявитися більш вірогідним, що заходи контролю за збором первинних даних через постійний моніторинг є складними, добре задокументованими та більш формалізованими, ніж заходи контролю за подальшою обробкою даних і підготовкою звітів (див. також параграфи A70, A92–A93 та A96).

Інші завдання, які виконувались для суб'єкта господарювання (див. параграф 27)

A73. Інформація, яку було отримано під час виконання інших завдань для суб'єкта господарювання, може стосуватись, наприклад, аспектів середовища контролю цього суб'єкта.

Виконання процедур безпосередньо на об'єктах суб'єкта господарювання (див. параграф 31)

A74. Виконання таких процедур, як спостереження та перевірка, а також інших процедур безпосередньо на об'єктах суб'єкта господарювання (часто називається «відвідуванням об'єкта») може виявитись важливим для поліпшення розуміння суб'єкта господарювання, яке практикуючий фахівець отримує, виконуючи процедури в його головному офісі. Оскільки очікується, що розуміння практикуючим фахівцем суб'єкта господарювання та оцінка ним ризиків суттєвого викривлення буде більш всебічним при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості, ніж при виконанні завдання з надання обмеженої впевненості, кількість об'єктів, безпосередньо на яких виконуються процедури у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості, зазвичай буде більшою, ніж для завдання з надання обмеженої впевненості.

A75. Виконання процедур безпосередньо на об'єктах суб'єкта господарювання (або залучення іншого практикуючого фахівця для виконання цих процедур від свого імені) може розглядатись як частина процесу планування, коли виконуються процедури ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення або дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Виконання процедур безпосередньо на важливих об'єктах часто є особливо значущим для завдання, яке виконується вперше, при розгляді повноти розкриття джерел викидів рубрики 1 та стоків, які включено в звіт з ПГ, а також при визначенні, чи відповідають системи збору та обробки даних і методи оцінювання суб'єкта господарювання використовуваним фізичним процесам і пов'язаних із ними непевностями.

A76. Як зазначено в параграфі A74, виконання процедур безпосередньо на об'єктах суб'єкта господарювання може виявитися важливим для поліпшення розуміння суб'єкта господарювання, яке практикуючий фахівець отримує, виконуючи процедури в його головному офісі. Для багатьох завдань з надання обґрунтованої впевненості практикуючий фахівець може вважати необхідним виконання процедур безпосередньо на кожному важливому об'єкті для відповіді на оцінені

ризики суттєвого викривлення, особливо якщо суб'єкт господарювання має важливі об'єкти з викидами рубрики 1. Для завдання з надання обмеженої впевненості, якщо суб'єкт господарювання має кілька важливих об'єктів з викидами рубрики 1, може виявитись неможливим отримати прийнятний рівень впевненості без виконання практикуючим фахівцем процедур на кількох важливих об'єктах. Якщо у суб'єкта господарювання є важливі об'єкти з викидами рубрики 1, а практикуючий фахівець визначає, що виконання ефективних процедур безпосередньо на об'єкті неможливе ні ним, ні іншим практикуючим фахівцем від його імені, альтернативні процедури можуть включати таке:

- перевірку первинних документів, схеми енергетичних потоків, схеми матеріальних потоків;
- аналіз відповідей управлінського персоналу на запитання;
- ознайомлення із супутниковими фотографіями об'єкта.

A77. Для досягнення адекватного охоплення всіх викидів, особливо це стосується завдань з надання обґрунтованої впевненості, практикуючий фахівець може вирішити, що необхідно виконати процедури безпосередньо на кількох об'єктах, які не входять до важливих. До чинників, які можуть виявитися доречними для такого рішення, належать:

- характер викидів на різних об'єктах. Наприклад, більш ймовірно, що практикуючий фахівець вирішить відвідати об'єкт з викидами рубрики 1, ніж об'єкт, який має лише викиди рубрики 2. В останньому випадку основним джерелом доказів швидше за все буде перевірка рахунків за енергію в головному офісі;
- кількість і розмір об'єктів, а також їх внесок у загальні викиди;
- чи використовують об'єкти різні процеси, чи в процесах використовуються різні технології. Якщо це так, може виявитись необхідним виконати процедури безпосередньо на об'єктах, які використовують різні процеси або технології;
- методи збору інформації з викидів на різних об'єктах;
- досвід відповідного персоналу на різних об'єктах;
- зміна об'єктів, які відвідуються, під час виконання наступних завдань.

Внутрішній аудит (див. параграф 32)

A78. Внутрішній аудит суб'єкта господарювання може бути доречним до завдання, якщо характер відповідальності та дій внутрішнього аудиту має відношення до кількісного вираження іа звітування щодо викидів, а практикуючий фахівець сподівається використати роботу внутрішнього аудиту для модифікації характеру або часу, або зменшення обсягу процедур, які будуть виконуватись.

Ризики суттєвого викривлення в звітах з ПГ (див. параграфи 33L(a) – 33R(a))

A79. Ризики суттєвого викривлення на рівні звіту з ПГ стосуються ризиків, які охоплюють звіт з ПГ у цілому. Ризики такого характеру не є обов'язково ризиками, які ідентифікуються з окремим типом викидів або рівнем розкриття. Вони швидше є обставинами, які можуть збільшити ризики суттєвого викривлення більш узагальнено, наприклад через нехтування управлінським персоналом внутрішнього контролю. Ризики суттєвого викривлення на рівні звіту з ПГ можуть бути особливо доречними при розгляді практикуючим фахівцем ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

A80. Ризики на рівні звіту з ПГ можуть виникати, зокрема, внаслідок недосконалості

середовища контролю. Наприклад, такої недосконалості, як брак компетентності управлінського персоналу може мати всеохоплюючий вплив на звіт з ПГ та вимагати внаслідок цього всеосяжних дій практикуючого фахівця у відповідь. Іншими ризиками суттєвого викривлення на рівні звіту з ПГ можуть, наприклад, бути:

- Неадекватні механізми збору даних, кількісного вираження викидів та підготовки звітів з ПГ, які погано контролюються або документуються.
- Відсутність компетенції персоналу в питаннях збору даних, кількісного вираження викидів та підготовки звітів з ПГ.
- Брак участі управлінського персоналу в питаннях кількісного вираження викидів та підготовки звітів з ПГ.
- Неспроможність точно ідентифікувати всі джерела ПГ.
- Ризик шахрайства, пов'язаний, наприклад, із ринками торгівлі викидами.
- Подання інформації за попередні періоди, яка готувалась не на послідовній основі, наприклад внаслідок зміни кордону або змін у методологіях вимірювання.
- Розкриття інформації в звіті з ПГ, яке вводить в оману через, наприклад, надмірне висвітлювання особливо сприятливих даних або тенденцій.
- Непослідовні методи кількісного вираження та політики звітування, включаючи різні методи визначення організаційного кордону, для різних об'єктів.
- Помилки в перерахунку одиниць під час консолідації інформації з різних об'єктів.
- Неадекватне розкриття наукової невизначеності та ключових припущень стосовно оцінок.

Використання тверджень (див. параграфи 33L(b) – 33R(b))

A81. Твердження використовуються практикуючим фахівцем під час виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості, але їх можна також використовувати під час виконання завдання з обмеженої впевненості для розгляду різних типів потенційних викривлень, які можуть мати місце.

A82. Стверджуючи, що звіт з ПГ відповідає застосовним критеріям, суб'єкт господарювання приховано чи прямо робить твердження щодо кількісного вираження, подання й розкриття викидів. Такі твердження поділяються на такі категорії та можуть мати такі форми:

(a) Твердження щодо кількісного вираження викидів для періоду, який охоплюється завданням з надання впевненості:

(i) Настання – зареєстровані викиди належать суб'єкту господарювання.

(ii) Повнота – зареєстровано всі викиди, які необхідно було зареєструвати (див. параграфи A30–A34, в яких обговорюється повнота щодо викидів різних категорій).

(iii) Точність – кількісне вираження викидів було записано точно.

(iv) Закриття регістрів – викиди було записано в правильному звітному періоді.

(v) Класифікація – було зареєстровано правильні види викидів.

(b) Твердження щодо подання та розкриття:

(i) Настання та права і обов'язки – розкриті викиди дійсно стались та належать суб'єкту господарювання.

(ii) Повнота – всі розкриття, які необхідно було включити у звіт з ПГ, включено в нього.

(iii) Класифікація та зрозумілість – інформацію з викидів подано й описано в належний спосіб, а всі розкриття викладено зрозуміло.

(iv) Точність та оцінка – кількісне вираження викидів і пов'язана з цим інформація, яку включено в звіт з ПГ, розкриті достовірно.

(v) Послідовність – політика кількісного вираження збігається з політикою, яка використовувалась в попередньому періоді, або зміни виправдані, їх було правильно застосовано й адекватно розкрито; порівняльна інформація, якщо вона наводиться, є такою самою, про яку звітувалося в попередньому періоді, або її було відповідно трансформовано.

Надійність внутрішнього контролю (див. параграф 33R)

A83. Якщо оцінка практикуючим фахівцем ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень включає сподівання, що заходи внутрішнього контролю є ефективними (тобто практикуючий фахівець планує покластися на операційну ефективність заходів контролю при визначенні характеру, часу та обсягу інших процедур), практикуючий фахівець повинен відповідно до вимог параграфа 38R розробити й виконати тести операційної ефективності цих заходів.

Причини ризиків суттєвого викривлення (див. параграф 34)

Шахрайство (див. параграфи 28, 34(a))

A84. Викривлення в звіті з ПГ можуть виникнути внаслідок шахрайства чи помилок. Шахрайство та помилки відрізняються між собою тим, чи є дія, яка призвела до викривлення в звіті з ПГ, навмисною чи ненавмисною.

A85. Стимул для навмисного викривлення звіту з ПГ може виникнути, якщо, наприклад, особи, безпосередньо зайняті в процесі підготовки звітності з ПГ або які мають можливість вплинути на цей процес, отримують значну частину своєї винагороди за умови досягнення агресивних цілей щодо викидів ПГ. Як зазначалося в параграфі A61, інші стимули до заниження або завищення викидів можуть бути викликані стратегією щодо змін клімату суб'єкта господарювання та економічних, регуляторних, фізичних і репутаційних ризиків, пов'язаних із нею.

A86. Хоча концепція шахрайства й є широкою в юридичному сенсі, для цілей цього МСЗНВ практикуючого фахівця стосується таке шахрайство, яке призводить до суттєвого викривлення в звіті з ПГ. Хоча практикуючий фахівець може підозрювати або у виняткових випадках ідентифікувати випадок шахрайства, він не визначає з юридичного погляду, чи дійсно відбулось шахрайство.

Недотримання вимог законодавчих та нормативних актів (див. параграфи 34 (b), 77(c))

A87. У цьому МСЗНВ розрізняється відповідальність практикуючого фахівця стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів двох різних категорій:

(a) законодавчі та нормативні акти, положення яких за загальним визнанням безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття в звіті з ПГ, оскільки вони визначають кількість викидів та розкриття в звіті з ПГ суб'єкта господарювання. Параграф 34 (b) містить вимогу до практикуючого фахівця розглянути ймовірність суттєвого викривлення внаслідок недотримання положень таких законодавчих та нормативних актів під час

виконання процедур відповідно до вимог параграфів 33L або 33R; та

(b) інші законодавчі та нормативні акти, які не впливають безпосередньо на визначення кількості й розкриття в звіті з ПГ, однак дотримання вимог яких може бути фундаментальним для операційних аспектів бізнесу, можливості суб'єкта господарювання продовжувати свою роботу або уникнення ним суттєвих покарань (наприклад, дотримання умов ліцензії на експлуатацію або дотримання вимог законодавства щодо охорони навколишнього середовища). Дотримання професійного скептицизму під час всього виконання завдання відповідально до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[20] важливо в контексті постійного відстежування можливості того, що процедури, які використовуються для формування висновку щодо звіту з ПГ, можуть вказати практикуючому фахівцю на випадки ідентифікованого або підозрюваного недотримання таких законодавчих і нормативних актів.

Інші причини ризиків суттєвого викривлення (див. параграф 34)

A88. Прикладами чинників, на які посилається параграф 34 (c)–(k):

(a) Пропускання одного чи більше джерел викидів більш ймовірно для джерел, що є менш явними та їх можна не помітити, наприклад випадкові викиди.

(b) Значні економічні та регуляторні зміни можуть включати, наприклад, вимогу збільшення використання відновлюваної енергії або значні цінові зміни норм за програмою торгівлі викидами, які можуть призвести, наприклад, до підвищення ризику неправильної класифікації джерел викидів на електростанції.

(c) Характер операцій суб'єкта господарювання може бути складним (наприклад, у ньому задіяно багато об'єктів та процесів зовсім різного характеру), уривчастим (наприклад, виробництво електроенергії при піковому навантаженні) або призводити до лише кількох або слабких взаємозв'язків між викидами суб'єкта господарювання та іншими вимірюваними показниками суб'єкта господарювання (наприклад, підприємство, яке випускає кобальт-нікелеві сплави). В таких випадках можливість виконання достовірних аналітичних процедур може значно зменшуватись.

Зміни операцій або кордонів (наприклад, впровадження нових процесів або продаж, придбання аутсорсинг джерел викидів або стоків чи усунень) також можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення (наприклад, через необізнаність у процедурах кількісного вираження або звітування). Крім того, внаслідок неадекватної координації під час ідентифікації джерел та стоків у комплексних спорудах може трапитись їх подвійний підрахунок.

(d) Вибір невідповідного методу кількісного вираження (наприклад, розрахунок викидів рубрики 1 з використанням коефіцієнта викидів у випадку, коли можна використати точніший метод прямого вимірювання, який є більш прийнятним). Вибір прийнятного методу кількісного вираження є особливо важливим, якщо його було змінено. Так відбувається тому, що часто визначені користувачі цікавляться розвитком тенденцій у викидах або викидами порівняно з базовим роком. Деякі критерії можуть вимагати зміни методів кількісного вираження лише тоді, коли буде використовуватись більш точний метод. Іншими чинниками, що стосуються методів кількісного вираження, будуть:

- Неправильне застосування методу кількісного вираження, наприклад

[20] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 37.

відсутність калібрування вимірювальних приладів або зняття даних з них недостатньо часто, або використання коефіцієнта викидів, який є неприйнятним за обставин. Наприклад, коефіцієнт викидів може ґрунтуватись на припущенні безперервності процесу, а використання його після відключення обладнання буде невідповідним.

- Складність методів кількісного вираження, що може викликати більш високий ризик суттєвого викривлення; наприклад, значні за обсягом або складні математичні маніпуляції з первинними даними (наприклад, використання складних математичних моделей); широке використання коефіцієнтів зміни станів (які, наприклад, використовуються для перерахунку одиниць рідини в одиниці газу); або широке використання коефіцієнтів перерахунку одиниць вимірювання (які, наприклад, використовуються для перерахунку англійських одиниць вимірювання в метричні).
- Зміни в методах кількісного вираження або в перемінних, що використовуються (наприклад, метод кількісного вираження, який використовується, ґрунтується на вмісті вуглецю в біомасі, а склад біомаси змінюється протягом періоду).

(e) Важливі незвичайні викиди або судження також є джерелом збільшення ризику суттєвого викривлення порівняно зі звичайними нескладними викидами, які систематично оцінюються в кількісному вираженні та розкриваються в звітах. Незвичайними викидами є викиди, що є незвичними за обсягом або характером, і саме тому трапляються нечасто (наприклад, такі однократні події, як відмова обладнання або значний витік). Судження може включати розробку суб'єктивних оцінок. Ризики суттєвого викривлення можуть значно збільшуватись внаслідок таких питань, як:

- Значне втручання управлінського персоналу у встановлення методів кількісного вираження або підходи до звітування.
- Значне ручне втручання в збір та обробку даних.
- Складні розрахунки або методи кількісного вираження та принципи звітування.
- Характер незвичайних викидів, що може ускладнити суб'єкту господарювання впровадження ефективних заходів контролю ризиків.
- Методи кількісного вираження та принципи звітування для оцінок можуть трактуватися по-різному.
- Судження, які вимагаються, можуть бути суб'єктивними або складними.

(f) Включення викидів рубрики 3, якщо первинні дані, які використовуються для кількісного вираження, зберігаються не самим суб'єктом господарювання, або якщо загальноприйняті методи кількісного вираження є неточними або такими, що призводять до значних коливань у кількості викидів, щодо яких готується звіт (див. параграфи А31–А34).

(g) Питання, які практикуючий фахівець може розглядати під час отримання розуміння, як суб'єкт господарювання виконує значні оцінки, і даних, на яких вони ґрунтуються, включають, наприклад:

- Розуміння даних, на яких ґрунтуються оцінки;
- Методи разом із моделями, якщо це застосовно, використані при оцінюванні;

- Відповідні аспекти середовища контролю та інформаційної системи;
- Чи використовував суб'єкт господарювання роботу експерта;
- Припущення, на яких ґрунтуються оцінки;
- Чи були зміни або чи повинні були відбутися зміни в методах оцінювання порівняно з попереднім періодом, і якщо це так, то чому; та
- Чи оцінював, і якщо це так, то в який спосіб, суб'єкт господарювання вплив непевності оцінок на звіт з ПГ, включаючи:
  - чи розглядав, і якщо це так, то в який спосіб, суб'єкт господарювання альтернативні припущення чи результати, виконуючи, наприклад, аналіз чутливості для визначення впливу на оцінку змін у припущеннях;
  - як суб'єкт господарювання визначає оцінку, якщо аналіз вказує на можливість існування кількох сценаріїв результатів; та
  - чи веде суб'єкт господарювання моніторинг оцінок, виконаних у попередньому періоді, та чи зреагував він відповідно на результати процедури моніторингу.

A89. Прикладами інших чинників, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення, є:

- Людська помилка під час визначення обсягів викидів, яка найбільш ймовірно виникне, якщо персонал необізнаний або погано підготовлений у питаннях процесів викидів чи реєстрації даних.
- Надмірне покладання на погано розроблену інформаційну систему, яка може мати лише кілька ефективних заходів контролю, наприклад використання електронних таблиць без адекватних заходів контролю.
- Ручні коригування рівнів активності, які реєструються автоматично, наприклад ручне введення може бути необхідним, якщо якийсь вимірювальний прилад виявиться перевантаженим.
- Важливі зовнішні події, наприклад підвищена увага громадськості до конкретного об'єкта.

Загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення та подальші процедури

Завдання з надання обмеженої впевненості та обґрунтованої впевненості (див. параграфи 8, 35–41R,42L–43R, 46)

A90. Оскільки рівень впевненості, який досягається у завданні з надання обмеженої впевненості, й нижчим за рівень впевненості для завдання з надання обґрунтованої впевненості, процедури, які практикуючий фахівець виконуватиме під час завдання з надання обмеженої впевненості, відрізнятимуться за характером та будуть меншими за обсягом порівняно з процедурами завдання з надання обґрунтованої впевненості. Основні відмінності між загальними діями практикуючого фахівця у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення і подальшими процедурами для завдання з надання обмеженої впевненості та завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо звіту з ПГ такі:

(a) Характер процедур: застосування різних за характером процедур як джерела доказів буде різним залежно від обставин завдання. Наприклад:

- Практикуючий фахівець може вирішити, що за умов конкретного завдання з надання обмеженої впевненості більш прийнятним буде

опитування персоналу суб'єкта господарювання та аналітичних процедур і відносно менш прийнятними тести заходів контролю й отримані докази із зовнішніх джерел, ніж це було б прийнятним для завдання з надання обґрунтованої впевненості.

- Якщо для кількісного вираження потоків викидів суб'єкт господарювання використовує вимірювальне обладнання безперервної дії, при виконанні завдання з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець може вирішити у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення звернутись із запитами щодо частоти калібрування приладів. За таких самих обставин при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості практикуючий фахівець може прийняти рішення щодо перевірки записів суб'єкта господарювання, які стосуються калібрування такого обладнання, або незалежно протестувати його калібрування.
- Якщо суб'єкт господарювання спалює вугілля, практикуючий фахівець при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості може прийняти рішення про незалежний аналіз характеристик вугілля, а під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець може вирішити, що перегляд записів суб'єкта господарювання за результатами лабораторних аналізів буде адекватною відповіддю на оцінений ризик суттєвого викривлення.

(b) Обсяг подальших процедур: обсяг подальших процедур, які виконуються для завдання з надання обмеженої впевненості, буде меншим за обсяг подальших процедур для завдання з надання обґрунтованої впевненості. Це може включати:

- обрання меншої кількості показників, які перевіряються, наприклад зменшення розміру вибірки для детального тестування;
- виконання меншої кількості процедур (наприклад, виконання лише аналітичних процедур за обставин, при яких у завданні з надання обґрунтованої впевненості виконувалися б як аналітичні процедури, так і детальні тести); або
- виконання процедур безпосередньо на меншій кількості об'єктів.

(c) Характер аналітичних процедур: у завданні з надання обґрунтованої впевненості аналітичні процедури, які виконуються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включають розробку очікувань або кількісних показників, або співвідношень, які були б досить точними для ідентифікації суттєвих викривлень. З іншого боку, для завдань з надання обмеженої впевненості аналітичні процедури часто розроблюються для підтримки очікувань стосовно напряму тенденцій, взаємозв'язків і співвідношень, ніж для ідентифікації викривлень з рівнем точності, який очікується для завдань з надання обґрунтованої впевненості[21].

Крім того, якщо ідентифіковано значні коливання, взаємозв'язки або різниці, відповідні докази для завдання з надання обмеженої впевненості часто можна отримати через запити суб'єкта господарювання та розгляд отриманих відповідей у світлі відомих обставин завдання без отримання

[21] Так може бути не завжди; наприклад, за деяких обставин практикуючий фахівець може розробити точне очікування, що ґрунтується на сталих фізичних або хімічних зв'язках, навіть для завдання з надання обмеженої впевненості.

додаткових доказів, як це вимагається у параграфі 43R (а) для завдання з надання обґрунтованої впевненості.

Під час виконання аналітичних процедур у завданні з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець також може, наприклад:

- використати узагальнені дані, наприклад дані регіонального рівня, а не дані рівня об'єкта, або дані за місяць замість даних за тиждень.
- використати дані, щодо яких не виконувались окремі процедури для тестування їх надійності в такій самій мірі, в якій це було б зроблено у завданні з надання обґрунтованої впевненості.

Загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення (див. параграф 35)

A91. Загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні звіту з ПГ можуть включати:

- Наголос на необхідності дотримання професійного скептицизму персоналом групи із завдання.
- Призначення більш досвідченого персоналу або спеціалістів, які мають спеціальні навички, або використання експертів.
- Забезпечення більшого нагляду за роботою групи.
- Включення додаткових елементів непередбачуваності у вибір подальших процедур, які будуть виконуватись.
- Внесення загальних змін у характер, час або обсяг процедур, наприклад виконання процедур у кінці періоду замість виконання їх на проміжну дату; або характеру процедур для отримання більш переконливих доказів.

A92. На оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні звіту з ПГ та відповідно на загальні дії практикуючого фахівця у відповідь на них впливає розуміння середовища контролю практикуючим фахівцем. Ефективне середовище контролю може дати йому змогу більше покладатись на внутрішній контроль і надійність доказів, отриманих на суб'єкті господарювання, що, наприклад, уможливить виконання деяких процедур на проміжну дату, а не на кінець періоду. Недоліки середовища контролю можуть мати протилежний вплив. Наприклад, практикуючий фахівець може відреагувати на неефективне середовище контролю:

- Виконанням більшої кількості процедур на кінець періоду порівняно з проміжною датою.
- Отриманням більшого масиву доказів через виконання процедур, ніж через тести заходів контролю.
- Збільшенням розміру вибірки та обсягу процедур, наприклад збільшенням кількості об'єктів, на яких виконуються процедури.

A93. Такі міркування мають значний вплив на загальний підхід практикуючого фахівця, наприклад збільшення тестів заходів контролю порівняно з іншими процедурами (див. також параграфи A70–A72 та A96).

Приклади подальших процедур (див. параграфи 37L–37R, 40R)

A94. Подальші процедури можуть включати, наприклад:

- Тестування операційної ефективності заходів контролю за збором та реєстрацією виробничих даних, наприклад придбаних кіловат-годин електроенергії.
- Узгодження коефіцієнтів викидів із відповідними джерелами (наприклад, публікаціями уряду) та розгляд їх прийнятності за обставин завдання.

- Перевірку угод про спільну діяльність та інших контрактів, важливих для визначення організаційного кордону суб'єкта господарювання.
- Звірку зареєстрованих даних, наприклад з одометрами, встановленими на транспортних засобах, що належать суб'єкту господарювання.
- Виконання перерахунків (наприклад, розрахунку балансу маси і балансу енергії) та звірку отриманих різниць.
- Зняття показань обладнання, що працює у безперервному режимі для моніторингу.
- Спостереження або повторне виконання фізичних вимірювань, наприклад перемірювання рівня олив в місткостях.
- Аналіз розумності та прийнятності унікальних методик вимірювання або кількісного вираження, особливо складних методів, у яких можуть використовуватись контури рециркуляції або зворотного зв'язку.
- Відбір проб та незалежний аналіз характеристик матеріалів, наприклад вугілля, або спостереження за методикою відбору проб суб'єктом господарювання і перевірку записів лабораторних аналізів.
- Перевірку точності розрахунків та прийнятності використаних методів розрахунків (наприклад, трансформування й узагальнення даних первинних вимірювань).
- Узгодження зареєстрованих даних з первинними документами, наприклад виробничим обліком, даними з використання палива та рахунками за придбану електроенергію.

Чинники, які можуть вплинути на оцінені ризики суттєвого викривлення (див. параграфи 37L (a) – 37R(a))

A95. Чинники, які можуть вплинути на оцінені ризики суттєвого викривлення, включають:

- Притаманні обмеження вимірювальних приладів та частота їх калібрування.
- Кількість, характер, географічне розташування та характеристики власності об'єктів, з яких збираються дані.
- Кількість та характер газів і джерел викидів, включених у звіт з ПУГ.
- Чи є процеси, яких стосуються викиди, безперервними чи переривчастими, та ризик порушення їх перебігу.
- Складність методів вимірювання діяльності та розрахунку викидів, наприклад, для деяких процесів потрібні унікальні методики вимірювання та розрахунків.
- Ризик неідентифікованих побіжних викидів.
- Ступінь, до якого кількість викидів корелюється з доступними вхідними даними.
- Чи навчено персонал, який виконує збір даних, відповідним методам збору, та ступінь його плинності.
- Характер та рівень автоматизації процесів отримання й обробки даних.
- Політика та процедури контролю якості, впроваджені як у внутрішніх, так і в зовнішніх тестових лабораторіях.
- Складність критеріїв і політики кількісного вираження та звітування, включаючи питання визначення організаційного кордону.

Операційна ефективність заходів контролю (див. параграфи 37R (a) (ii), 38R (a))

A96. У випадку дуже малих суб'єктів господарювання або незрілих інформаційних систем може існувати лише невелика кількість заходів контролю, які може ідентифікувати практикуючий фахівець, або ступінь, до якого їх існування або роботу було документовано, може бути незначним. У таких випадках для практикуючого фахівця може виявитись більш ефективним виконання подальших процедур, що відрізняються від тестів заходів контролю. При цьому в деяких рідкісних випадках відсутність дій з контролю або інших компонентів контролю може призвести до неможливості отримання достатніх і відповідних доказів (див. також параграфи A70–A72 та A92–A93).

Переконливість доказів (див. параграфи 37L (b) – 37R (b))

A97. Для отримання переконливіших доказів завдяки вищій оцінці ризиків суттєвого викривлення практикуючий фахівець може збільшити кількість доказів або отримати більш прийнятні чи надійні докази, наприклад через отримання підтвердних доказів з кількох незалежних джерел.

Ризики, щодо яких для отримання достатніх та відповідних доказів необхідні тести заходів контролю (див. параграф 38R (b))

A98. Кількісне вираження викидів може включати високоавтоматизовані процеси, в яких зовсім або майже немає ручного втручання, наприклад, якщо відповідна інформація реєструється, оброблюється з подальшою підготовкою звітів лише в електронній формі, як це, наприклад, робиться в системі безперервного моніторингу, або якщо обробку виробничих даних інтегровано в систему виробничого чи фінансового звітування, яка ґрунтується на інформаційних технологіях. У таких випадках:

- докази можуть існувати лише в електронній формі, а їх достатність та відповідність залежатимуть від ефективності заходів контролю за їх точністю і повнотою;
- можливість неправильної генерації або внесення змін в інформацію, які не буде виявлено, може збільшуватись, якщо відповідні заходи контролю працюють неефективно.

Процедури підтвердження (див. параграф 41R)

A99. Процедури зовнішнього підтвердження можуть надати відповідні докази щодо такої інформації, як:

- Виробничі дані, зібрані третьою стороною, наприклад дані щодо повітряних подорожей працівників, зібрані туристичним агентством; вхід енергії, виміряний постачальником; або кількість кілометрів, яку подалали транспортні засоби суб'єкта господарювання, зареєстрована зовнішнім керуючим автопарком.
- Контрольні дані для галузі, які використовувалися для розрахунку коефіцієнтів викидів.
- Умови угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами або інформація, чи включають ці інші сторони окремі викиди в свої звіти з ПГ, при розгляді організаційного кордону суб'єкта господарювання.
- Результати лабораторних аналізів зразків (наприклад, теплотворність зразків матеріалів, що надходять до суб'єкта господарювання).

Аналітичні процедури, що виконувались у відповідь на оцінені ризики суттєвого

викривлення (див. параграфи 42L–42R)

A100. У багатьох випадках сталий характер фізичних або хімічних зв'язків між окремими викидами та іншими явищами, які можна виміряти, дають змогу розробити переконливі аналітичні процедури (наприклад, зв'язок між споживанням палива і викидами двоокису вуглецю та закису азоту).

A101. Аналогічно цьому може існувати передбачуваний зв'язок між викидами та фінансовою або виробничою інформацією (наприклад, зв'язок між викидами рубрики 2 від електроенергії та сальдо в Головній книзі для закупівель електроенергії чи годин роботи). Інші аналітичні процедури можуть включати порівняння інформації про викиди суб'єкта господарювання із зовнішніми даними, наприклад середньогалузевими показниками; або аналіз тенденцій протягом періоду для ідентифікації аномальних випадків для подальшого їх вивчення або тенденцій кількох періодів на їх сумісність з іншими обставинами, наприклад придбанням або вибуттям об'єктів.

A102. Аналітичні процедури можуть виявитись особливо ефективними, якщо є доступ до деталізованих даних або якщо у практикуючого фахівця є підстави вважати, що дані, якими він буде користуватись, надійні, наприклад якщо їх отримано з джерела, що перебуває під надійним контролем. У деяких випадках дані, якими буде користуватись практикуючий фахівець, можна отримати з інформаційної системи фінансової звітності або вони можуть вводитися в іншу інформаційну систему паралельно з вводом відповідних фінансових даних із використанням заходів контролю, загальних для введення. Наприклад, кількість придбаного палива, відображеного в рахунках постачальників, може вводитися за умови, що відповідні рахунки від постачальників вводяться в систему обліку кредиторської заборгованості. В деяких випадках дані, які будуть використовуватись, є даними багатоцільового призначення, що використовуються при прийнятті виробничих рішень, тому будуть особливо уважно перевірятись опе раційним персоналом або будуть предметом окремих процедур при зовнішньому аудиті (наприклад, при укладанні угоди про спільне виробництво або при нагляді регуляторним органом).

Процедури щодо оцінок (див. параграфи 44L–45R)

A103. У деяких випадках для практикуючого фахівця може бути прийнятним оцінити, як суб'єкт господарювання розглядав альтернативні припущення або результати та чому він відмовився від них.

104. Для деяких завдань з надання обмеженої впевненості для практикуючого фахівця може виявитись прийнятним виконання однієї або кількох процедур, ідентифікованих у параграфі 45R.

Вибірка (див. параграф 46)

A105. Розробка вибірки включає:

(a) Визначення розміру вибірки для зменшення ризику вибірки для прийнятно низького рівня. Оскільки допустимий ризик для завдання з надання обґрунтованої впевненості є меншим за допустимий ризик для завдання з надання обмеженої впевненості, те саме може стосуватися й ризику вибірки у випадку виконання детальних тестів. Крім того, якщо вибірка використовується для детальних тестів у завданні з надання обґрунтованої впевненості, розмір вибірки може бути більшим за її розмір за аналогічних обставин у завданні з надання обмеженої впевненості.

(b) Вибір елементів для вибірки у такий спосіб, щоб кожний елемент генеральної сукупності мав шанс бути відібраним, та виконання процедур,

що відповідають меті, щодо кожного відібраного елемента. Якщо практикуючий фахівець не може застосувати розроблені процедури або прийнятні альтернативні процедури до відібраного елемента, цей елемент вважається відхиленням від установлених заходів контролю у разі тестування заходів контролю або викривленням у випадку детальних тестів.

(c) Вивчення характеру та причини ідентифікованого відхилення чи викривлення й оцінку їх можливого впливу на мету процедури та інші аспекти завдання.

(d) Оцінку:

(i) результатів вибірки включно із проекцією викривлень, знайдених у вибірці, на генеральну сукупність для детальних тестів; та

(ii) чи надало використання вибірки відповідну основу для висновків щодо генеральної сукупності, тестування якої проводилось.

Шахрайство, законодавчі та нормативні акти (див. параграф 47)

A106. У відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане практикуючим фахівцем під час виконання завдання, для нього може виявитись доречним, наприклад:

- Обговорення питання із суб'єктом господарювання.
- Вимога до суб'єкта господарювання щодо консультацій з відповідно кваліфікованими третіми сторонами, наприклад з юрисконсультом суб'єкта господарювання або з регуляторним органом.
- Розгляд впливу питання на інші аспекти завдання включно з оцінкою ризиків практикуючим фахівцем та достовірністю письмових запевнень, наданих суб'єктом господарювання.
- Отримання юридичної консультації щодо наслідків різних дій.
- Повідомлення інформації третім сторонам (наприклад, регуляторному органу).
- Відмова від надання звіту із завдання.
- Відмова від виконання завдання.

A107. Дії, наведені в параграфі A106, можуть виявитися прийнятними як дії у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, яке було ідентифіковано під час виконання завдання. Може бути доречним виклад цього питання в параграфі «Інші питання» в звіті із завдання відповідно до параграфа 77 цього МСЗНВ, крім випадків, коли практикуючий фахівець:

(a) дійшов висновку, що недотримання має суттєвий вплив на звіт з ПГ та його не розкрито адекватно в звіті з ПГ; або

(b) стикається з перешкодами, які чинить йому суб'єкт господарювання в отриманні достатніх і відповідних доказів для оцінки, чи дійсно було або могло бути недотримання, яке може бути суттєвим для звіту з ПГ; у цьому випадку застосовуються вимоги, викладені в параграфі 66 МСЗНВ 3000 (переглянутий).

Процедури щодо процесу узагальнення звіту з ПГ (див. параграфи 48L–48R)

A108. Як зазначалось у параграфі A71, оскільки звітування з викидів ще розвивається, можна очікувати, що те саме буде відбуватись з рівнем складності, документування та формалізації інформаційних систем, що стосуються кількісного вираження

викидів та звітування з них. У незрілих інформаційних системах процес узагальнення може бути неформалізованим. У більш складних системах процес узагальнення може бути більш систематизованим та офіційно документованим. Характер та обсяг процедур практикуючого фахівця щодо коригувань, а також спосіб, яким він узгоджує звіт з ПГ з первинними записами, залежать від характеру й складності процесу кількісного вираження і звітування, який використовує суб'єкт господарювання, та відповідних ризиків суттєвого викривлення.

Додаткові процедури (див. параграфи 49L – 49R)

A109. Оскільки завдання з надання впевненості – це повторюваний процес, увагу практикуючого фахівця може привернути інформація, що значно відрізняється від тієї, на якій ґрунтувалось визначення ним запланованих процедур. Під час виконання практикуючим фахівцем запланованих процедур він може отримати докази, які змусять його виконати додаткові процедури. Такі процедури можуть включати запит до суб'єкта господарювання щодо перевірки питання, ідентифікованого практикуючим фахівцем, та внесення за необхідності змін у звіт з ПГ.

Визначення необхідності в додаткових процедурах для завдання з надання обмеженої впевненості (див. параграф 49L, 49L (b))

A110. Практикуючому фахівцю може стати відомо про питання, які змусять його вважати, що звіт з ПГ може бути суттєво викривленим. Наприклад, під час відвідування об'єктів практикуючий фахівець може ідентифікувати потенційне джерело викидів, яке не включено в звіт з ПГ. У таких випадках він робить подальші запити щодо того, чи було включено це потенційне джерело в звіт з ПГ. Обсяг виконаних додаткових процедур відповідно до параграфа 49L буде питанням професійного судження. Чим більша ймовірність суттєвого викривлення, тим переконливіші докази повинен отримати практикуючий фахівець.

A111. Якщо у випадку завдання з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець звертає увагу на питання, яке змушує його вважати, що звіт з ПГ може бути суттєво викривленим, він відповідно до вимог параграфа 49L розроблює та виконує додаткові процедури. Якщо й після цього практикуючий фахівець не може отримати достатні та відповідні докази для висновку, що таке питання навряд чи призведе до суттєвого викривлення звіту з ПГ, або визначення, що воно дійсно призвело до суттєвого викривлення в звіті з ПГ, то існує обмеження обсягу.

Накопичення ідентифікованих викривлень (див. параграф 50)

A112. Практикуючий фахівець може встановити суму, нижчу від якої викривлення будуть явно незначними й немає необхідності їх накопичення, оскільки на його очікування накопичення таких сум не буде мати суттєвого впливу на звіт з ПГ. «Явно незначна» не є іншим способом висловлення «несуттєва». Питання, що є явно незначними, є повністю іншим (меншим) порядком величини, ніж суттєвість, визначена відповідно до вимог цього МСЗНВ; до них належать питання, що є явно неважливими як самі по собі, так і в сукупності, при їх оцінці з використанням критеріїв розміру, характеру або обставин. Якщо є будьякий сумнів щодо того, чи є питання або кілька питань явно незначними, таке питання не вважається явно незначним.

Використання роботи інших практикуючих фахівців

Повідомлення інформації іншим практикуючими фахівцями (див. параграф 57 (a))

A113. Відповідні питання, про які група з виконання завдання може повідомити інших практикуючих фахівців стосовно роботи, яку їм необхідно виконати, використання

їх роботи, а також форми та змісту інформації, яку такий інший практикуючий фахівець повинен повідомити групі із завдання, включають:

- Прохання, щоб такий інший практикуючий фахівець, знаючи контекст, в якому група із завдання використовуватиме його роботу, підтвердив, що він буде співпрацювати з групою із завдання.
- Робочий рівень суттєвості роботи іншого практикуючого фахівця, який може бути нижчим за робочий рівень суттєвості для звіту з ПГ (та, якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для певних типів викидів або розкриття), і поріг, вище від якого викривлення не можуть розглядатись як явно незначні для звіту з ПГ.
- Ідентифіковані ризики суттєвого викривлення в звіті з ПГ, які стосуються роботи іншого практикуючого фахівця; та прохання, щоб цей інший практикуючий фахівець своєчасно повідомляв про інші ризики, ідентифіковані під час виконання завдання, які можуть бути суттєвими для звіту з ПГ, і свої дії у відповідь на ці ризики.

Повідомлення інформації іншим практикуючим фахівцем (див. параграф 57 (a))

A114. Відповідні питання, про які група із завдання може просити іншого практикуючого фахівця повідомляти їй, такі:

- Чи дотримався інший практикуючий фахівець вимог етики, застосовних для завдання, включаючи незалежність та професійну компетентність.
- Чи дотримався інший практикуючий фахівець вимог групи із завдання.
- Інформація щодо випадків недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які можуть призвести до суттєвого викривлення звіту з ПГ.
- Перелік невідкоригованих викривлень, ідентифікованих іншим практикуючим фахівцем під час виконання завдання, які не є явно незначними.
- Ознаки можливих відхилень під час підготовки відповідної інформації.
- Опис будь-яких ідентифікованих ним під час виконання завдання значних недоліків внутрішнього контролю.
- Інші важливі питання, про які інший практикуючий фахівець повідомив або планує повідомити суб’єкту господарювання, включаючи шахрайство або підозруване шахрайство.
- Будь-які інші питання, що можуть стосуватись звіту з ПГ або до яких інший практикуючий фахівець хоче привернути увагу групи із завдання, включаючи винятки, помічені в будь-яких письмових запевненнях, щодо яких він робив запит суб’єкту господарювання.
- Загальні результати, висновки або думку іншого практикуючого фахівця.

Докази (див. параграф 57 (b))

A115. Важливими питаннями, які треба взяти до уваги, розглядаючи докази стосовно роботи іншого практикуючого фахівця, можуть бути:

- Обговорення з іншим практикуючим фахівцем господарської діяльності, доречної для його роботи, що є важливою для звіту з ПГ.
- Обговорення з іншим практикуючим фахівцем чутливості відповідної інформації до суттєвого викривлення.
- Перевірка документації іншого практикуючого фахівця, яка стосується ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення, дій у відповідь на ці ризики

та висновків. Така документація може мати вигляд меморандуму, в якому відображено висновок такого іншого практикуючого фахівця щодо ідентифікованих ризиків.

Письмові запевнення (див. параграф 58)

A116. Крім письмових запевнень відповідно до вимог параграфа 58 практикуючий фахівець може вважати за необхідне зробити запит щодо надання інших письмових запевнень. Особою (особами), до якої (яких) практикуючий фахівець звертається із запитом щодо письмового запевнення, зазвичай буде (будуть) представник (представники) вищого управлінського персоналу або ті, кого наділено найвищими повноваженнями. При цьому оскільки структура управління та найвищого управління відрізняється в різних юрисдикціях та суб'єктах господарювання внаслідок різного культурного та юридичного підґрунтя, а також розміру і характеристики власності, в цьому МСЗНВ неможливо вказати всіх відповідних осіб, до яких можна звернутись із запитом щодо надання письмових запевнень. Наприклад, суб'єктом господарювання може бути об'єкт, який сам по собі не є окремою юридичною особою. В таких випадках для ідентифікації осіб з управлінського персоналу або осіб із числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями, може бути потрібним використання професійного судження.

Подальші події (див. параграф 61)

A117. Подальшими подіями можуть, наприклад, бути публікація переглянутих коефіцієнтів викидів державним органом або агенцією, зміни у відповідних законодавчих чи нормативних актах, поліпшене наукове знання, важливі структурні зміни суб'єкта господарювання, наявність точніших методів кількісного вираження або знаходження важливої помилки.

Порівняльна інформація (див. параграфи 62–63, 76 (c))

A118. Законодавчими або нормативними актами чи умовами завдання можуть висуватись вимоги щодо подання, звітування та надання впевненості відносно порівняльної інформації у звіті з ПГ. Основною відмінністю фінансової звітності від звіту з ПГ є те, що суми, наведені в звіті з ПГ, відображають викиди протягом окремого періоду, а не наростаючим підсумком протягом певного часу. В результаті наведена порівняльна інформація не впливає на інформацію поточного року, якщо викиди не було зареєстровано не в тому періоді, внаслідок чого суми можуть ґрунтуватись на неправильному початковому періоді вимірювань.

A119. Якщо в звіт з ПГ включено посилання на відсоткове зменшення викидів або аналогічне порівняння інформації по періодах, важливо, щоб практикуючий фахівець розглянув прийнятність таких порівнянь. Вони можуть виявитись неприйнятними внаслідок:

(a) важливих змін у діяльності порівняно з попереднім періодом;

(b) важливих змін у коефіцієнтах перерахунку; або

(c) несумісністю джерел або методів вимірювання.

A120. Якщо порівняльна інформація наводиться разом із поточною інформацією щодо викидів, але якусь частину або всю її не охоплює висновок практикуючого фахівця, важливо чітко ідентифікувати статус цієї інформації як у звіті з ПГ, так і в звіті із завдання з надання впевненості.

Трансформація (див. параграф 62 (a))

A121. Може виявитися необхідним трансформувати кількість ПГ, наведену в звітах попереднього періоду, відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів або нових застосовних критеріїв внаслідок, наприклад, поліпшення наукового знання, важливих структурних змін суб'єкта господарювання, наявності більш точних

методів кількісного вираження або виявлення важливої помилки.

Виконання процедур щодо порівняльної інформації (див. параграф 63 (а))

A122. Якщо під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості, яке включає надання впевненості щодо порівняльної інформації, практикуючому фахівцю стає відомо про можливість суттєвого викривлення в наведеній порівняльній інформації, процедури, які необхідно виконати, мають відповідати вимогам, викладеним у параграфі 49L. Для завдання з надання обґрунтованої впевненості процедури, які потрібно виконати, повинні бути достатніми для формування думки щодо порівняльної інформації.

A123. Якщо завдання не включає надання впевненості щодо порівняльної інформації, вимогою для виконання процедур в обставинах, що розглядаються в параграфі 63 (а), є дотримання етичного обов'язку практикуючого фахівця щодо запобігання свідомому асоціюванню з суттєво хибною інформацією або інформацією, яка вводить в оману.

Інша інформація (див. параграф 64)

A124. Звіт з ПГ може публікуватись разом з іншою інформацією, яку не охоплює висновок практикуючого фахівця; наприклад, звіт з ПГ може бути частиною річного звіту суб'єкта господарювання, звіту щодо сталого розвитку або може включатися в іншу інформацію з питань змін клімату, наприклад:

- Стратегічний аналіз, включаючи звіт щодо впливу змін клімату на стратегічні цілі суб'єкта господарювання.
- Пояснення та кількісна оцінка поточних і очікуваних значних ризиків та можливостей, пов'язаних зі зміною клімату.
- Розкриття дій суб'єкта господарювання, включаючи його довгота короткострокові плани щодо дій у відповідь на ризики, можливості і вплив змін клімату.
- Розкриття планів на майбутнє, включаючи тенденції та чинники, які стосуються змін клімату і які можуть вплинути на стратегію суб'єкта господарювання або часові рамки досягнення цілей стратегії.
- Опис процесів управління та ресурсів суб'єкта господарювання, які було залучено для ідентифікації, керування і нагляду за питаннями, що стосуються змін клімату.

A125. У деяких випадках суб'єкт господарювання може публікувати інформацію з викидів, яку розраховано на іншій основі, ніж ту інформацію, яка використовувалася під час підготовки звіту з ПГ; наприклад, інша інформація могла готуватись на основі «подібне до подібного», коли викиди перераховують для виключення впливу однократних подій, наприклад запуску нової установки або закриття об'єкта. Практикуючий фахівець може намагатись усунути таку інформацію, якщо методи, використані при її підготовці, не допускаються критеріями, використаними при підготовці звіту з ПГ. Практикуючий фахівець може також намагатись усунути будь-яку розповідну інформацію, що не відповідає кількісним даним, включеним у звіт з ПГ, або яку неможливо підтвердити (наприклад, ризиковані прогнози чи твердження щодо майбутніх дій).

A126. Подальшими діями, що будуть відповідними у разі, якщо інша інформація може руйнувати правдивість звіту з ПГ та звіту із завдання з надання впевненості, можуть, наприклад, бути:

- вимога до суб'єкта господарювання щодо консультування з відповідно кваліфікованою третьою стороною, наприклад юрисконсультом суб'єкта господарювання;

- отримання юридичної консультації щодо наслідків різних напрямів дій;
- повідомлення інформації третім сторонам, наприклад регуляторному органу;
- відмова від надання звіту із завдання з надання впевненості;
- відмова від виконання завдання, якщо це можливо відповідно до застосовних законодавчих та нормативних актів;
- опис питання в звіті із завдання з надання впевненості.

Документація

Документація щодо виконаних процедур та отриманих доказів (див. параграфи 15, 65–66)

A127. МСЗНВ 3000 (переглянутий) містить вимогу до практикуючого фахівця щодо документування питань, які є важливими для отримання доказів, що підтримують звіт із завдання, та підтвердження, що завдання виконано відповідно до МСЗНВ[22]. Нижче наведено приклади питань, які можуть відповідно включатися в документацію із завдання:

- Шахрайство: ризики суттєвого викривлення, характер, час і обсяг процедур стосовно шахрайства; повідомлення інформації щодо шахрайства суб'єкту господарювання, регуляторним органам та іншим сторонам.
- Законодавчі та нормативні акти: випадки ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та результати обговорень цього із суб'єктом господарювання й іншими особами поза межами суб'єкта господарювання.
- Планування: загальна стратегія завдання, план завдання та будь-які важливі зміни, внесені під час виконання завдання, а також підстави для цих змін.
- Суттєвість: кількісні показники та чинник, що враховувалися при її визначенні; суттєвість для звіту з ПГ; якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих типів викидів чи розкриття; робочий рівень суттєвості; будь-які перегляди суттєвості під час виконання завдання.
- Ризики суттєвого викривлення: обговорення відповідно до вимог параграфа 29; важливі прийняті рішення, ключові елементи отриманого розуміння кожного з аспектів суб'єкта господарювання та його середовища, наведені в параграфі 23, і ризики суттєвого викривлення, щодо яких з погляду професійного судження практикуючого фахівця потрібні подальші процедури.
- Подальші процедури: характер, час і обсяг виконаних подальших процедур, їх зв'язок із ризиками суттєвого викривлення та результати процедур.
- Оцінка викривлень: суми, менші від яких викривлення будуть вважатись явно незначними, викривлення, накопичені протягом завдання, чи було їх виправлено, і висновок практикуючого фахівця, чи є невиправлені викривлення суттєвими поодинці або в сукупності, та підґрунтя такого висновку.

Питання, які виникли після дати звіту із завдання з надання впевненості (див. параграф 68)

A128. Прикладами виняткових обставин є чинники, про які практикуючому фахівцю стало відомо після дати звіту із завдання з надання впевненості, але які існували на

[22] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 79.

цю дату й могли, якщо б про них було відомо на цю дату, призвести до змін у звіті з ПГ або змусити практикуючого фахівця модифікувати свій висновок у звіті із завдання з надання впевненості, наприклад знаходження важливої невиправленої помилки. Зміни, внесені в документацію із завдання, перевіряються відповідно до політики або процедур фірми щодо характеру, строків та обсягу перевірки роботи членів команди із завдання згідно з вимогами МСУЯ 1, а остаточну відповідальність за зміни бере на себе партнер із завдання[23].

Підготовка кінцевого файла із завдання (див. параграф 69)

A129. МСУЯ 1 (або іншими професійними вимогами, законодавчими або регуляторними вимогами, які такі ж вимогливі, як і МСУЯ 1) вимагається встановлення фірмою цілей щодо якості, які стосуються своєчасного складання документації із завдання після дати звіту про виконання завдання[24]. Прийнятним періодом часу для підготовки кінцевого файла із завдання є зазвичай не більш ніж 60 днів від дати звіту із завдання з надання впевненості[25].

Формування висновку із завдання з надання впевненості

Опис застосовних критеріїв (див. параграфи 73(d), 75(g)(iv))

A130. Підготовка суб'єктом господарювання звіту з ПГ вимагає включення адекватного опису застосовних критеріїв у пояснювальних примітках до звіту з ПГ. Такий опис повідомляє визначеним користувачам про концептуальну основу, на якій ґрунтується звіт з ПГ, та є особливо важливим, якщо між різними критеріями є значні розбіжності щодо того, як окремі питання розглядаються в звіті з ПГ, наприклад: які викиди, що вираховуються, включено в звіт; як їх було кількісно виражено, що вони собою являють; підстави для вибору, які викиди рубрики 3 включати в звіт та як їх було кількісно виражено.

A131. Вказівка на те, що звіт з ПГ підготовлено відповідно до конкретних критеріїв, буде прийнятною лише в тому разі, якщо звіт з ПГ підготовлено відповідно до всіх вимог тих критеріїв, що є чинними в період, якого стосується звіт з ПГ.

A132. Опис застосовних критеріїв, що містить неточні або обмежуючі висловлення (наприклад, «Звіт з ПГ значною мірою дотримується вимог XYZ»), не вважається адекватним, оскільки він може ввести в оману користувачів звіту з ПГ.

Зміст звіту з надання впевненості

Приклади звітів із завдання з надання впевненості (див. параграф 75)

A133. У Додатку 2 наведено приклади звітів із завдання з надання впевненості щодо звітів з ПГ, які містять в собі елементи, наведені в параграфі 76.

Інформація, яка не охоплюється висновком практикуючого фахівця (див. параграф 75 (d))

A134. Для запобігання непорозумінню та неправомірному покладанню на інформацію, яка не охоплювалась завданням з надання впевненості, якщо звіт з ПГ включає таку інформацію, наприклад порівняльну інформацію, яку не охоплено висновком практикуючого фахівця, ця інформація зазвичай чітко ідентифікується в звіті з ПГ та звіті практикуючого фахівця із завдання з надання впевненості.

Викиди, що вираховуються (див. параграф 75 (g))

A135. Формулювання твердження, яке включається в звіт з надання впевненості, якщо звіт з ПГ містить викиди, що вираховуються, значною мірою залежить від

---

[23] МСУЯ 1 *«Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг»*, параграф 31(b).

[24] МСУЯ1, параграф 31(f).

[25] МСУЯ 1, параграф А83.

обставин.

A136. Наявність відповідної та надійної інформації щодо одиниць зменшення викидів та інших викидів, що вираховуються, може значно відрізнятися і відповідно можуть відрізнятися докази, отримані практикуючим фахівцем у підтримку викидів, що вираховуються, про які заявлено суб'єктом господарювання.

A137. Через відмінність у характері викидів, що вираховуються, та часто зменшеної кількості й обмеженого характеру процедур, які практикуючий фахівець може застосувати до викидів, що вираховуються, цей МСЗНВ вимагає ідентифікувати в звіті з надання впевненості викиди, що вираховуються, якщо такі є і охоплюються висновком практикуючого фахівця, та вказати на відповідальність практикуючого фахівця щодо них.

A138. Твердження щодо відповідальності практикуючого фахівця стосовно викидів, що вираховуються, може формулюватись у такий спосіб, якщо викиди, що вираховуються, складаються з одиниць зменшення: «Звіт ABC (суб'єкт господарювання) з ПГ включає відрахування ууу тонн CO_2 з викидів за рік завдяки одиницям зменшення. Ми виконали процедури стосовно того, чи було ці одиниці зменшення придбано протягом року, та чи був їх опис у звіті з ПГ прийнятним викладом відповідних контрактів і пов'язаної з цим документації. Ми не виконували ніяких процедур щодо зовнішніх постачальників цих одиниць зменшення та не висловлюємо ніякої думки, чи привели або приведуть ці одиниці зменшення до зменшення викидів CO_2 на ууу тонн.»

Користування звітом з надання впевненості (див. параграф 75 (h)(ii))

A139. Крім ідентифікації адресата звіту з надання впевненості практикуючий фахівець може вважати за доцільне включити в текст звіту з надання впевненості формулювання, яке уточнювало б ціль, з якою було підготовлено звіт, або визначених користувачів, для яких його підготовлено. Наприклад, якщо звіт з ПГ буде розміщено у публічному доступі, може виявитись прийнятним у пояснювальних примітках до звіту з ПГ та у звіті із завдання з надання впевненості навести твердження, що звіт призначено для користувачів, які мають знання щодо ПГ та пов'язаних з ними питань, які старанно ознайомились з інформацією в звіті з ПГ та розуміють, що звіт з ПГ готується згідно з прийнятними рівнями суттєвості, відповідно до яких надається впевненість.

A140. Крім того, практикуючий фахівець може вважати за доцільне включити в звіт таке формулювання, яке б конкретно обмежувало поширення звіту з надання впевненості визначеними користувачами, його використання іншими особами або використання в інших цілях.

Опис процедур практикуючого фахівця (див. параграф 75(k)(ii))

A141. У звіті з надання впевненості при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості зазвичай використовуються стандартні формулювання й наводиться лише стислий опис виконаних процедур. Це здійснюється тому, що для завдання з надання обґрунтованої впевненості опис конкретних виконаних процедур із різним ступенем деталізації не допоможе користувачам зрозуміти, що в усіх випадках, коли надається немодифікований звіт, було отримано достатні та відповідні докази, які дали змогу практикуючому фахівцю висловити свою думку.

A142. У випадку завдання з надання обмеженої впевненості розуміння характеру, часу та обсягу виконаних процедур є важливим для розуміння визначеними користувачами висновку, наведеного в звіті із завдання з надання обмеженої впевненості. Саме тому опис процедур, виконаних практикуючим фахівцем у завданні з надання обмеженої впевненості, є більш деталізованим, ніж у звіті із завдання з надання обґрунтованої впевненості. Може виявитись доцільним включення в звіт опису процедур, які не виконувались, але які б зазвичай було виконано у завданні з

надання обґрунтованої впевненості. Втім повна ідентифікація всіх таких процедур може виявитися неможливою, оскільки розуміння, яке вимагається від практикуючого фахівця, та його оцінка ризиків суттєвого викривлення будуть меншими, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості.

До чинників, які слід враховувати при визначенні цього та рівня деталізації, належать:

- Конкретні обставини суб'єкта господарювання (наприклад, характер діяльності суб'єкта господарювання, який відрізняється від діяльності, типової для такого сектору).
- Конкретні обставини завдання, які впливають на характер та обсяг виконаних процедур.
- Очікуваний визначеними користувачами рівень деталізації в звіті на основі існуючої практики або існуючих законодавчих і нормативних актів.

A143. Під час опису виконаних процедур у звіті із завдання з надання обмеженої впевненості важливо бути об'єктивним і не описувати їх до такого ступеня, що вони стануть двозначними або перебільшеними чи прикрашеними, або натякатимуть, що було отримано обґрунтовану впевненість. Важливо також те, що опис процедур не повинен створювати враження, що виконувалось завдання з узгоджених процедур; при цьому зазвичай не деталізується план всієї роботи.

Підпис практикуючого фахівця (див. параграф 75 (m))

A144. Практикуючий фахівець ставить підпис від імені своєї фірми або від свого власного імені, або разом від імені фірми та свого власного імені, як це прийнято у відповідній юрисдикції. На додаток до підпису практикуючого фахівця в деяких юрисдикціях від практикуючого фахівця може вимагатися зазначення у звіті із завдання з надання впевненості своєї професії або лише факту, що практикуючий фахівець або фірма залежно від обставин визнані відповідним дозвільним органом цієї юрисдикції.

Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань (див. параграф 76)

A145. Широке вживання пояснювальних параграфів або параграфів з інших питань зменшує ефективність подання інформації з цих питань практикуючим фахівцем.

A146. Пояснювальний параграф може виявитись прийнятним, якщо, наприклад, використовувалися різні критерії або критерії переглядались, оновлювалися або інтерпретувалися інакше, ніж у попередніх періодах, та це мало фундаментальний вплив на розкриті викиди, або якщо поломка системи, яка через це не працювала протягом деякого часу в періоді, який охоплюється звітом, означає, що для оцінки викидів за цей час використовувалась екстраполяція, і про це зазначено в звіті з ПГ.

A147. Параграф з інших питань може виявитися прийнятним, якщо, наприклад, обсяг завдання значно змінився порівняно з попереднім періодом, але про це не вказано в звіті з ПГ.

A148. Пояснювальний параграф повинен містити чітке посилання на питання, щодо якого надається пояснення, та на те, де в звіті з ПГ відображено ті розкриття, які повністю описують це питання. В ньому також вказується, що висновок практикуючого фахівця не було модифіковано стосовно питання, щодо якого надається пояснення (див. також параграф A125).

A149. Зміст параграфа з інших питань чітко вказує, що в звіті з ПГ не вимагається їх подання та розкриття. Параграф 76 обмежує використання параграфа з інших питань лише питаннями, важливими для розуміння завдання, відповідальності практикуючого фахівця або самого звіту із завдання з надання впевненості, про які практикуючий фахівець вважає потрібним повідомити в своєму звіті (див. також

параграф А124).

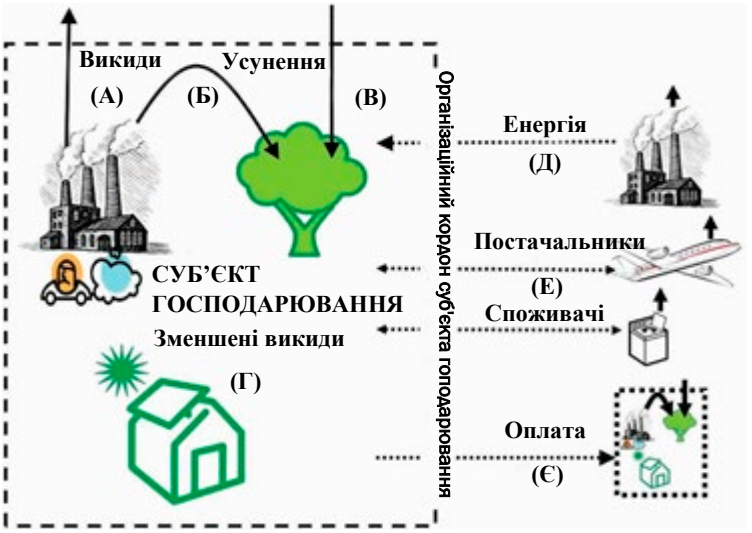
А150. Включення рекомендацій практикуючого фахівця з таких питань, як, наприклад, удосконалення інформаційної системи суб'єкта господарювання, в свій звіт із завдання, може містити натяк на те, що ці питання недостатньо враховувались під час підготовки звіту з ПГ. Такі рекомендації можна надати, наприклад, у листі керівництву або під час обговорень із тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Приймаючи рішення щодо включення рекомендацій у звіт із завдання з надання впевненості, слід враховувати, чи стосуються вони за своїм характером інформаційних потреб визначених користувачів та чи сформульовано їх так, що їх не сприймуть як модифікацію висновку практикуючого фахівця щодо звіту з ПГ.

А151. Параграф з інших питань не має містити інформацію, яку практикуючому фахівцю заборонено надавати законодавчими та нормативними актами чи іншими професійними стандартами, наприклад стандартами етики стосовно конфіденційності інформації. Параграф з інших питань також не повинен містити інформацію, яку повинен надавати управлінський персонал.

Додаток 1

(див. параграфи А8–А14)

Викиди, усунення та викиди, що вираховуються



А = прямі викиди або викиди рубрики 1 (див. параграф А8).

Б = усунення (викиди, які генеруються в межах організаційного кордону суб'єкта господарювання, але уловлюються та зберігаються в цих межах, а не викидаються в атмосферу. Їх зазвичай включають до валових показників, тобто разом із викидами рубрики 1 (див. параграф А14).

В = усунення (ПГ, які суб'єкт господарювання усунув з атмосфери (див. параграф А14).

Г = заходи, які суб'єкт господарювання вживає для зменшення своїх викидів. Такі заходи можуть зменшити викиди рубрики 1 (наприклад, використання більш економних транспортних засобів), викиди рубрики 2 (наприклад, установлення сонячних батарей для зменшення кількості електроенергії, що купується) або викидів рубрики 3 (наприклад, зменшення кількості службових відряджень або продаж товарів, які потребують менше енергії для використання). Суб'єкт господарювання може обговорювати такі заходи в пояснювальних примітках до звіту з ПГ, але вони впливають лише на кількісне вираження викидів, наведених у звіті суб'єкта господарювання з ПГ, оскільки відображаються викиди нижчі, ніж вони були б в іншому випадку, або вони являють собою вираховані викиди відповідно до застосовних критеріїв (див. параграф А11).

Д = викиди категорії 2 (див. параграф А9).

Е = викиди категорії 3 (див. параграф А10).

Є = викиди, що вираховуються, включно з придбаними одиницями зменшення (див. параграфи А11–А13).

Додаток 2

(див. параграф А133)

Приклади звітів із завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів

Приклад 1

Обставини:

- **завдання з надання обґрунтованої впевненості**
- **звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викидів рубрики 3**
- **звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викидів, що вираховуються**
- **звіт з ПГ не містить порівняльної інформації.**

Наведений нижче звіт є лише прикладом, який не охоплює всі питання або є застосовним за всіх ситуацій.

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ З НАДАННЯ ОБГРУНТОВАНОЇ ВПЕВНЕНОСТІ ЩОДО ЗВІТУ З ПАРНИКОВИХ ГАЗІВ (ПГ) КОМПАНІЇ АВС

[Відповідний адресат]

Звіт щодо звіту з ПГ (*такий заголовок не потрібен, якщо звіт складається лише з цього розділу*)

Ми виконали завдання з надання достатньої впевненості щодо звіту з ПГ компанії АВС, який додається, за рік, що закінчується 31 грудня 20X1 р., та включає опис всіх викидів і пояснювальні примітки на сторінках хх–уу. [Це завдання виконувалося багатопрофільною групою, що складалась із практикуючих фахівців з надання впевненості, інженерів та вчених, що займаються питаннями навколишнього середовища.][1]

Відповідальність компанії АВС за звіт з ПГ

Компанія АВС несе відповідальність за підготовку звіту з ПГ відповідно до [*застосовних критеріїв*[2]], застосованих відповідно до пояснень, наведених у примітці 1 до звіту з ПГ. Ця відповідальність охоплює розробку, впровадження та підтримання внутрішнього контролю, який стосується підготовки звіту з ПГ, що не міститиме суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок.

[Як зазначено в примітці 1 до звіту з ПГ][3] кількісне вираження ПГ має притаманну йому непевність внаслідок недостатнього наукового знання, яке використовується для визначення коефіцієнтів викидів і значень, потрібних для об'єднання викидів різних газів.

Наша незалежність та управління якістю

Ми дотримувались вимог *Кодексу етики професійних бухгалтерів*, затвердженого Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, який включає вимоги до незалежності та інші вимоги, засновані на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності й професійної

---

1 Це речення слід вилучити, якщо воно незастосовне для завдання (якщо завдання охоплювало лише викиди категорії 2 та інші фахівці не залучались).

2 [*Застосовні критерії*] можна безкоштовно завантажити із сайта www.######.org.

3 Якщо притаманна непевність не розглядалась у примітці 1 до звіту з ПГ, це речення слід вилучити.

поведінки.

Фірма застосовує Міжнародний стандарт управління якістю 1[4], який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю, включаючи політики чи процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів, а також застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Наша відповідальність

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо звіту з ПГ на основі отриманих нами доказів. Ми провели наше завдання з надання обґрунтованої впевненості відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3410 *«Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»* (МСЗНВ 3410), затвердженого Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Цей стандарт вимагає від нас планування й виконання завдання для отримання достатньої впевненості в тому, що звіт з ПГ не містить суттєвих викривлень.

Завдання з надання обґрунтованої впевненості відповідно до МСЗНВ 3410 включає виконання процедур для отримання доказів щодо кількісного вираження викидів та пов'язаної інформації в звіті з ПГ. Характер, час та обсяг обраних процедур залежать від професійного судження практикуючого фахівця, включаючи оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, в звіті з ПГ. Оцінюючи ризики, ми розглянули заходи внутрішнього контролю, доречні для підготовки звіту з ПГ компанією АВС. Завдання з надання обґрунтованої впевненості включає також:

- оцінку прийнятності використання в обставинах компанії АВС [*застосовних критеріїв*], застосованих відповідно до пояснень, наведених у примітці 1 до звіту з ПГ;
- оцінку прийнятності використаних методів кількісного вираження та політики підготовки звітів, а також прийнятності оцінок, зроблених компанією АВС; та
- оцінку загального подання звіту з ПГ.

Ми вважаємо, що отримали достатні та відповідні докази для висловлення нашої думки.

Думка

На нашу думку, звіт з ПГ за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., в усіх суттєвих аспектах підготовлено відповідно до [застосовних критеріїв], застосованих відповідно до пояснень, наведених у примітці 1 до звіту з ПГ.

Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів

(*застосовно лише для деяких завдань*)

[Форма та зміст цього розділу звіту із завдання з надання впевненості змінюватимуться відповідно до характеру іншої відповідальності практикуючого фахівця щодо звітності.]

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту із завдання з надання впевненості]

[Адреса практикуючого фахівця]

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

Приклад 2

Обставини:

- **завдання з надання обмеженої впевненості**
- **звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викидіврубрики 3**
- **звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викиди, що вираховуються**
- **звіт з ПГ не містить порівняльної інформації.**

Наведений нижче звіт є лише прикладом, який не охоплює всі питання або є застосовним за всіх ситуацій.

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ІЗ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ОБМЕЖЕНОЇ ВПЕВНЕНОСТІ ЩОДО ЗВІТУ З ПАРНИКОВИХ ГАЗІВ (ПГ) КОМПАНІЇ АВС

[Відповідний адресат]

Звіт щодо звіту з ПГ (*такий заголовок не потрібен, якщо звіт складається лише з цього розділу*)

Ми виконали завдання з надання обмеженої впевненості щодо звіту з ПГ компанії АВС, який додається, за рік, що закінчується 31 грудня 20Х1 р., та включає опис усіх викидів та пояснювальні примітки на сторінках хх–уу.[Цезавдання виконувалось багатогалузевою групою, що складалася з практикуючих фахівців з надання впевненості, інженерів та вчених, що займаються питаннями навколишнього середовища.][5]

Відповідальність компанії АВС за звіт з ПГ

Компанія АВС несе відповідальність за підготовку звіту з ПГ відповідно до [*застосовних критеріїв*[6]], застосованих відповідно до пояснень, наведених у примітці 1 до звіту з ПГ. Ця відповідальність охоплює розробку, впровадження та підтримання внутрішнього контролю, що стосується підготовки звіту з ПГ, який не міститиме суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок.

[Як зазначено в примітці 1 до звіту з ПГ][7] кількісне вираження ПГ має притаманну йому непевність внаслідок недостатнього наукового знання, яке використовується для визначення коефіцієнтів викидів і значень, потрібних для об'єднання викидів різних газів.

Наша незалежність та управління якістю

Ми дотримувались вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів, виданого Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, який включає вимоги до незалежності та інші вимоги, засновані на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності й професійної поведінки.

Фірма застосовує Міжнародний стандарт управління якістю 1[8], який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю,

---

[5] Це речення слід вилучити, якщо воно незастосовне для завдання (якщо завдання охоплювало лише викиди категорії 2 та інші фахівці не залучались).

[6] [*Застосовні критерії*] можна безкоштовно завантажити із сайта www.######.org.

[7] Якщо притаманна непевність не розглядалась у примітці 1 до звіту з ПГ, це речення слід вилучити.

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

включаючи політики чи процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів, а також застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Наша відповідальність

Нашою відповідальністю є висловлення думки з надання обмеженої впевненості щодо звіту з ПГ на основі виконаних нами процедур та отриманих нами доказів. Ми провели наше завдання з надання обмеженої впевненості відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів» (МСЗНВ 3410), виданого Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Цей стандарт вимагає від нас планування й виконання завдання для отримання обмеженої впевненості в тому, що звіт з ПГ не містить суттєвих викривлень.

Завдання з надання обмеженої впевненості відповідно до МСЗНВ 3410 включає оцінку прийнятності в обставинах компанії АВС використання [застосовних критеріїв] як основи для підготовки звіту з ПГ, оцінки ризиків суттєвого викривлення звіту з ПГ внаслідок шахрайства чи помилки, необхідні за обставин дії у відповідь на оцінені ризики та оцінку загального подання звіту з ПГ. Завдання з надання обмеженої впевненості є значно меншим за обсягом, ніж завдання з надання достатньої впевненості, стосовно як процедур оцінки ризиків, включаючи розуміння внутрішнього контролю, так і процедур, що виконуються у відповідь на оцінені ризики.

Виконані нами процедури ґрунтувались на нашому професійному судженні та включали запити, спостереження за процесами, що використовуються суб'єктом господарювання, перевірку документів, аналітичні процедури, оцінку прийнятності методів кількісного вираження та політики підготовки звіту і порівняння даних з основними записами.

> *[Практикуючий фахівець може додати опис характеру та обсягу виконаних процедур, який, на судження практикуючого фахівця, надасть додаткову інформацію, що може виявитись доречною для розуміння користувачів підґрунтя для висновку практикуючого фахівця[9]. Наведений нижче розділ є лише прикладом, тому поданий у ньому перелік процедур не є всеохоплюючим відносно типу або обсягу процедур, які могли б бути важливими для розуміння виконаної роботи користувачами.]* [10]

Враховуючи обставини завдання, при виконанні наведених вище процедур ми:

- через запити отримали розуміння середовища контролю компанії АВС та її інформаційних систем, що стосуються кількісного вираження викидів і звітування про них, але при цьому ми не оцінювали структуру конкретних заходів внутрішнього контролю, не отримували докази щодо їх впровадження та не тестували їх операційну ефективність.
- оцінювали, чи є прийнятними методи розробки оцінок компанії АВС та чи послідовно вони застосовувались. При цьому наші процедури не включали тестування даних, на яких ґрунтуються ці оцінки, і ми не розроблювали свої власні оцінки для порівняння з оцінками компанії АВС.
- оглянули об'єкти [три різних об'єкти] для оцінки повноти розкриття джерел викидів, методів збору даних, первинних даних та відповідних припущень, застосовних до об'єктів. Об'єкти для тестування відбиралися з урахуванням частини їх викидів у загальних викидах, джерел викидів та об'єктів, які відбирались у попередніх періодах. Наші процедури включали (не

---

[9] *Процедури не слід описувати до такого ступеня, що вони стануть двозначними або перебільшеними чи прикрашеними, або натякатимуть, що було отримано достатню впевненість. Важливо також те, що опис процедур не повинен створювати враження, що виконувалось завдання із узгоджених процедур; при цьому зазвичай не деталізується план усієї роботи.*

[10] У кінцевому звіті цей пояснювальний параграф буде вилучено.

включали) тестування інформаційних систем, що використовуються для збору й узагальнення даних з об'єктів або заходів контролю на цих об'єктах[11].

Процедури, які виконуються під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості, відрізняються за характером та менші за обсягом, ніж процедури для завдання з надання обґрунтованої впевненості. Внаслідок цього рівень впевненості, отриманий для завдання з надання обмеженої впевненості, є значно нижчим, ніж рівень впевненості, який би ми отримали, якби виконували завдання з надання обґрунтованої впевненості. Виходячи з цього ми не висловлюємо думку щодо надання обґрунтованої впевненості, чи звіт з ПГ в усіх суттєвих аспектах підготовлено відповідно до [*застосовних критеріїв*], застосованих відповідно до пояснень, наведених у примітці 1 до звіту з ПГ.

Висновок з надання обмеженої впевненості

На основі виконаних нами процедур та отриманих нами доказів нашої уваги не привернув жодний факт, який би дав нам підстави вважати, що звіт з ПГ компанії ABC за рік, що закінчується 31 грудня 20X1 р., не підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до [*застосовних критеріїв*], застосованих відповідно до пояснень, наведених у примітці 1 до звіту з ПГ.

Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів

(*застосовно лише для деяких завдань*)

[Форма та зміст цього розділу звіту із завдання з надання впевненості змінюватимуться відповідно до характеру іншої відповідальності практикуючого фахівця щодо звітності.]

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту із завдання з надання впевненості]

[Адреса практикуючого фахівця]

[11] Цей розділ слід вилучити, якщо практикуючий фахівець вирішив, що детальний опис виконаних процедур не потрібний за умов завдання.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ 3420

«ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ЩОДО ПІДГОТОВКИ ГІПОТЕТИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, ЯКА ВКЛЮЧАЄТЬСЯ ДО ПРОСПЕКТУ ЕМІСІЇ»

(чинний для звітів із завдання з надання впевненості, що датуються 31 березня 2013 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСЗНВ 1–8

Дата набрання чинності 9

Цілі 10

Визначення 11

Вимоги

МСЗНВ 3000 (переглянутий) 12

Прийняття завдання 13

Планування та виконання завдання 14–27

Письмові запевнення 28

Формування думки 29–30

Форма думки 31–34

Підготовка звіту з надання впевненості 35

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСЗНВ A1

Мета гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії A2–A3

Підготовка гіпотетичної фінансової інформації A4–A5

Характер завдання з надання обґрунтованої впевненості A6

Визначення A7–A9

Прийняття завдання A10–A12

Планування та виконання завдання A13–A44

Письмові запевнення A45

Формування думки A46–A50

Підготовка звіту з надання впевненості A51–A57

Додаток. Приклад звіту практикуючого фахівця з висловленням немодифікованої думки

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3420 *«Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії»* слід розглядати разом із *Передмовою до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.*

Вступ

Сфера застосування цього МСЗНВ

1. Цей Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) розглядає завдання з надання обґрунтованої впевненості, яке приймає практикуючий фахівець[1], з наданням звіту щодо складання відповідальною стороною[2] гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії. Цей МСЗНВ застосовується, якщо:

   - такий звіт необхідно надавати відповідно до вимог законодавства про цінні папери або правил фондової біржі («відповідних законодавчих або нормативних актів») в юрисдикції, в якій планується випуск проспекту емісії; або
   - надання такого звіту є загальноприйнятною практикою в такій юрисдикції (див. параграф А1).

Характер відповідальності практикуючого фахівця

2. Виконуючи завдання відповідно до цього МСЗНВ, практикуючий фахівець не несе відповідальності за складання гіпотетичної фінансової інформації для суб'єкта господарювання; відповідальність за це покладено на відповідальну сторону. Єдиною відповідальністю практикуючого фахівця є підготовка звіту про те, чи складено відповідальною стороною гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв.

3. Цей МСЗНВ не стосується завдань, що не є завданнями з надання впевненості, якщо практикуючий фахівець залучається суб'єктом господарювання для складання його історичних фінансових звітів.

Мета гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії

4. Метою гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії, є виключно відображення впливу важливої події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб'єкта господарювання, якби така подія сталась або операцію було проведено на більш ранню дату, підібрану лише для ілюстрації.

   Це досягається застосуванням гіпотетичних коригувань невідкоригованої фінансової інформації. Гіпотетична фінансова інформація не відображає актуальний фінансовий стан, фінансові результати або рух грошових коштів суб'єкта господарювання (див. параграфи А2–А3).

Підготовка гіпотетичної фінансової інформації

5. Підготовка гіпотетичної фінансової інформації вимагає від відповідальної особи збирання, класифікації, узагальнення й подання фінансової інформації, яка показує вплив важливої події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб'єкта господарювання, якби така подія сталась, або операцію було проведено на більш ранню підібрану дату. Етапи цього процесу включають:

   - ідентифікацію джерела невідкоригованої фінансової інформації, яка буде використовуватись для підготовки гіпотетичної фінансової інформації, та отримання такої невідкоригованої фінансової інформації з цього джерела (див. параграфи А4–А5);

---

[1] МСЗНВ 3000 (переглянутий) *«Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»*, параграф 12 (r).

[2] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 12 (v).

- внесення гіпотетичних коригувань у невідкориговану фінансову інформацію для досягнення тієї мети, з якою подається ця гіпотетична фінансова інформація; та
- подання отриманої гіпотетичної фінансової інформації із супровідними розкриттями.

Характер завдання з надання обґрунтованої впевненості

6. Завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії, передбачає виконання процедур, викладених у цьому МСЗНВ, для оцінки, чи являють собою застосовні критерії, використані відповідальною стороною при складанні гіпотетичної фінансової інформації, достатню основу для подання важливих впливів, безпосередньо пов'язаних із подією або операцією, та отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів стосовно того, чи (див. параграф А6):
   - впливають відповідні гіпотетичні коригування на ці критерії; та
   - графа з кінцевою гіпотетичною фінансовою інформацією (див. параграф 11 (c)) відображає належне застосування цих коригувань до невідкоригованої фінансової інформації.

   Завдання також включає оцінку загального подання гіпотетичної фінансової інформації. При цьому завдання не включає оновлення або повторного надання практикуючим фахівцем звітів або думок щодо будь-якої історичної фінансової інформації, яка використовувалась при підготовці гіпотетичної фінансової інформації, або виконання аудиту чи огляду історичної фінансової інформації, яка використовувалась при підготовці гіпотетичної фінансової інформації.

Зв'язок з МСЗНВ 3000 (переглянутий), іншими професійними стандартами та іншими вимогами

7. Практикуючому фахівцю потрібно дотримуватися вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) і цього стандарту при виконанні угоди про висловлення впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, що міститься в проспекті емісії. Цей МСЗНВ доповнює, але не замінює, МСЗНВ 3000 (переглянутий), а також пояснює, як МСЗНВ 3000 (переглянутий) слід застосовувати при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо гіпотетичної фінансової інформації, що міститься в проспекті емісії.

8. Дотримання вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) вимагає від практикуючого фахівця серед іншого дотримання положень *Кодексу етики професійних бухгалтерів*, затвердженому Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів *(включаючи Міжнародні стандарти незалежності)* (Кодекс РМСЕБ), що стосуються завдань з надання впевненості; чи інших професійних або законодавчих вимог, які вимагаються[3]. Стандарт також вимагає, щоб партнер із завдання був членом фірми, яка дотримується Міжнародних стандартів управління якістю 1[4] чи інших професійних або законодавчих вимог, які принаймні вимагаються МСУЯ.

Дата набрання чинності

9. Цей МСЗНВ є чинним для звітів із завдання з надання впевненості, що датуються 31 березня 2013 р. або пізніше.

---

[3] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи 3(a), 20 і 34.

[4] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи 3(b) та 31(a). МСУЯ 1 *«Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг».*

Цілі

10. Цілями практикуючого фахівця є:

(a) отримання обгрунтованої впевненості, що гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв; та

(b) надання звіту відповідно до отриманих практикуючим фахівцем результатів.

Визначення

11. Для цілей цього МСЗНВ наведені далі терміни мають такі значення:

(a) застосовні критерії (Applicable criteria) – критерії, що використовуються відповідальною стороною при підготовці гіпотетичної фінансової інформації. Такі критерії можуть встановлюватись уповноваженими або визнаними організаціями з розробки стандартів або законодавчими чи нормативними актами. Якщо встановлених критеріїв не існує, їх розроблює відповідальна сторона (див. параграфи А7–А9).

(b) гіпотетичні коригування (Pro forma adjustments) – коригування невідкоригованої фінансової інформації, які:

(i) показують вплив важливої події або операції («подія» або «операція»), якби така подія сталась, або операцію було проведено на більш ранню дату, підібрану лише для ілюстрації; та

(ii) необхідні для того, щоб гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання («суб'єкт господарювання»), що надає звіт, та його облікової політики, яка ґрунтується на цій концептуальній основі (див. параграфи А15–А16).

Гіпотетичні коригування включають доречну фінансову інформацію бізнесу, який буде придбано або планується придбати («компанія, що поглинається»), або бізнесу, який відчужується через продаж або планується бути відчуженим через продаж («бізнес, який відчужується череpз продаж»), оскільки ця інформація використовується при підготовці гіпотетичної фінансової інформації («фінансова інформація компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж).

(c) гіпотетична фінансова інформація (Pro forma financial information) – фінансова інформація, яку подано разом із коригуваннями для ілюстрації впливу події або операції на невідкориговану фінансову інформацію, якби така подія сталася або операція була здійснена на більш ранню дату, обрану для ілюстрації. В цьому МСЗНВ припускається, що гіпотетична фінансова інформація подається у вигляді таблиці, яка включає: (a) невідкориговану фінансову інформацію; (b) гіпотетичні коригування; графу з отриманою гіпотетичною інформацією (див. параграф А2).

(d) проспект емісії (Prospectus) – документ, який видається відповідно до вимог законодавчих або нормативних актів стосовно цінних паперів суб'єкта господарювання, на основі якого, як планується, третя сторона буде приймати рішення про здійснення інвестиції.

(e) опублікована фінансова інформація (Published financial information) – фінансова інформація суб'єкта господарювання або компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються, що є доступною для громадськості.

(f) невідкоригована фінансова інформація (Unadjusted financial information) –

фінансова інформація суб'єкта господарювання, до якої відповідальна сторона застосовує гіпотетичні коригування (див. параграфи А4–А5).

Вимоги

МСЗНВ 3000 (переглянутий)

12. Практикуючий фахівець не повинен стверджувати про дотримання вимог цього МСЗНВ, якщо він не дотримався вимог як цього МСЗНВ, так і МСЗНВ 3000 (переглянутий).

Прийняття завдання

13. До надання згоди на прийняття завдання з надання впевненості з наданням звіту щодо того, чи було гіпотетичну фінансову інформацію, яка включається в проспект емісії, підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, практикуючий фахівець повинен:
    (a) визначити, чи має він можливості та компетентність для виконання такого завдання (див. параграф А10);
    (b) на основі попереднього знання обставин завдання та обговорень з відповідальною стороною визначити, чи є прийнятними застосовні критерії та чи існує ймовірність того, що гіпотетична фінансова інформація виявиться оманливою з урахуванням цілей, для яких її призначено;
    (c) оцінити встановлені застосовними законодавчими чи нормативними актами, якщо такі є, вимоги до формулювання думки для визначення, чи зможе він висловити думку, викладену в такий спосіб, на основі результатів виконання процедур, наведених у цьому МСЗНВ (див. параграфи А54–А56);
    (d) якщо джерела, з яких отримувалась невідкоригована фінансова інформація та фінансова інформація компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, пройшли аудит чи огляд та щодо них висловлювалась модифікована аудиторська думка або висновок з огляду, або звіт містив пояснювальний параграф, визначити, чи дозволяють відповідні законодавчі або нормативні акти використання модифікованої аудиторської думки або висновку з огляду, або звіту, що містить пояснювальний параграф, чи посилання на них;
    (e) якщо історична фінансова інформація суб'єкта господарювання ніколи не проходила аудит чи огляд, визначити, чи може він отримати достатнє для виконання завдання розуміння суб'єкта господарювання та його практики ведення бухгалтерського обліку і підготовки фінансової звітності (див. параграф А31);
    (f) якщо подія або операція включає придбання, а історична фінансова інформація компанії, що поглинається, ніколи не проходила аудит чи огляд, визначити, чи може він отримати достатнє для виконання завдання розуміння компанії, що поглинається, та її практики ведення бухгалтерського обліку й підготовки фінансової звітності; та
    (g) отримати згоду відповідальної сторони щодо визнання й розуміння нею своєї відповідальності за (див. параграф А11–А12):
        (i) адекватне розкриття та опис застосовних критеріїв для визначених користувачів, що ці критерії не є загальновідомими;
        (ii) складання гіпотетичної фінансової інформації на основі застосовних критеріїв; та
        (iii) надання практикуючому фахівцю:
            a. доступу до всієї інформації (включаючи, якщо це необхідно

для цілей завдання, інформацію щодо аспектів компанії, що поглинається при об'єднанні компаній), наприклад записів, документації та інших матеріалів, важливих для оцінки, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв;

b. додаткової інформації, яку практикуючий фахівець може вимагати від відповідальної сторони для цілей завдання;

c. доступу до тих осіб суб'єкта господарювання або його радників, які, на думку практикуючого фахівця, необхідні для отримання ним доказів для оцінки, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв; та

d. якщо це необхідно для цілей завдання, доступу до відповідних осіб компанії, що поглинається при об'єднанні компаній.

Планування та виконання завдання

Оцінка прийнятності застосовних критеріїв

14. Практикуючий фахівець повинен оцінити прийнятність застосовних критеріїв відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[5] та визначити, чи включають вони, як мінімум, те, що:
    (a) невідкоригована фінансова інформація отримується з належних джерел (див. параграфи А4–А5, А27);
    (b) гіпотетичні коригування:
        (i) безпосередньо стосуються події чи операції(див. параграф А13);
        (ii) підтверджуються фактами (див. параграф А14); та
        (iii) відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності суб'єкта господарювання та його обліковій політиці відповідно до цієї концептуальної основи (див. параграфи А15–А16); та
    (c) забезпечується відповідне подання та розкриття, які дають змогу визначеним користувачам зрозуміти надану інформацію (див. параграфи А2–А3, А42).

15. Крім того, практикуючий фахівець повинен оцінити, чи є застосовні критерії:
    (a) послідовними та чи не суперечать вимогам застосовних законодавчих і нормативних актів; та
    (b) такими, що не призведуть до підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка б вводила в оману.

Суттєвість

16. При плануванні й виконанні завдання практикуючий фахівець повинен визначити суттєвість, яка б використовувалась при оцінці, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв (див. параграфи А17–А18).

Отримання розуміння того, як відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію, та інших обставин завдання

17. Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння (див. параграф А19):
    (a) подій або операцій з урахуванням яких складається гіпотетична фінансова

[5] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграфи 42(b)(ii) та А45.

інформація;

(b) як відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію (див. параграфи А20–А21);

(c) характеру суб'єкта господарювання та компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, включаючи (див. параграфи А22–А23):

(i) їх операції;

(ii) їх активи та зобов'язання; та

(iii) їх структуру та спосіб їх фінансування;

(d) відповідних галузевих, законодавчих, регуляторних та інших зовнішніх чинників, які стосуються суб'єкта господарювання і компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж (див. параграфи А24-26); та

(e) застосовної концептуальної основи фінансової звітності та практики ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності як самого суб'єкта господарювання, так і компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, включно з їх вибором і застосуванням облікової політики.

Отримання доказів щодо прийнятності джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію

18. Практикуючий фахівець повинен визначити, чи отримала відповідальна сторона невідкориговану фінансову інформацію з прийнятного джерела (див. параграфи А27–А28).

19. Якщо не існує звіту з аудиту або огляду джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, практикуючий фахівець повинен виконати процедури для отримання впевненості, що таке джерело є прийнятним (див. параграфи А29–А31).

20. Практикуючий фахівець повинен визначити, чи отримала відповідальна сторона невідкориговану фінансову інформацію з цього джерела у належний спосіб.

Отримання доказів щодо прийнятності гіпотетичних коригувань

21. Оцінюючи прийнятність гіпотетичних коригувань, практикуючий фахівець повинен визначити, чи правильно відповідальна сторона ідентифікувала гіпотетичні коригування, необхідні для ілюстрації впливу події або операції на відповідну дату або на період, який розглядається (див. параграф А32).

22. Визначаючи, чи відповідають гіпотетичні коригування застосовним критеріям, практикуючий фахівець повинен визначити:

(a) чи пов'язані вони безпосередньо з подією або операцією (див. параграф А13);

(b) чи підтвеоджуються вони фактами. Якщо фінансова інформація компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, включена до гіпотетичної фінансової інформації, а звіту з аудиту або огляду джерела, з якого було отримано цю фінансову інформацію, немає, практикуючий фахівець повинен виконати процедури для отримання впевненості, що ця фінансова інформація підтверджується фактами (див. параграфи А14, А33–А38); та

(c) чи узгоджуються вони із застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання та його обліковою політикою відповідно

до цієї концептуальної основи (див. параграфи А15–А16).

Модифікована аудиторська думка або звіт з огляду, або пояснювальний параграф, які стосуються джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, або джерела, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж

23. Щодо джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, або джерела, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються, могла висловлюватись модифікована аудиторська думка або надаватись модифікований звіт з огляду чи звіт, який містив пояснювальний параграф. За таких обставин, якщо застосовні законодавчі чи нормативні акти не забороняють користуватись таким джерелом, практикуючий фахівець повинен оцінити:

    (a) потенційні наслідки впливу цього на те, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв (див. параграф А39);

    (b) які подальші відповідні дії слід виконати (див. параграф А40); та

    (c) чи має це будь-який вплив на можливість надання звіту практикуючим фахівцем відповідно до умов завдання, включаючи будь-який вплив на цей звіт.

Невідповідність джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, або гіпотетичних коригувань

24. Якщо в результаті виконання процедур практикуючий фахівець ідентифікував, що відповідальна сторона:

    (a) використала невідповідне джерело, з якого отримала невідкориговану фінансову інформацію; або

    (b) пропустила гіпотетичне коригування, яке слід було включити, або застосувала гіпотетичне коригування, яке не відповідає застосовним критеріям, або невідповідно застосувала у будь-який інший спосіб гіпотетичне коригування, практикуючий фахівець повинен розглянути це питання з відповідальною стороною. Якщо практикуючий фахівець не погоджується із запропонованим відповідальною стороною рішенням, він повинен оцінити, які подальші дії слід виконати (див. параграф А40)

Отримання доказів щодо розрахунків у гіпотетичній фінансовій інформації

25. Практикуючий фахівець повинен визначити, чи є розрахунки в гіпотетичній фінансовій інформації арифметично правильними.

Оцінка подання гіпотетичної фінансової інформації

26. Практикуючий фахівець повинен оцінити подання гіпотетичної фінансової інформації. При цьому він повинен розглянути:

    (a) загальне подання та структуру гіпотетичної фінансової інформації, включаючи питання, чи чітко її відображено, щоб відрізнити її від історичної чи іншої фінансової інформації (див. параграфи А2–А3);

    (b) чи ілюструють гіпотетична фінансова інформація та пов’язані з нею пояснювальні примітки вплив події або операції так, що не вводить в оману (див. параграф А41);

    (c) чи подані в гіпотетичній фінансовій інформації відповідні розкриття, які дають змогу визначеним користувачам зрозуміти надану інформацію (див. параграф А42); та

(d) чи стало йому відомо про будь-які важливі події після дати джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, на яке слід послатись або яке треба розкрити в гіпотетичній фінансовій інформації (див. параграф А43).

27. Практикуючий фахівець повинен ознайомитися з іншою інформацією, включеною в проспект емісії, в якому розміщено гіпотетичну фінансову інформацію, для ідентифікації суттєвих розбіжностей у ній, якщо такі є, з гіпотетичною фінансовою інформацією. Якщо при ознайомленні з іншою інформацією практикуючий фахівець ідентифікує суттєву розбіжність або помічає суттєве викривлення фактів у цій іншій інформації, він повинен обговорити це з відповідальною стороною. Якщо необхідно вносити виправлення, а відповідальна сторона не погоджується на це, практикуючий фахівець повинен виконати відповідні подальші дії (див. параграф А44).

Письмові запевнення

28. Практикуючий фахівець повинен звернутися з вимогою до відповідальної сторони про надання нею письмових запевнень, що:

(a) при складанні гіпотетичної фінансової інформації відповідальна сторона ідентифікувала всі відповідні гіпотетичні коригування, необхідні для ілюстрації впливу події або операції на дату або за період, який розглядається (див. параграф А45); та

(b) гіпотетичну фінансову інформацію складено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв.

Формування думки

29. Практикуючий фахівець повинен сформувати думку, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв (див. параграфи А46–А48).

30. Для формування думки практикуючий фахівець повинен дійти висновку, чи отримав він достатні та відповідні докази, що підготовлена гіпотетична фінансова інформація не містить суттєвих пропусків або невідповідного використання чи застосування гіпотетичних коригувань. Такий висновок повинен включати оцінку того, чи адекватно розкрила й описала відповідальна сторона застосовні критерії, якщо їх немає у відкритому доступі (див. параграфи А49–А50).

Форма думки

Немодифікована думка

31. Практикуючий фахівець повинен висловити немодифіковану думку, якщо він дійшов висновку, що гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв.

Модифікована думка

32. У багатьох юрисдикціях відповідними законодавчими або нормативними актами забороняється оприлюднення проспекту емісії, в якому міститься модифікована думка стосовно того, що гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. Якщо практикуючий фахівець працює в такій юрисдикції та вважає, що модифікована думка є доречною відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий), він повинен обговорити це питання з відповідальною стороною. Якщо відповідальна сторона не погоджується вносити необхідні зміни, практикуючий фахівець повинен:

(a) відмовитися від надання звіту;

(b) відмовитися від виконання завдання; або

(c) розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

33. У деяких юрисдикціях відповідними законодавчими або нормативними актами не забороняється оприлюднення проспекту емісії, в якому міститься модифікована думка стосовно того, що гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. Якщо практикуючий фахівець працює в такій юрисдикції та вважає, що модифікована думка є доречною відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий), він повинен дотриматись вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[6] щодо модифікованих думок.

Пояснювальний параграф

34. За деяких обставин практикуючий фахівець може вважати потрібним привернути увагу користувачів до питання, поданого або розкритого в гіпотетичній фінансовій інформації або в пояснювальних примітках до неї. Таке може статись у випадку, коли на його думку питання настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння користувачів, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. За таких обставин практикуючий фахівець повинен у свій звіт включити пояснювальний параграф, якщо він отримав достатні та відповідні докази, що це питання не впливає на те, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. Такий параграф має посилатися лише на інформацію, подану або розкриту в гіпотетичній фінансовій інформації або у пояснювальних примітках до неї.

Підготовка звіту з надання впевненості

35. Звіт практикуючого фахівця повинен включати такі основні елементи (див. параграф А57):

(a) назву, яка чітко вказує на те, що звіт є звітом незалежного аудитора з надання впевненості (див. параграф А51);

(b) адресата, як узгоджено в умовах завдання (див. параграф А52);

(i) вступні параграфи, де ідентифікуються (див. параграф А53):

(ii) гіпотетична фінансова інформація;

(iii) джерело, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, та чи публікувався звіт з аудиту чи огляду цього джерела;

(iv) період, який охоплюється гіпотетичною фінансовою інформацією, або її дата; та

(c) посилання на застосовні критерії, на основі яких відповідальна сторона виконала складання гіпотетичної фінансової інформації, та джерело цих критеріїв;

(d) твердження, що відповідальна сторона несе відповідальність за підготовку гіпотетичної фінансової інформації на основі застосовних критеріїв;

(i) опис відповідальності практикуючого фахівця, включаючи твердження, що:

(ii) відповідальністю практикуючого фахівця є висловлення думки, чи складено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв;

[6] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 74.

(iii) для цілей завдання він не несе відповідальності за оновлення або повторне надання звітів або думок щодо будь-якої історичної фінансової інформації, що використовувалась при підготовці гіпотетичної фінансової інформації, та що він під час виконання завдання не виконував аудит чи огляд фінансової інформації, яка використовувалась при підготовці гіпотетичної фінансової інформації; та

(e) метою включення гіпотетичної фінансової інформації в проспект емісії є лише ілюстрація впливу важливої події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб'єкта господарювання, якби така подія сталась, або операцію було проведено на більш ранню підібрану лише для прикладу дату. Відповідно до цього практикуючий фахівець не надає ніякої впевненості стосовно того, що дійсний результат події або операції на вказану дату був би саме таким;

(f) твердження, що завдання виконувалось відповідно до МСЗНВ 3420 *«Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії»*, який вимагає від практикуючого фахівця дотримання вимог етики, а також планування й виконання процедур для отримання достатньої впевненості, що відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв;

(g) твердження, що фірма, членом якої є практикуючий фахівець, застосовує МСУЯ 1 або інші професійні вимоги чи вимоги, які встановлюються законодавством чи регулятором, які принаймні вимагаються МСУЯ 1. Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, твердження має визначати професійні вимоги або законодавчі вимоги чи вимоги регулятора, які застосовуються, як того вимагають МСУЯ 1;

(h) твердження, що практикуючий фахівець відповідає вимогам незалежності та іншим етичним вимогам РМСЕБ або іншим професійним вимогам або вимогам, встановлених законом чи регулятором, що застосовуються принаймні, як того вимагають положення РМСЕБ. Якщо практикуючий фахівець непрофесійний бухгалтер, твердження має визначати професійні вимоги або вимоги, встановлені законом чи нормативними актами, які застосовуються принаймні, як того вимагають положення РМСЕБ.

(i) твердження, що:

- завдання з надання обгрунтованої впевненості з наданням звіту, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, включає виконання процедур оцінки, чи являють застосовні критерії, використані відповідальною стороною при складанні гіпотетичної фінансової інформації, прийнятну основу для ілюстрації значного впливу події або операції, та отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів стосовно того, чи:
- показують гіпотетичні коригування вплив цих критеріїв; та
- відображає гіпотетична фінансова інформація застосування цих коригувань до невідкоригованої фінансової інформації;

(ii) вибір процедур залежить від професійного судження практикуючого фахівця, при якому враховується його розуміння характеру суб'єкта господарювання, події або операції, стосовно яких складалась гіпотетична фінансова інформація, та інші відповідні обставини завдання; та

(iii) завдання включає оцінку загального подання гіпотетичної фінансової інформації;

(i) думку практикуючого фахівця з використанням однієї з двох фраз, які вважаються еквівалентними, якщо законодавчими чи нормативними актами не встановлені інші формулювання (див. параграфи А54–А56):

(i) гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі [застосовних критеріїв]; або

(ii) гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено на відповідній основі;

(j) підпис практикуючого фахівця;

(k) дату звіту; та

(l) адресу в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСЗНВ (див. параграф 1)

А1. Цей стандарт не стосується завдань, коли гіпотетична фінансова інформація надається як частина пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Мета гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії (див. параграфи 4, 11(c), 14(c), 26(a))

А2. Гіпотетична фінансова інформація супроводжується пояснювальними примітками до неї, які часто розкривають питання, наведені в параграфі А42.

А3. У проспект емісії можуть включатися різні подання гіпотетичної фінансової інформації залежно від характеру події або операції та того, як відповідальна сторона планує проілюструвати вплив цієї події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб'єкта господарювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може придбати кілька компаній до першої передплати акцій. За таких обставин відповідальна сторона може прийняти рішення подати звіт про гіпотетичні чисті активи для ілюстрації впливу придбань на фінансовий стан суб'єкта господарювання та на основні показники, наприклад на співвідношення між позиковими і власними коштами, так, якби компанії було придбано суб'єктом господарювання на більш ранню дату. Відповідальна сторона може вирішити подати гіпотетичний звіт про фінансові результати так, щоб показати, якими могли б бути результати її діяльності за період, що закінчується на таку дату. В подібних випадках характер гіпотетичної фінансової інформації може лише описуватись за допомогою таких заголовків, як «Звіт про гіпотетичні чисті активи станом на 31 грудня 20X1 р.» та «Звіт про гіпотетичні фінансові результати за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р.»

Підготовка гіпотетичної фінансової інформації

Невідкоригована фінансова інформація (див. параграфи 5, 11(f), 14(a))

A4. У багатьох випадках джерелом, з якого отримується невідкоригована фінансова інформація, є оприлюднена фінансова інформація, наприклад річна або проміжна фінансова звітність.

A5. Залежно від того, як відповідальна сторона вирішує показати вплив події або операції, невідкоригована фінансова інформація може включати:

- один або більше фінансових звітів, наприклад звіт про фінансовий стан або звіт про сукупний дохід; або
- стисло викладену фінансову інформацію, відібрану з повного пакета фінансової звітності, наприклад звіт про чисті активи.

Характер завдання з надання обгрунтованої впевненості (див. параграф 6)

A6. У цьому МСЗНВ посилання на те, що гіпотетична фінансова інформація є «відповідно підготовленою», означає, що гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв.

Визначення

Застосовні критерії (див. параграф 11 (a))

A7. Якщо для складання гіпотетичної фінансової інформації встановлених критеріїв не існує, відповідальна сторона сама розробляє такі критерії на основі, наприклад, практики у відповідній галузі або критеріїв юрисдикції, в якій розроблено встановлені критерії, та розкриває цей факт.

A8. Застосовні критерії для підготовки гіпотетичної фінансової інформації будуть прийнятними за обставин завдання, якщо вони відповідають стандартам, викладеним у параграфі 14.

A9. Пояснювальні примітки до гіпотетичної фінансової інформації можуть включати додаткову інформацію щодо критеріїв для опису того, як вони ілюструють вплив окремого явища чи операції. Вона може, наприклад, включати:

- уявну дату, на яку сталася подія або відбулася операція.
- підхід, використаний для розподілу прибутку, накладних витрат, активів та зобов'язань між відповідними бізнесами при вилученні капіталу.

Прийняття завдання

Можливості та компетентність для виконання завдання (див. параграф 13 (a))

A10. Кодекс РМСЕБ вимагає від практикуючого фахівця дотримання принципу професійної компетентності та належної ретельності шляхом набуття та підтримування відповідних професійних знань та навиків для надання компетентних професійних послуг, на основі чинних технічних і професійних стандартів та відповідного законодавства, а також діяти сумлінно та згідно з такими професійними стандартами та законодавством[7]. У контексті цієї вимоги Кодексу РМСЕБ професіна компетентність для виконання завдання може включать такі питання, як:

- знання та досвід у галузі, в якій працює суб'єкт господарювання;

[7] Кодекс РМСЕБ, параграф R113.1.

- розуміння відповідних законів, нормативних актів та інших документів , що стосуються цінних паперів;
- розуміння критеріїв котирування, що застосовуються на відповідній фондовій біржі, та операцій на ринку капіталів, наприклад злиття, придбання або пропозиція цінних паперів;
- обізнаність у процесах підготовки проспекту емісії та реєстрації нових випусків цінних паперів на біржі; та
- знання концептуальних основ фінансової звітності, використаних при підготовці джерел, з яких отримано невідкориговану фінансову інформацію та фінансову інформацію компанії, що поглинається, якщо це застосовно.

Відповідальність відповідальної сторони (див. параграф 13(g))

A11. Завдання відповідно до цього МСЗНВ виконується за умови, що відповідальна сторона визнає та розуміє, що вона несе відповідальність, зазначену у параграфі 13(g)). В деяких юрисдикціях ця відповідальність може встановлюватись відповідними законодавчими чи нормативними актами. В інших юрисдикціях законодавчого або регуляторного визначення відповідальності може взагалі не бути. Завдання з надання впевненості та надання звіту щодо того, чи складено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, ґрунтується на припущенні, що:

(a) роль практикуючого фахівця не включає прийняття відповідальності за підготовку такої інформації; та

(b) практикуючий фахівець помірковано очікує отримати інформацію, необхідну для виконання завдання.

Відповідно ця передумова є фундаментальною для виконання завдання. Для уникнення непорозуміння з відповідальною стороною досягається згода, що вона визнає і розуміє свою відповідальність, під час узгодження та формулювання умов завдання відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[8].

A12. Якщо законодавчими або нормативними актами встановлені детальні умови завдання, практикуючому фахівцю достатньо лише вказати, що застосовується відповідний законодавчий чи нормативний акт, а відповідальна сторона визнає та розуміє свою відповідальність, наведену в параграфі 13(g).

Планування та виконання завдання

Оцінка прийнятності застосовних критеріїв

Коригування, що безпосередньо стосуються події або операції (див. параграфи 14(b)(i), 22(a))

A13. Необхідно, щоб гіпотетичні коригування безпосередньо пов’язувалися з подією або операцією для того, щоб гіпотетична фінансова інформація не відображала питання, які не виникають лише в результаті події або не є складовою частиною операції. Коригування, що безпосередньо стосуються події або операції, виключають ті коригування, які стосуються майбутніх подій або залежать від дій, які буде виконано після завершення операції, навіть якщо такі дії є ключовими для суб’єкта господарювання, який бере участь в операції (наприклад, закриття зайвих виробничих майданчиків після придбання компанії).

Коригування, підтверджені фактами (див. параграфи 14(b)(ii), 22(b))

[8] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 27.

A14. Необхідно також, щоб гіпотетичні коригування підтверджувались фактами для створення надійної основи для гіпотетичної фінансової інформації. Коригування, підтверджені фактами, можна визначити об'єктивно. Джерелами підтвердження фактами гіпотетичних коригувань можуть, наприклад, бути:

- угоди про купівлю та продаж.
- фінансові документи, що стосуються події або операції, наприклад боргові угоди.
- звіти незалежних оцінювачів.
- інші документи, що стосуються події або операції.
- оприлюднена фінансова звітність.
- інша фінансова інформація, що розкривається в проспекті емісії.
- відповідні дії, врегульовані законодавчими чи нормативними актами, наприклад у сфері оподаткування.
- трудові угоди.
- дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Коригування, що відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності суб'єкта господарювання та його обліковій політиці згідно з цією концептуальною основою (див. параграфи 11(b (ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Для того щоб гіпотетична фінансова інформація мала сенс, необхідно, щоб гіпотетичні коригування відповідали застосовній концептуальній основі фінансової звітності суб'єкта господарювання та його обліковій політиці згідно з цією концептуальною основою. В контексті, наприклад, злиття компаній при складанні гіпотетичної фінансової інформації на основі застосовних критеріїв враховуються такі питання, як:

- чи існують відмінності між обліковою політикою компанії, що поглинається, та обліковою політикою суб'єкта господарювання; та
- чи є облікова політика для операцій, в яких брала участь компанія, що поглинається, але не брав раніше участь суб'єкт господарювання, такою, яку б прийняв для аналогічних операцій суб'єкт господарювання відповідно до своєї концептуальної основи фінансової звітності з урахуванням своїх конкретних обставин.

A16. Розгляд прийнятності облікової політики суб'єкта господарювання також може виявитися необхідним за деяких обставин. Наприклад, суб'єкт господарювання може запропонувати як частину події або операції вперше випустити складні фінансові інструменти. В цьому випадку може бути потрібним розглянути:

- чи правильну облікову політику вибрано відповідальною стороною для використання під час обліку таких фінансових інструментів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності; та
- чи правильно застосовувалась ця облікова політика при складанні гіпотетичної фінансової інформації.

Суттєвість (див. параграф 16)

A17. Суттєвість стосовно того, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, не залежить від одного кількісного показника. Вона, навпаки, залежить від розміру й характеру ненавмисного або навмисного пропуску або неправильного застосування елемента підготовки (див. параграф A18). Судження щодо цих аспектів розміру й характеру,

в свою чергу, залежать від таких питань, як:

- контекст події або операції;
- мета, з якою складається ця гіпотетична фінансова інформація; та
- відповідні обставини завдання.

Визначальним чинником при цьому можуть бути розмір або характер питання, або комбінація обох чинників.

A18. Ризик того, що гіпотетичну фінансову інформацію не буде визнано складеною в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, може виникнути, якщо існують докази, наприклад:

- використання неприйнятного джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію;
- некоректний вибір невідкоригованої фінансової інформації з прийнятного джерела;
- стосовно коригувань – неправильне використання облікової політики або невідповідність коригувань обліковій політиці суб'єкта господарювання;
- неможливість виконати коригування, яке вимагається застосовними критеріями;
- внесення коригування, яке не відповідає застосовним критеріям;
- математична або канцелярська помилка в розрахунках у гіпотетичній фінансовій інформації;
- неадекватні, некоректні або пропущені розкриття.

Отримання розуміння, як відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію, та інших обставин завдання (див. параграф 17)

A19. Практикуючий фахівець може отримати таке розуміння через виконання різних процедур, наприклад:

- опитування відповідальної сторони та іншого персоналу суб'єкта господарювання, задіяного у підготовці гіпотетичної фінансової інформації.
- опитування інших відповідних сторін, наприклад тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або радників суб'єкта господарювання.
- ознайомлення з відповідними підтвердними документами, наприклад контрактами або угодами.
- ознайомлення з протоколами зборів тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Як відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію (див. параграф 17 (b))

A20. Практикуючий фахівець може отримати розуміння, як відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію, розглядаючи, наприклад:

- джерело, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію.
- дії, виконані відповідальною стороною для:
  - вибирання невідкоригованої фінансової інформації з джерела.
  - ідентифікації відповідних гіпотетичних коригувань, наприклад, як відповідальна сторона отримала фінансову інформацію компанії, що поглинається, під час підготовки гіпотетичної фінансової інформації.

- компетентність відповідальної сторони у підготовці гіпотетичної фінансової інформації.
- характер та обсяг нагляду відповідальною стороною за іншим персоналом суб'єкта господарювання, зайнятим у підготовці гіпотетичної фінансової інформації.
- підхід відповідальної сторони до ідентифікації відповідного розкриття на підтримку гіпотетичної фінансової інформації.

A21. При злитті компаній або вилученні капіталу складність у підготовці гіпотетичної фінансової інформації може бути викликана такими питаннями, як розподіл прибутків, накладних витрат, активів та зобов'язань між відповідними компаніями. Через це дуже важливо, щоб практикуючий фахівець зрозумів підхід відповідальної сторони та критерії такого розподілу, а в пояснювальних примітках до гіпотетичної фінансової інформації ці питання було розкрито.

Характер суб'єкта господарювання та компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж (див. параграф 17 (c))

A22. Компанія, що поглинається, може бути окремою юридичною особою або окремим підрозділом, філією або видом діяльності іншої юридичної особи. Бізнес, який відчужується через продаж, може бути юридичною особою, наприклад дочірньою компанією або спільним підприємством, або окремим підрозділом, філією чи видом діяльності цієї юридичної особи.

A23. Практикуючий фахівець може отримати повне або часткове розуміння суб'єкта господарювання і компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, та їх середовища, якщо він виконував аудит або огляд їх фінансової інформації.

Відповідні галузеві, законодавчі, регуляторні та інші зовнішні чинники (див. параграф 17 (d))

A24. Відповідні галузеві чинники включають такі умови, як конкурентне середовище, стосунки між постачальниками та покупцями, розвиток технологій. Прикладами питань, які може розглядати практикуючий фахівець, можуть бути:

- ринок і конкуренція, включаючи попит, місткість ринку та цінову конкуренцію;
- звична ділова практика в галузі;
- циклічність або сезонність діяльності;
- технологічність продукції суб'єкта господарювання.

A25. Відповідні законодавчі та нормативні чинники включають законодавче і регуляторне середовище. Це стосується серед іншого застосовної концептуальної основи фінансової звітності, відповідно до якої суб'єкт господарювання або компанія, що поглинається, якщо це застосовно, готують свою періодичну фінансову інформацію, а також правового й політичного середовища. Прикладами питань, які може розглядати практикуючий фахівець, є:

- галузева практика ведення бухгалтерського обліку;
- правові та регуляторні засади регульованої галузі;
- законодавчі та нормативні акти, що значно впливають на роботу суб'єкта господарювання або, якщо це застосовно, роботу компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються, включаючи безпосередній нагляд;
- оподаткування;

- урядова політика, яка впливає на поведінку суб'єкта господарювання або, якщо це зас тосовно, компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються через продаж, наприклад монетарна політика (включно з контролем за валютними операціями), податкова політика, фінансове стимулювання (наприклад, програми урядової допомоги), тарифи або політика обмеження бізнесу;
- вимоги з охорони навколишнього середовища до суб'єкта господарювання та компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються через продаж.

А26. Прикладами інших зовнішніх чинників, які впливають на суб'єкт господарювання та компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються через продаж, які може розглядати практикуючий фахівець, є загальні економічні умови, відсоткові ставки та доступність фінансування, інфляція або переоцінка валюти.

Отримання доказів щодо прийнятності джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію

Чинники, які слід враховувати (див. параграфи 14 (а), 18)

А27. Чинники, що впливають на прийнятність джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, включають ще й таке – чи існує звіт з аудиту чи огляду джерела та чи є таке джерело:

- дозволеним або конкретно встановленим відповідним законодавчим чи нормативним актом, дозволеним відповідною фондовою біржею, якій буде подаватися проспект, або таким, що використовується відповідно до звичайних ринкових звичаїв і практики;
- таким, що чітко ідентифікується;
- прийнятним як відправна точка при складанні гіпотетичної фінансової інформації в контексті події або операції, а також чи відповідає воно обліковій політиці суб'єкта господарювання на відповідну дату або за відповідний період.

А28. Звіт з аудиту або огляду джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, міг надаватись іншим фахівцем-практиком. За такої ситуації для фахівця-практика, який надає звіт відповідно до вимог цього МСЗНВ, ніяким чином не зменшується необхідність отримання розуміння суб'єкта господарювання, його практики ведення обліку та підготовки фінансової звітності відповідно до вимог, викладених у параграфах 17(с) та (е), а також отримання впевненості, що джерело, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, є прийнятним.

Відсутність звіту з аудиту або огляду джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію (див. параграф 19)

А29. Якщо немає звіту з аудиту або огляду джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, практикуючому фахівцю необхідно виконати процедури щодо визначення прийнятності цього джерела. Чинники, які можуть впливати на характер та обсяг цих процедур, включають, наприклад:

- чи виконував раніше практикуючий фахівець аудит чи огляд історичної фінансової інформації суб'єкта господарювання та які він отримав внаслідок виконання цих завдань знання суб'єкта господарювання;
- коли останній раз історична фінансова інформація суб'єкта господарювання проходила аудит чи огляд;
- чи проходить історична фінансова інформація суб'єкта господарювання

періодичний огляд практикуючого фахівця, наприклад для відповідності законодавчо встановленим вимогам до її подання.

A30. Фінансові звіти суб'єкта господарювання за період, що безпосередньо передує періоду джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, могли проходити аудит чи огляд, навіть якщо саме джерело, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, не проходило аудит чи огляд. Наприклад, джерелом, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, є проміжна фінансова звітність, яка не проходила аудит або огляд, але фінансова звітність суб'єкта господарювання за безпосередньо попередній фінансовий рік могла проходити аудит. У такому випадку процедури, які може виконати практикуючий фахівець з урахуванням чинників, викладених у параграфі A29, стосовно визначення прийнятності джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, включають:

- запити до відповідальної сторони щодо:
  - процесу підготовки джерела та надійності облікових записів, з якими узгоджується джерело;
  - реєстрації всіх операцій;
  - підготовки джерела відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання;
  - можливого внесення змін в облікову політику після останнього періоду, який проходив аудит чи огляд, та, якщо такі зміни вносились, як вони враховувались;
  - оцінки нею ризиків, що джерело може бути суттєво викривленим внаслідок шахрайства;
  - впливу змін у діловій репутації та операціях суб'єкта господарювання;
- якщо практикуючий фахівець виконував аудит чи огляд річної або проміжної фінансової інформації за попередній період, – чи не можуть результати такого аудиту чи огляду вказувати на проблеми із підготовкою джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію;
- пошук підтвердження інформації, наданої відповідальною стороною у відповідь на запити практикуючого фахівця, якщо ці відповіді не збігаються з розумінням практикуючого фахівця суб'єкта господарювання або обставин завдання.
- порівняння джерела з відповідною фінансовою інформацією за попередній період та, якщо це застосовно, з річною або проміжною фінансовою інформацією за період, що безпосередньо передує джерелу, і обговорення важливих змін з відповідальною стороною.

Історична фінансова інформація суб'єкта господарювання ніколи не проходила аудит чи огляд (див. параграф 13 (e))

A31. Крім випадку, якщо суб'єкт господарювання було створено лише для окремої трансакції і він ніколи не провадив діяльність, ймовірність того, що законодавчими чи нормативними актами суб'єкту господарювання дозволено видавати проспект, якщо його історична фінансова інформація ніколи не проходила аудит чи огляд, є вкрай незначною.

Отримання доказів щодо прийнятності гіпотетичних коригувань

Ідентифікація прийнятних гіпотетичних коригувань (див. параграф 21)

A32. Завдяки своєму розумінню, як відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію, та інших обставин завдання практикуючий фахівець може отримати докази щодо того, чи відповідно ідентифікувала відповідальна сторона необхідні гіпотетичні коригування, виконавши такі процедури, як:

- оцінка поміркованості підходу відповідальної сторони до ідентифікації відповідних гіпотетичних коригувань, наприклад методу, який використовувався для ідентифікації доречного розподілу доходів, накладних витрат, активів і зобов'язань між відповідними компаніями;
- звертання із запитами до відповідних сторін компанії, що поглинається, стосовно отримання її фінансової інформації;
- оцінка окремих аспектів доречних контрактів, угод або інших документів;
- звертання із запитами до радників суб'єкта господарювання стосовно окремих аспектів події або операції та пов'язаних контрактів і угод, що є доречними для ідентифікації прийнятних коригувань;
- оцінка результатів аналізу і робочих таблиць, підготовлених відповідальною стороною та іншим персоналом суб'єкта господарювання, зайнятим у підготовці гіпотетичної фінансової інформації;
- отримання доказів нагляду відповідальною стороною за іншим персоналом суб'єкта господарювання, зайнятим у підготовці гіпотетичної фінансової інформації;
- виконання аналітичних процедур.

Підтвердження фактами фінансової інформації компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, включеної в гіпотетичні коригування (див. параграф 22 (b))

Фінансова інформація бізнесу, який відчужується через продаж

A33. У випадку відчуження бізнесу через продаж фінансову нформацію бізнесу, який відчужується через продаж, буде отримано з джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, яка проходила аудит чи огляд. Внаслідок цього джерело, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, буде основою для визначення практикуючим фахівцем, чи підтверджено фактами фінансову інформацію бізнесу, який відчужується через продаж. В такому разі до питань, які потрібно розглянути, належать, наприклад, такі: чи відповідно відображено доходи та видатки, що стосуються бізнесу, який відчужується через продаж, як показано на консолідованому рівні, в гіпотетичних коригуваннях.

A34. Якщо джерело, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, не проходило аудит чи огляд, практикуючий фахівець при визначенні, чи підтверджується фактами фінансова інформація бізнесу, який відчужується через продаж, може скористатись порадами, викладеними в параграфах A29– A30.

Фінансова інформація компанії, що поглинається

A35. Джерело, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, могло проходити аудит чи огляд. Якщо аудит чи огляд фінансової інформації компанії, що поглинається, виконувався практикуючим фахівцем, така інформація вважається такою, яка підтверджена фактами, залежно від обставин, які розглядаються в параграфі 23.

A36. Джерело, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, могло проходити аудит чи огляд, які виконувались іншим практикуючим фахівцем. За такої ситуації для практикуючого фахівця, який надає звіт відповідно до вимог

цього МСЗНВ, ні в якому разі не зменшується необхідність отримання розуміння компанії, що поглинається, її практики ведення обліку та підготовки фінансової звітності відповідно до вимог, викладених у параграфах 17(c) та (e), а також отримання впевненості, що фінансова інформація компанії, що поглинається, підтверджується фактами.

A37. Якщо джерело, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, не проходило аудит чи огляд, практикуючому фахівцю необхідно виконати процедури щодо визначення прийнятності цього джерела. Чинники, які можуть вплинути на характер та обсяг цих процедур, включають, наприклад:

- чи виконував раніше практикуючий фахівець аудит або огляд історичної фінансової інформації компанії, що поглинається, та отримані ним внаслідок виконання цих завдань знання компанії, що поглинається;
- коли останній раз історична фінансова інформація компанії, що поглинається, проходила аудит чи огляд;
- чи проходить історична фінансова інформація компанії, що поглинається, періодичний огляд практикуючим фахівцем, наприклад для відповідності законодавчо встановленим вимогам до її подання.

A38. Фінансові звіти компанії, що поглинається, за період, який безпосередньо передує періоду джерела, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, могла проходити аудит чи огляд, навіть якщо джерело, з якого отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, не проходило їх. В такому випадку процедури, які практикуючий фахівець може виконати з урахуванням чинників, викладених у параграфі A37, стосовно того, чи підтверджується фактами фінансова інформація компанії, що поглинається, включають:

- звернення із запитами до управлінського персоналу компанії, що поглинається, щодо:
  - процесу підготовки джерела, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, та надійності облікових записів, з якими узгоджується джерело;
  - реєстрації всіх операцій;
  - підготовки джерела, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, відповідно до облікової політики цієї компанії;
  - можливого внесення змін в облікову політику після останнього періоду, який проходив аудит чи огляд, та, якщо такі зміни вносились, як вони враховувались;
  - оцінки нею ризиків, що джерело може бути суттєво викривленим внаслідок шахрайства;
  - впливу змін у діловій репутації та операціях компанії, що поглинається;
- якщо практикуючий фахівець виконував аудит чи огляд річної або проміжної фінансової інформації за попередній період, – чи не можуть результати такого аудиту чи огляду вказувати на проблеми з підготовкою джерела, з якого отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається;
- пошук підтвердження інформації, наданої управлінським персоналом компанії, що поглинається, у відповідь на запити практикуючого фахівця,

якщо ці відповіді не збігаються з розумінням практикуючого фахівця цієї компанії або обставин завдання;

- порівняння джерела з відповідною фінансовою інформацією компанії, що поглинається, за попередній період та, якщо це застосовно, з річною або проміжною фінансовою інформацією за період, що безпосередньо передує джерелу, і обговорення важливих змін з управлінським персоналом цієї компанії.

Модифікована аудиторська думка або звіт з огляду, або пояснювальний параграф, які стосуються джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, або джерела, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж

Потенційні наслідки (див. параграф 23 (a))

A39. Не всі модифіковані аудиторські думки, звіти з огляду або пояснювальні параграфи, що стосуються джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, або джерела, з якого було отримано фінансову інформацію компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються, обов'язково впливають на те, чи було гіпотетичну фінансову інформацію складено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. Наприклад, умовно-позитивну думку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання було висловлено внаслідок нерозкриття винагород тим, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Якщо це так, і ця фінансова звітність використовується як джерело, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, подібна умовність не впливатиме на те, чи складено гіпотетичний звіт про чисті активи та звіт про фінансові результати в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв.

Подальші дії (див. параграфи 23 (b) та 24)

A40. Подальші дії, які може виконати практикуючий фахівець, включають, наприклад:

- стосовно вимог параграфа 23 (b):
  - обговорення питання з відповідальною стороною;
  - якщо це можливо відповідно до вимог законодавчих або нормативних актів, включення в свій звіт посилання на модифіковану аудиторську думку, звіт з огляду або пояснювальний параграф, якщо на професійне судження практикуючого фахівця питання має достатні доречність і важливість для розуміння користувачами гіпотетичної фінансової інформації;
- стосовно вимог параграфа 24, якщо це можливо відповідно до вимог законодавчих або нормативних актів, – модифікація висновку практикуючого фахівця;
- якщо це можливо відповідно до вимог законодавчих або нормативних, – відмова від надання звіту або відмова від виконання завдання;
- звернення за юридичною консультацією.

Оцінка подання гіпотетичної фінансової інформації

Уникнення асоціювання з оманливою фінансовою інформацією (див. параграф 26 (b))

A41. Кодекс РМСЕБ вимагає від практикуючого фахівця, щоб він свідомо не був

пов'язаний зі звітами, деклараціями або іншою інформацією, яка на його погляд[9]:

(a) містить суттєво неправдиві або неправильні дані;

(b) містить твердження чи інформацію, подані необачно,

(c) пропускає чи викривлює необхідну інформацію, якщо такий пропуск або викривлення вводитимуть в оману.

Розкриття в гіпотетичній фінансовій інформації (див. параграфи 14 (c), 26 (c))

A42. Доречні розкриття можуть включати такі питання, як:

- характер і мета гіпотетичної фінансової інформації, включаючи характер події або операції та дату, на яку ця подія вважається такою, що сталась, а операція – такою, що відбулась;
- джерело, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, та чи оприлюднювався звіт з аудиту або огляду цього джерела;
- гіпотетичні коригування, включаючи опис і пояснення кожного коригування. У випадку фінансової інформації компанії, яка поглинається, або бізнесу, якого позбуваються, джерело, з якого таку інформацію було отримано, та чи оприлюднювався звіт з аудиту або огляду цього джерела;
- опис застосовних критеріїв, на основі яких було підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію, якщо вони невідомі громадськості; та
- твердження, що гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено лише в цілях ілюстрації, та внаслідок свого характеру вона не представляє дійсний фінансовий стан, фінансові результати або рух грошових коштів суб'єкта господарювання.

Законодавчі або нормативні акти можуть вимагати надання цих або інших особливих розкриттів

Розгляд важливих подальших подій (див. параграф 26 (d))

A43. Оскільки практикуючий фахівець не надає звіту щодо джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, для нього не існує вимоги виконання процедур для ідентифікації подій після дати джерела, які б вимагали коригувань або розкриття в такому джерелі. Однак практикуючому фахівцю необхідно розглянути питання, чи не відбулися після дати джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, будь-які важливі події, які б вимагали посилання на них або розкриття в пояснювальних примітках до гіпотетичної фінансової інформації для попередження введення користувачів в оману. Такий розгляд враховує процедури, виконані відповідно до вимог цього МСЗНВ, або знання практикуючим фахівцем суб'єкта господарювання та обставин завдання. Наприклад, після дати джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, суб'єкт господарювання міг взяти участь в операції з капіталом, в якій його конвертований борг може конвертуватися в капітал, нерозкриття якої призведе до того, що гіпотетична фінансова інформація буде оманливою.

Суттєва розбіжність з іншою інформацією (див. параграф 27)

A44. Подальші відповідні дії, які практикуючий фахівець може виконати, якщо відповідальна сторона відмовляється переглянути гіпотетичну фінансову інформацію або іншу інформацію, включають, наприклад:

[9] Кодекс РМСЕБ, параграф 111.2.

- якщо це можливо відповідно до законодавчих чи нормативних актів:
  - опис суттєвої розбіжності в звіті практикуючого фахівця;
  - модифікацію думки практикуючого фахівця;
  - відмову від надання звіту або відмову від виконання завдання;
- отримання юридичної консультації.

Письмові запевнення (див. параграф 28 (а))

А45. За деяких обставин типи виконуваних операцій можуть вимагати від відповідальної сторони вибору облікової політики для гіпотетичних коригувань, яку суб'єкт господарювання не використовував раніше внаслідок відсутності таких операцій. У такому разі практикуючий фахівець може звернутися до відповідальної сторони з вимогою розширення письмових запевнень та включення в них інформації, що обрана облікова політика являє собою облікову політику, прийняту суб'єктом господарювання для таких типів операцій.

Формування думки

Впевненість щодо інших питань відповідно до вимог застосовних законодавчих чи нормативних актів (див. параграф 29)

А46. Застосовні законодавчі чи нормативні акти можуть містити вимогу до практикуючого фахівця щодо висловлення ним думки стосовно й інших питань, крім того, що гіпотетичну фінансову інформацію було складено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. За деяких подібних обставин практикуючий фахівець може виявитись непотрібним виконання додаткових процедур. Наприклад, відповідним законодавчим чи нормативним актом може вимагатися від практикуючого фахівця висловлення думки щодо того, чи відповідає основа, на якій відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію, обліковій політиці суб'єкта господарювання. Дотримання вимог, викладених у параграфах 18 та 22(с) цього МСЗНВ, надає основу для висловлення такої думки.

А47. За інших обставин практикуючому фахівцю може виявитися потрібним виконати додаткові процедури. Характер та обсяг таких додаткових процедур залежатимуть від характеру інших питань, стосовно яких законодавчими чи нормативними актами від практикуючого фахівця вимагається висловлення думки. Твердження щодо відповідальності практикуючого фахівця за звіт.

А48. Відповідними законодавчими чи нормативними актами від практикуючого фахівця може вимагатися включення до звіту чітко висловленого твердження, що підтверджує його відповідальність за звіт. Включення такого додаткового твердження відповідно до вимог законодавства в звіт практикуючого фахівця не порушує вимог цього МСЗНВ.

Розкриття застосовних критеріїв (див. параграф 30)

А49. Відповідальній стороні немає потреби розкривати у пояснювальних примітках до гіпотетичної фінансової інформації ті критерії, які встановлено відповідними законодавчими чи нормативними актами або які поширюються вповноваженою або визнаною організацією із встановлення стандартів. Такі критерії є загальновідомими в рамках режиму звітності і внаслідок цього використовуються при підготовці відповідальною стороною гіпотетичної фінансової інформації.

А50. Якщо відповідальна сторона розробила якісь інші критерії, їх необхідно розкрити для того, щоб користувачі отримали правильне розуміння, як відповідальною стороною було підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію.

Підготовка звіту з надання впевненості

Назва (див. параграф 35 (a))

A51. Назва, яка вказує на те, що звіт є звітом незалежного практикуючого фахівця, наприклад «Звіт незалежного практикуючого фахівця з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії», підтверджує, що практикуючий фахівець дотримався всіх відповідних вимог етики щодо незалежності відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий)[10]. Це відрізняє звіт незалежного практикуючого фахівця від звітів, наданих іншими особами.

Адресат (адресати) (див. параграф 35 (b))

A52. Відповідні законодавчі чи нормативні акти можуть встановлювати конкретного адресата (адресатів) звіту. З іншого боку, практикуючий фахівець може при узгодженні умов завдання із суб'єктом господарювання узгодити адресата (адресатів).

Вступні параграфи (див. параграф 35 (c))

A53. Оскільки гіпотетична фінансова інформація включається в проспект емісії, який містить також іншу інформацію, практикуючий фахівець може розглянути питання, чи дозволяє форма подання інформації включення посилання, яке б ідентифікувало розділ, в якому подано гіпотетичну фінансову інформацію. Це допоможе читачам ідентифікувати гіпотетичну фінансову інформацію, якої стосується звіт практикуючого фахівця.

Думка (див. параграфи 13(c), 35(h))

A54. Законодавчими чи нормативними актами відповідної юрисдикції, які стосуються підготовки звітів щодо гіпотетичної фінансової інформації в цій юрисдикції, або загальноприйнятою в цій юрисдикції практикою визначається, яке формулювання з двох – «гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі [*застосовних критеріїв*]» або «гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено на затвердженій основі», використовується для висловлення думки.

A55. У деяких юрисдикціях відповідними законодавчими чи нормативними актами може встановлюватись висловлення думки практикуючого фахівця з іншими, ніж наведено вище, формулюваннями. Якщо це так, практикуючому фахівцю може виявитися необхідним на основі свого судження визначити, чи дасть йому виконання процедур, визначених цим МСЗНВ, можливість висловити свою думку з використанням формулювань, установлених законодавчими чи нормативними актами, чи для цього буде потрібне виконання подальших процедур.

A56. Якщо практикуючий фахівець доходить висновку, що виконання процедур, викладених у цьому МСЗНВ, буде достатнім для висловлення думки з використанням формулювань, установлених законодавчими чи нормативними актами, він може вважати, що такі формулювання еквівалентні двом альтернативним формулюванням висновку, визначеним у цьому МСЗНВ.

Приклад звіту (див. параграф 35)

A57. Приклад звіту практикуючого фахівця з висловленням немодифікованої думки наведено в Додатку.

[10] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 20.

Додаток

(див. параграф А57)

Приклад звіту практикуючого фахівця з висловленням немодифікованої думки

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ЩОДО ПІДГОТОВКИ ГІПОТЕТИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, ЯКА ВКЛЮЧАЄТЬСЯ ДО ПРОСПЕКТУ ЕМІСІЇ

[Відповідний адресат (адресати)]

Звіт щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії

Ми виконали завдання з надання впевненості щодо проспекту гіпотетичної фінансової інформації компанії ABC [*відповідальна сторона*]. Гіпотетична фінансова інформація складається зі [звіту про гіпотетичні чисті активи станом на [дата]], [звіту про гіпотетичні фінансові результати за період, що закінчився [дата]], [звіту про гіпотетичний рух грошових коштів за період, що закінчився [дата]] та відповідних приміток [як наведено на сторінках хх–хх проспекту емісії, виданому компанією]. Застосовні критерії, на основі яких [відповідальна сторона]підготувала гіпотетичну фінансову інформацію, є [вказані в [Правилах фондової біржі ХХ] та описані в [Примітка Х]]/[описані в [Примітка Х]].

Гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено [*відповідальною стороною*] для ілюстрації впливу [подія або операція] [зазначено в Примітці Х] на [фінансовий стан компанії на *вказати дату*] [та] [фінансові результати компанії [та рух грошових коштів] за період, що закінчився [*вказати дату*] так, як би [подія або операція] відбулись [*вказати дату*] [та *вказати дату*]. Частиною цього процесу було отримання [відповідальна сторона] інформації щодо [фінансовий стан], [фінансові результати] [та рух грошових коштів] з фінансових звітів компанії [за період, який закінчився [дата]], щодо яких надавався [звіт з [аудиту]/[огляду]/[не надавався звіт з аудиту чи огляду][1].

Відповідальність [відповідальна сторона] за гіпотетичну фінансову інформацію

[*Відповідальна сторона*] несе відповідальність за підготовку гіпотетичної фінансової інформації на основі [*застосовні критерії*].

Наша незалежність і управління якістю

Ми дотримувались вимог Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів *Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів* (*включаючи Міжнародні стандарти незалежності*), (Кодекс РМСЕБ), який включає вимоги до незалежності та інші вимоги, засновані на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності й професійної поведінки.

Фірма застосовує Міжнародний стандарт управління якістю1[2] який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю, включаючи політики чи процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів, а також застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Відповідальність практикуючого фахівця

---

[1] Якщо звіт з аудиту чи огляду було модифіковано, можна зробити посилання на те місце в проспекті емісії, де описано модифікацію.

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

Нашою відповідальністю є висловлення думки [відповідно до вимог [Правил фондової біржі XX]] щодо того, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах [*відповідальна сторона*] на основі [*застосовних критеріїв*].

Ми виконали наше завдання відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3420 *«Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії»*, виданого Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Цей стандарт вимагає від нас дотримання вимог етики, а також планування й виконання процедур для отримання обгрунтованої впевненості, що [*відповідальна сторона*] підготувала в усіх суттєвих аспектах гіпотетичну фінансову інформацію на основі [*застосовні критерії*].

При виконанні такого завдання ми не несемо відповідальності за оновлення або перевидання звітів чи думок щодо будь-якої історичної фінансової інформації, яка використовувалася при підготовці гіпотетичної фінансової інформації, та під час виконання цього завдання ми не проводили аудит чи огляд фінансової інформації, яка використовувалась при підготовці гіпотетичної фінансової інформації.

Метою гіпотетичної фінансової інформації, яку включено до проспекту емісії, є лише ілюстрація впливу важливої події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб'єкта господарювання, так, якби подія сталась або операцію було виконано на більш ранню дату, підібрану лише для ілюстрації. Відповідно до цього ми не висловлюємо ніякої впевненості, що дійсні наслідки події або операції станом на [*вказати дату*] були б такими, як представлено. Завдання з надання обгрунтованої впевненості з наданням звіту, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, включає виконання процедур оцінки, чи є застосовні критерії, використані [*відповідальна сторона*] при підготовці гіпотетичної фінансової інформації, прийнятною основою для відображення важливих впливів, безпосередньо викликаних подією або операцією, та отримання достатніх і відповідних доказів, чи:

- відображають відповідні гіпотетичні коригування вплив цих критеріїв; та
- відображає гіпотетична фінансова інформація правильне застосування цих коригувань до невідкоригованої фінансової інформації.

Вибір процедур залежить від професійного судження практикуючого фахівця з урахуванням його розуміння характеру компанії, події або операції, стосовно якої готувалась гіпотетична фінансова інформація, та інших доречних обставин завдання.

Завдання також включає оцінку загального подання гіпотетичної фінансової інформації.

Ми вважаємо, що отримали достатні та відповідні докази для висловлення нашої думки.

Думка

На нашу думку, [гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі [*застосовні критерії*]/ [гіпотетичну фінансову інформацію було відповідно підготовлено на затвердженій основі].

Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів

[Відповідними законодавчими чи нормативними актами від практикуючого фахівця може вимагатися висловлення думки щодо інших питань (див. параграфи А46–А47). Форма та зміст цього розділу змінюватимуться відповідно до характеру іншої відповідальності практикуючого фахівця щодо звітності.]

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту із завдання з надання впевненості]

[Адреса практикуючого фахівця]

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ СУПУТНІХ ПОСЛУГ 4400 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР»

(чинний для завдань з виконання узгоджених процедур, для яких умови завдання узгоджені 1 січня 2022 року або після цієї дати)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МССП 1–3

Завдання з виконання узгоджених процедур 4–6

Сфера застосування цього МССП 7–10

Дата набрання чинності 11

Цілі 12

Визначення 13

Вимоги

Реалізація завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до цього МССП 14–16

Відповідні етичні вимоги 17

Професійне судження 18

Управління якістю на рівні завдання 19-20

Прийняття і продовження завдання 21–23

Узгодження умов завдання 24-26

Виконання узгоджених процедур 27–28

Використання роботи практикуючого фахівця 29

Звіт про узгоджені процедури 30-33

Реалізація завдання з виконання узгоджених процедур разом з іншим завданням 34

Документація 35

Додаток та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МССП A1–A8

Дата набрання чинності A9

Визначення A10–A13

Відповідні етичні вимоги A14–A20

Професійне судження A21–A23

Управління якістю на рівні завдання A24–A27

Прийняття і продовження завдання A28–A38

Узгодження умов завдання A39-A44

Виконання узгоджених процедур A45

Використання роботи практикуючого фахівця A46–A50

Звіт про узгоджені процедури A51–A58

Реалізація завдання з виконання узгоджених процедур разом з іншим завданням A59

Документація A60

Додаток 1. Приклад листа-угоди стосовно завдання з узгоджених процедур

Додаток 2. Приклад звіту про узгоджені процедури

Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 (переглянутий), *«Завдання з виконання узгоджених процедур»*, слід розглядати в контексті *Передмови до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*.

Вступ

Сфера застосування цього МССП

1. Цей Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) стосується:
   (a) обов'язків практикуючого фахівця, залученого до виконання узгоджених процедур; та
   (b) Форма та зміст звіту про узгоджені процедури.

2. Цей МССП застосовується до виконання узгоджених процедур, пов'язаних з фінансовими або нефінансовими питаннями. (див. параграфи А1–А2)

Зв'язок з МСУЯ 1[1]

3. Фірма несе відповідальність за системи управління якістю, а також за політики чи процедури. МСУЯ 1 застосовується до фірм щодо завдань з виконання узгоджених процедур фірми[2]. Положення цього МССП щодо управління якістю на рівні окремих завдань з виконання узгоджених процедур, ґрунтуються на тому, що фірма підпорядковується положенням МСУЯ 1 або вимогам, які є принаймні настільки ж суворими. (див. параграфи А3–А8)

Завдання з виконання узгоджених процедур

4. У завданні з виконання узгоджених процедур практикуючий фахівець виконує процедури, узгоджені практикуючим фахівцем та стороною, що наймає, якщо остання визнала, що виконувані процедури відповідають цілям завдання. Практикуючий фахівець повідомляє про виконані узгоджені процедури та відповідні встановлені факти у звіті про узгоджені процедури. Сторона, що наймає та інші передбачувані користувачі самостійно розглядають узгоджені процедури та встановлені факти, повідомлені практикуючим фахівцем, і роблять свої власні висновки стосовно роботи, виконаної практикуючим фахівцем.

5. Цінність завдань з виконання узгоджених процедур, що виконуються відповідно до цього МССП, визначається:
   (a) дотриманням практикуючим фахівцем професійних стандартів, а також відповідних етичних вимог; та
   (b) чітким поширенням інформації про виконані процедури і пов'язані з ними відповідні встановлені факти.

6. Завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з аудиту, перевірки або іншим завданням з надання впевненості. Завдання з виконання узгоджених процедур не передбачає отримання доказів з метою вираження практикуючим фахівцем думки або висновку про надання впевненості в будь-якій формі.

Сфера застосування цього МССП

7. Цей МССП містить цілі практикуючого фахівця з дотримання МССП, які забезпечують контекст, в якому встановлено вимоги цього МССП. Цілі призначені для того, щоб допомогти практикуючому фахівцеві зрозуміти ключові потреби в рамках завдання з виконання узгоджених процедур.

8. Цей МССП містить вимоги, що виражаються через «повинен», які призначені для досягнення практикуючим фахівцем зазначених цілей.

---

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

[2] МСУЯ 1, параграф 5.

9. Крім того, цей МССП містить ознайомлюючий матеріал, визначення та додатки, а також інші пояснювальні матеріали, які забезпечують контекст для правильного розуміння цього МССП.

10. Додаток та інші пояснювальні матеріали містять додаткові роз'яснення вимог та рекомендації щодо їх виконання. Хоча таке керівництво не накладає жодних вимог, воно необхідне для належного застосування вимог. Додаток та інші пояснювальні матеріали можуть також містити довідкову інформацію з питань, що розглядаються в цьому МССП, яка допомагає в застосуванні вимог.

Дата набрання чинності

11. Це МССП чинний для завдань з виконання узгоджених процедур, для яких умови завдання узгоджені 1 січня 2022 року або після цієї дати. (див. параграф А9)

Ціль

12. Цілями практикуючого фахівця в рамках завдання з виконання узгоджених процедур, передбачених цим МССП, є:
    (a) узгодити з стороною, що наймає, процедури, які потрібно виконати;
    (b) виконати узгоджені процедури; та
    (c) повідомити інформацію про виконані процедури та пов'язані з ними відповідні встановлені факти, відповідно до вимог цього МССП.

Визначення

13. У цьому МССП наступні терміни мають такі значення:
    (a) Узгоджені процедури (Agreed-upon procedures) – це процедури, які були узгоджені практикуючим фахівцем та стороною, що наймає (і, якщо застосовно, іншими сторонами). (див. параграф А10)
    (b) Завдання з виконання узгоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement) – це завдання, в якому практикуючий фахівець залучається для виконання процедур, про які домовилися практикуючий фахівець та сторона, що наймає (і, якщо застосовно, інші сторони), та для повідомлення про виконані процедури і відповідні встановлені факти в звіті про узгоджені процедури. (див. параграф А10)
    (c) Партнер із завдання (engagement partner) – партнер або інша особа, призначена фірмою, яка відповідає за завдання та його виконання, а також за звіт із узгоджених процедур, що видається від імені фірми, і яка, де це вимагається, має відповідні повноваження від професійного, юридичного або регуляторного органу.
    (d) Сторона, що наймає (Engaging party) – це сторона (сторони), яка (і) залучає(ють) практикуючого фахівця для реалізації завдання з виконання узгоджених процедур. (див. параграф А11)
    (e) Команда із завдання (engagement team) – це усі партнери та працівники, які виконують завдання з виконання узгоджених процедур, а також будь-які інші особи, які виконують процедури щодо завдання, за винятком зовнішнього експерта практикуючого фахівця.
    (f) Встановлені факти (Findings) – це фактичні результати виконаних узгоджених процедур, що можуть бути об'єктивно перевірені. Посилання на встановлені факти в цьому МССП не передбачають включення думки або висновків в будь-якій формі, а також будь-яких рекомендацій, які може надати практикуючий фахівець. (див. параграфи А12–А13)
    (g) Визначені користувачі (Intended users) – це особа (особи) або їх організація

(організації) чи група (групи), які за очікуванням практикуючого фахівця використовуватимуть його звіт з узгоджених процедур. В деяких випадках визначеними користувачами можуть бути інші особи, ніж ті, кому адресовано звіт з узгоджених процедур. (див. параграф А10)

(h) Практикуючий фахівець (Practitioner) – це особа (особи), яка (які) виконує (виконують) завдання (зазвичай це партнер із завдання або інші члени команди із завдання або, якщо застосовно, фірма). У тих випадках, коли в цьому МССП прямо зазначається, що партнер із завдання повинен виконувати будь-яку вимогу, використовується термін «партнер із завдання», а не «практикуючий фахівець».

(i) Експерт практикуючого фахівця (Practitioner's expert) – це фізична особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до надання послуг із забезпечення впевненості та супутніх послуг, і діяльність якої у цій сфері використовується практикуючим фахівцем для надання йому допомоги у виконанні обов'язків за завданням з виконання узгоджених процедур. Експерт практикуючого фахівця може бути або його внутрішнім експертом (партнером чи працівником, у тому числі тимчасовим, фірми або мережевої фірми практикуючого фахівця), або його зовнішнім експертом.

(j) Професійне судження (Professional judgment) – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог цього МССП та відповідних етичних вимог, при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з виконання узгоджених процедур.

(k) Відповідні етичні вимоги (Relevant ethical requirements) – принципи професійної етики та етичні вимоги, що застосовуються до команди із завдання під час виконання завдань з виконання узгоджених процедур. Відповідні етичні вимоги, як правило, включають положення Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів *Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів* (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (Кодекс РМСЕБ), разом із національними вимогами, які є більш суворими.

(l) Відповідальна сторона (Responsible party) – це сторона (або сторони), яка несе відповідальність за предмет щодо якого виконуються узгоджені процедури.

Вимоги

Виконання завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до цього МССП

14. Практикуючий фахівець повинен розуміти весь текст цього МССП, включаючи його спосіб застосування та інші пояснювальні матеріали, щоб зрозуміти його цілі і правильно застосовувати його вимоги.

Відповідність відповідним вимогам

15. Практикуючий фахівець повинен дотримуватися всіх вимог цього МССП, за винятком випадків, коли конкретна вимога не має відношення до завдання з виконання узгоджених процедур, наприклад, якщо обставини, на які поширюється вимога, відсутні у завданні.

16. Практикуючий фахівець не повинен представляти дотримання цього МССП, якщо він не виконав всі вимоги цього МССП, що стосуються завдання з виконання узгоджених процедур.

Відповідні етичні вимоги

17. Практикуючий фахівець повинен дотримуватися відповідних етичних вимог. (див. параграфи А14–А20)

Професійне судження

18. Практикуючий фахівець повинен проявляти професійне судження при прийнятті, проведенні та поданні звітності по завданню з виконання узгоджених процедур, беручи до уваги обставини завдання. (див. параграфи А21–А23)

Управління якістю на рівні завдання

19. Партнер із завдання повинен взяти на себе загальну відповідальність за:

    (a) управління та досягнення якості узгоджених процедур, включаючи, якщо застосовно, роботу, виконану експертом практикуючого фахівця, і бути достатньою мірою та належним чином залученими протягом усього процесу взаємодії; та (див. параграф А24)

    (b) завдання, що виконуються відповідно до політики або процедур фірми з управління якістю шляхом:

        (i) дотримання політик або процедур фірми, що стосуються прийняття і продовження відносин і зобов'язань з клієнтами та завдань з виконання узгоджених процедур; (див. параграф А25)

        (ii) визначення того, що достатні та належні ресурси для виконання завдання були своєчасно призначені або надані команді із завдання, беручи до уваги характер та обставини завдання, політик або процедур фірми, а також будь-які зміни, що можуть виникнути під час виконання завдання;

        (iii) впевненості в тому, що команда із завдання та будь-які експерти практикуючого фахівця, які не є частиною команди із завдання, разом володіють відповідною компетенцією і можливостями, включаючи наявність достатнього часу, для реалізації завдання з виконання узгоджених процедур;

        (iii) забезпечення достатньої уваги ознакам порушення відповідних етичних вимог членами команди із завдання і визнання відповідних дій, якщо до відома партнера із завдання доходять питання, що вказують на порушення відповідних етичних вимог членами команди із завдання; (див. параграф А26)

        (iv) здійснення керівництва та нагляду за членами команди із завдання, перегляд їх роботи, і виконання завдання відповідно до професійних стандартів і застосовних правових і нормативних вимог; та

        (v) прийняття на себе відповідальності за складання, належне ведення та зберігання відповідної документації із завдання;

        (vi) якщо необхідна перевірка якості завдань відповідно до МСУЯ 1 або політик чи процедур фірми, не датувати звіт до завершення перевірки якості завдань[3].

20. Якщо передбачається використання роботи експерта практикуючого фахівця, партнер із завдання повинен бути впевнений, що практикуючий фахівець зможе брати участь в роботі експерта практикуючого фахівця в обсязі, достатньому для того, щоб взяти на себе відповідальність за встановлені факти, включені в звіт із узгоджених процедур. (див. параграф А27)

[3] МСУЯ 2 *«Перевірки якості завдання».*

Прийняття та продовження завдання

21. Перш ніж прийняти або продовжити реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур, практикуючий фахівець повинен мати уявлення про ціль завдання. Практикуючий фахівець не повинен погоджуватися або продовжувати виконання завдання з виконання узгоджених процедур, якщо він дізнається про будь-які факти або обставини, що вказують на те, що процедури, які його просять виконати, не підходять для цілей завдання з виконання узгоджених процедур. (див. параграфи А28–А31)

22. Практикуючий фахівець повинен погодитися або продовжити завдання з виконання узгоджених процедур тільки в тому випадку, якщо: (див. параграфи А28–А31)

    (a) сторона, що наймає, визнає, що очікувані процедури, які повинні бути виконані практикуючим фахівцем, відповідають меті завдання;

    (b) практикуючий фахівець очікує, що зможе отримати інформацію, необхідну для реалізації завдання з виконання узгоджених процедур;

    (c) узгоджені процедури і пов'язані з ними встановлені факти повинні бути описані об'єктивно, із застосуванням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень; (див. параграфи А32–А36)

    (d) практикуючий фахівець не має підстав вважати, що відповідні етичні вимоги не будуть дотримані; та

    (e) якщо від практикуючого фахівця вимагається дотримання вимог незалежності, у практикуючого фахівця немає підстав вважати, що вимоги незалежності не будуть дотримані. (див. параграфи А37–А38)

23. Якщо партнер із завдання отримує інформацію, яка змусила б фірму відмовитися від виконання завдання, яка була відома фірмі до прийняття або продовження завдання, партнер із завдання повинен негайно повідомити цю інформацію фірмі, щоб фірма і партнер із завдання могли вчинити необхідні дії.

Узгодження умов завдання

24. Практикуючий фахівець повинен узгодити умови завдання з виконання узгоджених процедур із стороною, що наймає і зафіксувати узгоджені умови завдання в листі-угоді або іншій відповідній письмовій угоді. Ці умови повинні включати наступне: (див. параграфи А39–А40)

    (a) визначення предмета(ів), за яким (якими) виконуватимуться узгоджені процедури;

    (b) мета завдання і передбачувані користувачі звіту про узгоджені процедури, визначені стороною, що наймає;

    (c) якщо застосовно, відповідальна сторона, визначена стороною, що наймає і заява про те, що реалізація завдань з виконання узгоджених процедур здійснюється на підставі того, що відповідальна сторона несе відповідальність за предмет узгоджених процедур;

    (d) підтвердження відповідних етичних вимог, яких практикуючий фахівець буде дотримуватися при реалізації завдань з виконання узгоджених процедур;

    (e) наявність заяви про зобов'язання практикуючого фахівця дотримуватися вимог незалежності, і, якщо так, то відповідні вимоги до незалежності; (див. параграфи А37–А38)

    (f) Характер завдання з виконання узгоджених процедур, включаючи заяви про те, що:

(i) завдання з виконання узгоджених процедур передбачає, що практикуючий фахівець виконує процедури, узгоджені з стороною, що наймає (і, якщо це застосовно стосовно інших сторін), і повідомляє про встановлені факти; (див. параграф А10)

(ii) встановлені факти є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур; та

(iii) завдання з виконання узгоджених процедур не є завданнями щодо надання впевненості, і, відповідно, практикуючий фахівець не може висловлювати свою думку стосовно цього або давати висновки щодо надання впевненості;

(g) підтвердження стороною, що наймає (і, якщо застосовно, іншими сторонами) того, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання; (див. параграф А10)

(h) ідентифікація адресата звіту про узгоджені процедури;

(i) характер, терміни і обсяг процедур, які потрібно виконати, описані зрозумілими термінами, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень; та (див. параграфи А41–А42)

(j) посилання на передбачувану форму і зміст звіту про узгоджені процедури.

25. Якщо узгоджені процедури змінюються в ході виконання завдання, практикуючий фахівець повинен узгодити змінені умови завдання, що відображають змінені процедури, з стороною, що наймає. (див. параграф А43)

Регулярні завдання з виконання узгоджених процедур

26. При виконанні регулярних завдань з виконання узгоджених процедур практикуючий фахівець повинен оцінити, чи вимагають обставини, включаючи зміни в судженнях фірми про те, чи варто приймати або продовжувати завдання, перегляду умов завдання і чи є необхідність нагадувати стороні, що наймає, про існуючі умови завдання. (див. параграф А44)

Виконання узгоджених процедур

27. Практикуючий фахівець повинен виконувати процедури, узгоджені в умовах завдання.

28. Практикуючий фахівець повинен розглянути питання про те, чи слід запитувати письмові запевнення. (див. параграф А45)

Використання роботи практикуючого фахівця

29. Якщо практикуючий фахівець залучається підтримкою експерта практикуючого фахівця, практикуючий фахівець повинен: (див. параграфи А46-А47, 50)

(a) оцінити компетентність, можливості та об'єктивність експерта практикуючого фахівця;

(b) узгодити з експертом практикуючого фахівця характер, обсяг і цілі роботи цього експерта; (див. параграфи А48–А49)

(c) визначити, чи узгоджуються характер, терміни і обсяг роботи, зробленої експертом практикуючого фахівця, з роботою, узгодженою з експертом; та

(d) визначити, чи правильно встановлені факти описують результати виконаної роботи, беручи до уваги роботу, виконану експертом практикуючого фахівця.

Звіт про узгоджені процедури

30. Звіт про узгоджені процедури повинен бути складений у письмовій формі та

включати: (див. параграф А51)

(a) заголовок, який чітко вказує на те, що звіт - це звіт про узгоджені процедури;

(b) ім'я адресата, як зазначено в умовах завдання;

(c) визначення предмета, за яким виконуються узгоджені процедури; (див. параграф А52)

(d) визначення мети звіту про узгоджені процедури та заява про те, що звіт про узгоджені процедури може не підходити для іншої мети; (див. параграфи А53–А54)

(e) опис завдання про виконання узгоджених процедур, в якому зазначається наступне:

  (i) завдання про виконання узгоджених процедур передбачає, що практикуючий фахівець виконує процедури, які були узгоджені з стороною, що наймає (і, якщо це застосовно, з іншими сторонами), і повідомляє про встановлені факти; (див. параграф А10)

  (ii) встановлені факти є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур; та

  (iii) сторона, що наймає (і, якщо застосовно, інші сторони) визнала, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання; (див. параграф А10)

(f) якщо застосовно, інформація про відповідальну сторону, визнану як сторона, що наймає, і заява про те, що відповідальна сторона несе відповідальність за предмет узгоджених процедур;

(g) заява про те, що завдання було виконано відповідно до МССП 4400 (переглянутий);

(h) заява про те, що практикуючий фахівець не робить жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур;

(i) заява про те, що завдання про виконання узгоджених процедур не є зобов'язанням щодо надання впевненості, і, відповідно, практикуючий фахівець не висловлює думку або не дає висновок щодо надання впевненості;

(j) заява про те, що, якби практикуючий фахівець виконав додаткові процедури, увага практикуючого фахівця була б прикута до інших питань, про які було б повідомлено;

(k) заява про те, що практикуючий фахівець відповідає етичним вимогам Кодексу РМСЕБ, або іншим професійним вимогам, або таким ж суворим вимогам, що передбачаються законодавчими або нормативними актами;

(l) Щодо незалежності:

  (i) якщо практикуючий фахівець не зобов'язаний бути незалежним і іншим чином не погодився в умовах виконання завдання дотримуватися вимог незалежності, немає вимог незалежності, яких практикуючий фахівець повинен дотримуватися; або

  (ii) якщо практикуючий фахівець повинен бути незалежним або погодився за умовами завдання дотримуватися вимог незалежності, заява про те, що практикуючий фахівець виконав відповідні вимоги незалежності. Заява повинна містити відповідні вимоги до незалежності;

(m) заява про те, що фірма, членом якої є практикуючий фахівець, застосовує положення МСУЯ 1 або інші професійні вимоги, або вимоги законодавства чи нормативних актів, які є принаймні такими ж суворими, як МСУЯ 1.

Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, в заяві слід зазначити професійні вимоги або настільки ж суворі вимоги законодавчих або нормативних актів , які є не менш вимогливими, ніж МСУЯ 1;

(n) опис виконаних процедур з докладним описом характеру і обсягу, а також, якщо застосовано, терміни кожної процедури, як це погоджено в умовах завдання; (див. параграфи А55–А57)

(o) встановлені факти кожної виконаної процедури, включно з детальною інформацією про знайдені винятки; (див. параграфи А55–А56)

(p) підпис практикуючого фахівця;

(q) дата звіту про узгоджені процедури; та

(r) місцезнаходження в юрисдикції, де практикуючий фахівець здійснює діяльність.

31. Якщо практикуючий фахівець посилається на роботу, здійснену експертом практикуючого фахівця у звіті про узгоджені процедури, формулювання звіту не повинно означати, що відповідальність практикуючого фахівця за виконання процедур та повідомлення про встановлені факти зменшується через залучення експерта. (див. параграф А58)

32. Якщо практикуючий фахівець надає короткий виклад встановлених фактів у звіті про узгоджені процедури на додаток до опису встановлених фактів, як те передбачено параграфом 30 (o):

(a) короткий виклад встановлених фактів повинен бути описаний об’єктивно, з використанням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень; та

(b) звіт про узгоджені процедури повинен містити заяву, яка вказує на те, що прочитати короткий виклад - не означає прочитати повний звіт.

33. Практикуючий фахівець повинен датувати звіт про узгоджені процедури не раніше дати, на яку практикуючий фахівець здійснив узгоджені процедури і визначив встановлені факти відповідно до цього МССП.

Реалізація завдання з виконання узгоджених процедур разом з іншим завданням

34. Звіт про узгоджені процедури повинен чітко відрізнятися від звітів про інші завдання. (див. параграф А59)

Документація

35. Практикуючий фахівець повинен включити в документацію із завдання наступне: (див. параграф А60)

(a) письмові умови завдання і, якщо застосовно, згоду сторони, що наймає, щодо змін у процедурах;

(b) характер, терміни і обсяг виконуваних узгоджених процедур; та

(c) Встановлені факти, отримані в результаті виконання узгоджених процедур.

***

Додаток та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МССП (див. параграф 2)

А1. Посилання на «предмет» в цьому МССП охоплює все, що стосується узгоджених процедур, включаючи інформацію, документи, роботи або дотримання законодавчих і нормативних актів, в залежності від обставин.

А2. Приклади фінансових і нефінансових питань, за якими може бути виконано

завдання з виконання узгоджених процедур, включають:

- Фінансові питання, що стосуються:
  - Фінансової звітності організації або конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації у фінансовій звітності.
  - Прийнятності витрат, заявлених в рамках програми фінансування.
  - Доходів для визначення роялті, орендної плати або плати за франшизу на основі відсотка від прибутку.
  - Нормативу достатнього капіталу для регулюючих органів.
- Нефінансових питань, що стосуються:
  - Кількості пасажирів, яка була заявлена в управління цивільної авіації.
  - Повідомлення інформації про знищення підроблених або дефектних товарів в регулюючий орган.
  - Процесів генерування даних для розіграшів лотереї, про які повідомляється регулюючому органу.
  - Обсягів викидів парникових газів, про які повідомляється регулюючому органу.

Вищезазначений список не є вичерпним. У міру зміни вимог до зовнішньої звітності можуть виникати додаткові типи питань.

Зв'язок з МСУЯ 1 (див. параграф 3)

A3. МСУЯ 1 розглядає відповідальність фірми за розробку, впровадження та забезпечення функціонування системи управління якістю для завдань із супутніх послуг, включаючи завдання з виконання узгоджених процедур[4]. МСУЯ 1 також розглядає відповідальність фірми за розробку політик або процедур щодо завдань, які підлягають перевірці якості завдання[5]. МСУЯ 2 стосується призначення та належної відповідності вимогам відповідального за перевірку якості завдання, а також виконання та документування перевірки якості завдання[6].

A4. Відповідно до МСУЯ 1, метою фірми є розробка, впровадження та забезпечення функціонування системи управління якістю для завдань із супутніх послуг, включаючи завдання з виконання узгоджених процедур, що надає фірмі обґрунтовану впевненість у тому, що:

(a) фірма та її персонал виконують свої обов'язки відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих та нормативних вимог, а також виконують завдання відповідно до таких стандартів і вимог; та

(b) звіти із завдання, що надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам[7].

A5. Юрисдикція, яка не прийняла МСУЯ 1 щодо завдань з виконання узгоджених процедур, може встановити вимоги до управління якістю у фірмах, що виконують такі завдання. Положення цього МССП, що стосуються управління якістю на рівні

[4] МСУЯ 1, параграф 1.

[5] МСУЯ 1, параграф 2(a).

[6] МСУЯ 1, параграф 2(b).

[7] МСУЯ 1, параграф 14.

завдання, засновані на тому, що прийняті вимоги до управління якістю, є, принаймні настільки ж суворими, як і вимоги МСУЯ 1. Це досягається тоді, коли ці вимоги відповідають вимогам МСУЯ 1 і покладають на фірму зобов'язання щодо досягнення цілей МСУЯ 1. Відповідно до МСУЯ 1 вимагається, серед іншого, щоб система управління якістю фірми охоплювала наступні вісім компонентів: [8]

(a) процес оцінки ризиків фірми;

(b) управління та керівництво;

(c) відповідні етичні вимоги;

(d) прийняття та продовження відносин з клієнтами та конкретних завдань;

(e) виконання завдання;

(f) ресурси;

(g) інформація та комунікація; та

(h) процес моніторингу та виправлення.

A6. У контексті системи управління якості фірми, команда із завдання несе відповідальність за впровадження політик або процедур, застосовних до даного завдання.

A7. Зазвичай команда із завдання може залежати від системи управління якістю фірми, якщо тільки:

- розуміння або практичний досвід команди із завдання, вказує на те, що політика або процедури фірми не будуть ефективно відповідати характеру та обставинам завдання; або
- інформація, надана фірмою або іншими сторонами, про ефективність таких політик або процедур свідчить про протилежне.

Наприклад, команда із завдання може залежати від системи управління якістю фірми щодо:

- компетентності та можливості персоналу шляхом його найму та формального навчання;
- підтримки відносин з клієнтами за допомогою політик або процедур фірми щодо прийняття і продовження відносин з клієнтами та завдань з виконання узгоджених процедур;
- дотримання законодавчих і нормативних вимог завдяки процесу моніторингу та виправлення фірми.

При розгляді недоліків [9], виявлених в системі управління якістю фірми, які можуть вплинути на виконання завдання з виконання узгоджених процедур, партнер із завдання може розглянути виправні дії, прийняті фірмою для виправлення цих недоліків, які партнер із завдання вважає достатніми в контексті цього завдання з виконання узгоджених процедур.

A8. Недолік в системі управління якістю фірми не обов'язково вказує на те, що завдання з виконання узгоджених процедур не було виконано відповідно до професійних стандартів і застосовних правових і нормативних вимог або що звіт про узгоджені процедури не відповідав вимогам.

---

[8] МСУЯ 1, параграф 6.

[9] МСУЯ 1, параграф 16(a).

Дата набрання чинності (див. параграф 11)

A9. Виходячи з умов завдання на кілька років, практикуючі фахівці можуть виявити бажання оновити умови завдання таким чином, щоб завдання з виконання узгоджених процедур виконувалися відповідно до цього МССП на дату набрання чинності або після цієї дати.

Визначення

Сторона, що наймає та інші передбачувані користувачі (див. параграфи 13(a), 13(b), 13(d), 13(g), 24(f) (i), 24(g), 30(e) (i), 30(e) (iii))

A10. За деяких обставин процедури можуть узгоджуватись і з передбачуваними користувачами на додаток до сторони, що наймає. Передбачувані користувачі, які не є стороною, що наймає, також можуть визначити доцільність процедур.

A11. Стороною, що наймає, може бути, за різних обставин, відповідальна сторона, регулюючий орган або інший передбачуваний користувач. Посилання на сторону, що наймає, в цьому МССП включають кілька сторін, що наймають, коли доречно.

Встановлені факти (див. параграф 13 (f))

A12. Встановлені факти можна об'єктивно перевірити, а це означає, що очікується, що різні фахівці, які виконують одні й ті ж процедури, отримають еквівалентні результати. Встановлені факти виключають вираження точки зору, а також надання будь-яких рекомендацій практикуючого фахівця.

A13. Практикуючі фахівці можуть використовувати термін «фактичні результати» замість «встановлені факти», наприклад, в тих випадках, коли практикуючий фахівець стурбований тим, що термін «встановлені факти» можуть зрозуміти неправильно. Це може мати місце в юрисдикціях або в мовах, де термін «встановлені факти» має значення, що включає результати, які не є фактичними.

Відповідні етичні вимоги (див. параграф 17)

Об'єктивність та незалежність

A14. Практикуючий спеціаліст, який реалізує завдання з виконання узгоджених процедур, зобов'язаний дотримуватися відповідних етичних вимог. Відповідні етичні вимоги зазвичай зазначаються в Кодексі РМСЕБ разом з більш суворими національними вимогами. Кодекс РМСЕБ вимагає від практикуючих фахівців дотримання основоположних принципів, включаючи об'єктивність, за якими практикуючі фахівці не повинні ставити під загрозу свої професійні або ділові судження через упередженість, конфлікт інтересів або неналежний вплив інших. Відповідно, певні етичні вимоги, яким підпорядковується практикуючий фахівець, як мінімум, вимагають від практикуючого фахівця об'єктивності при реалізації завдань з виконання узгоджених процедур.

A15. Кодекс РМСЕБ не містить вимог до незалежності для завдань з виконання узгоджених процедур. Однак, в національних етичних кодексах, законодавчих або нормативних актах, інших професійних вимогах або умовах контракту, програми або угоди, що стосуються предмету завдання з виконання узгоджених процедур, можуть зазначатися вимоги незалежності.

Недотримання законодавчих та нормативних актів[10]

A16. Законодавчі, нормативні акти або відповідні етичні вимоги можуть:

[10] Відповідні етичні вимоги можуть вказувати на те, що недотримання законодавчих і нормативних актів включає шахрайство. Див., наприклад, 360.5 A2 Кодексу РМСЕБ.

(a) вимагати від практикуючого спеціаліста повідомляти про фактичне або передбачуване порушення законодавчих і нормативних актів відповідному органу за межами організації.

(b) визначати обов'язки, відповідно до яких звітність перед відповідним органом за межами організації може бути доречною в даних обставинах.[11]

A17. В даних обставинах є обов'язковим або доречним повідомлення про фактичне або передбачуване недотримання законодавчих і нормативних актів відповідному органу за межами організації, оскільки:

(a) законодавчі, нормативні акти або відповідні етичні вимоги передбачають, що практикуючий спеціаліст повинен повідомляти таку інформацію;

(b) практикуючий спеціаліст визначив, що звітність є відповідним заходом реагування на фактичні або передбачувані порушення згідно з відповідними етичними вимогами; або

(c) законодавчі та нормативні акти або відповідні етичні вимоги надають практикуючому спеціалісту право на це.

A18. Практикуючий фахівець не зобов'язаний мати рівень розуміння законодавчих і нормативних актів, що перевищує той, який необхідний для реалізації завдання з виконання узгоджених процедур. Однак, законодавчі та нормативні акти або відповідні етичні вимоги можуть вимагати від практикуючого фахівця застосування знань, професійного судження і досвіду при реагуванні на фактичні або передбачувані порушення. Рішення про те, чи є та чи інша дія фактичним недотриманням, в кінцевому рахунку, вирішується судом або іншим відповідним судовим органом.

A19. У деяких обставинах повідомлення інформації про фактичне або передбачуване порушення законодавчих і нормативних актів відповідному органу за межами організації може бути заборонено зобов'язанням практикуючого фахівця дотримуватися конфіденційність згідно з законом, нормативними актами або відповідними етичними вимогами. В інших випадках повідомлення інформації про виявлене або передбачуване порушення відповідному органу за межами організації не розглядатиметься як порушення обов'язку щодо збереження конфіденційності відповідно до певних етичних вимог.[12]

A20. Практикуючий фахівець може розглянути можливість проведення внутрішніх консультацій (наприклад, усередині фірми або мережевої фірми), отримання юридичної консультації для розуміння професійних або юридичних наслідків прийняття певного курсу дій або проведення консультацій на конфіденційній основі з регулюючим або професійним органом (якщо це не заборонено законодавчими або нормативними актами або не призведе до порушення зобов'язання дотримуватись конфіденційності).[13]

Професійне судження (див. параграф 18)

A21. Професійне судження використовується при застосуванні вимог цього МССП і відповідних етичних вимог, а також при прийнятті обґрунтованих рішень про напрямки дій в рамках завдань з виконання узгоджених процедур, в залежності від обставин.

A22. При прийнятті, проведенні та поданні звітності за завданнями з виконання

---

[11] Див., наприклад, параграфи R360.36-360.36A3 Кодексу РМСЕБ.

[12] Див., наприклад, параграфи R114.1, 114.1 A1 та R360.37 Кодексу РМСЕБ.

[13] Див., наприклад, параграфи 360.39 A1 Кодексу РМСЕБ.

узгоджених процедур використовується професійне судження, наприклад, в процесі:

Прийняття завдання

- обговорення та узгодження з стороною, яка наймає, (і, якщо це доречно, з іншими сторонами) характеру, термінів і обсягу процедур, які потрібно виконати (з урахуванням цілі завдання).
- визначення того, чи були виконані умови прийняття та продовження завдання.
- визначення ресурсів, необхідних для виконання процедур, узгоджених в умовах завдання, включаючи необхідність залучення експерта практикуючого фахівця.
- визначення належних дій, якщо практикуючому фахівцеві стає відомо про факти або обставини, що вказують на те, що процедури, на які практикуючого фахівця просять погодитися, не підходять для цілей завдання з виконання узгоджених процедур.

Виконання завдання

- визначення належних дій або відповідних заходів, якщо при виконанні узгоджених процедур практикуючому спеціалісту стає відомо про:
  - Питання, які можуть вказувати на шахрайство або випадок недотримання або передбачуваного недотримання законодавчих або нормативних актів.
  - Інші питання, які ставлять під сумнів достовірність інформації, що відноситься до завдання з виконання узгоджених процедур, або які вказують на те, що інформація може вводити в оману.
  - процедури, які не можуть бути виконані відповідно до угоди.

Звітність про виконання завдання

- опис встановлених фактів об'єктивним чином і досить докладно, в тому числі при виявленні винятків.

A23. При реалізації завдання з виконання узгоджених процедур потреба практикуючого спеціаліста в професійному судженні при виконанні узгоджених процедур обмежена з причин, що включають:

- завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання процедур, погоджених практикуючим фахівцем і стороною, що наймає, коли остання визнала, що виконувані процедури відповідають цілям завдання.
- Узгоджені процедури і встановлені факти, отримані в результаті виконання цих процедур, можуть бути описані об'єктивно, з використанням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не уможливлюють різного тлумачення.
- Встановлені факти можна об'єктивно перевірити, а це означає, що очікується, що різні фахівці, які виконують одні й ті ж процедури, отримають еквівалентні результати.

Управління якості на рівні завдання (див. параграфи 19-20)

A24. Дії партнера із завдання та відповідні повідомлення іншим членам команди із завдання, що стосуються загальної відповідальності за управління та досягнення

якості кожного завдання, підкреслюють важливість досягнення якості завдання з:

(a) виконання робіт, що відповідають професійним стандартам та нормативно-правовим вимогам;

(b) дотримання політики або процедур управління якістю фірми, якщо це можливо; та

(c) видачі звіту практикуючого фахівця про виконання завдання відповідно до цього МССП.

A25. МСУЯ 1 вимагає, щоб фірма встановила цілі якості, які стосуються прийнятності професійних суджень щодо того, чи приймати або продовжувати відносини з клієнтом або виконання завдання на підставі інформації, отриманої про характер і обставини завдання з виконання узгоджених процедур, а також про чесність і етичні цінності клієнта (включаючи управлінський персонал та, за потреби, тих, кого наділено найвищими повноваженнями), що є достатньою для обґрунтування таких суджень. Якщо у партнера із завдання є підстави сумніватися в сумлінності керівництва в тій мірі, що це може вплинути на належне виконання завдання, може виявитися недоцільним приймати завдання.

A26. МСУЯ 1 встановлює обов'язки фірми щодо розробки цілей якості, які стосуються виконання обов'язків по відношенню до відповідних етичних вимог. У цьому МССП зазначено обов'язки партнера із завдання щодо дотримання командою із завдання відповідних етичних вимог.[14]

A27. Якщо практикуючий фахівець не в змозі виконати вимогу, викладену в параграфі 20, він може домовитися із стороною, що наймає, про обмеження сфери застосування завдань з виконання узгоджених процедур, за які практикуючий фахівець може належним чином взяти на себе відповідальність. Сторона, що наймає, може окремо найняти експерта для виконання інших процедур.

Прийняття та продовження завдання (див. параграфи 21-23)

A28. При отриманні розуміння цілі завдання з виконання узгоджених процедур практикуючому фахівцеві можуть стати відомі ознаки того, що процедури, які його просять виконати, не підходять для цілей завдання з виконання узгоджених процедур. Наприклад, практикуючий фахівець може знати факти або обставини, які вказують на:

- Процедури, обрані таким чином, щоб вплинути на прийняття рішень передбачуваними користувачами.
- Ненадійний предмет узгоджених процедур.
- Завдання з надання впевненості або консультативна послуга можуть краще задовольнити потреби сторони, що наймає або інших передбачуваних користувачів.

A29. Інші дії, які можуть переконати практикуючого спеціаліста в тому, що умови, зазначені в параграфах 21 і 22, виконані, включають:

- Порівняння процедур, які потрібно виконати, з письмовими вимогами, викладеними, наприклад, в законодавчих або нормативних актах, або в контрактній угоді (також відома під назвою «технічне завдання»), де це доречно.
- Вимога сторони, що наймає:
  - Поширити серед передбачуваних користувачів копію передбачуваних

[14] МСУЯ 1, параграф 29.

процедур, а також форму і зміст звіту про узгоджені процедури, як зазначено в умовах завдання.

- Отримати підтвердження від передбачуваного (их) користувача (ів) про процедури, які потрібно виконати.
- Обговорити процедури, які потрібно виконати, з відповідними представниками передбачуваного (их) користувача (ів).

- Прочитати листування між стороною, що наймає та іншим(и) передбачуваним (и) користувачем (ами), якщо сторона, що наймає, не є єдиним передбачуваним користувачем.

A30. Якщо умови, викладені в параграфах 21 і 22, не виконуються, малоймовірно, що завдання з виконання узгоджених процедур може задовольнити потреби сторони, що наймає, або інших передбачуваних користувачів. За таких обставин практикуючий фахівець може запропонувати інші більш прийнятні послуги, такі як надання впевненості.

A31. Всі умови, викладені в параграфах 21 і 22, також застосовуються до процедур, які були додані або змінені в ході виконання завдання.

Описи узгоджених процедур і встановлених фактів (див. параграф 22(c))

A32. Процедури, які потрібно виконати в ході реалізації завдання з виконання узгоджених процедур, можуть бути передбачені законодавчим або нормативним актом. У деяких обставинах законодавчі або нормативні акти можуть також зазначати спосіб опису процедур або встановлених фактів у звіті про узгоджені процедури. Як зазначено в параграфі 22(c), умовою прийняття завдання про виконання узгоджених процедур є те, що практикуючий фахівець визначив, що узгоджені процедури і встановлені факти можуть бути описані об'єктивно, з використанням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень.

A33. Узгоджені процедури описані об'єктивно, з використанням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень. Це означає, що вони описані достатньо специфічно, щоб передбачуваний користувач міг зрозуміти характер і обсяг і, якщо застосовно, терміни виконання процедур. Важливо визнати, що будь-який термін потенційно може бути використаний в незрозумілій формі або таким чином, що вводить в оману, в залежності від контексту або за його відсутності. Припускаючи, що терміни доречні в контексті, в якому вони використовуються, приклади опису дій, які можуть бути прийнятними, включають:

- Підтвердити.
- Порівняти.
- Погодитись.
- Відслідкувати.
- Перевірити.
- Запитати.
- Перерахувати.
- Спостерігати.

A34. Терміни, які можуть бути незрозумілими, що вводять в оману або допускають різні тлумачення в залежності від контексту, в якому вони використовуються, можуть включати, наприклад:

- Терміни, пов'язані з наданням впевненості відповідно до стандартів РМСАНВ, а саме «подана достовірно» або «правдивий та неупереджений»,

«аудит», «огляд», «надання впевненості», «думка» або «висновок».

- Терміни, що передбачають вираження думки або висновку про надання впевненості, такі як «ми підтверджуємо», «ми перевіряємо», «ми встановили» або «ми забезпечили» щодо встановлених фактів.
- Неясні або нечіткі фрази, такі як «ми отримали всі пояснення і виконали такі процедури, які визнали необхідними».
- Терміни, які можуть тлумачитись по-різному, такі як «суттєвий» або «значний».
- Неточні описи процедур, таких як «обговорення», «оцінка», «тестування», «аналіз» або «дослідження», без зазначення характеру та обсягу, а також, якщо застосовно, термінів виконання процедур. Наприклад, використання слова "обговорити" може бути неточним без зазначення того, з ким проводиться обговорення, або конкретних запитань.
- Терміни, які передбачають, що встановлені факти не відображають фактичні результати, такі як «на нашу думку», «з нашої точки зору» або «ми займаємо позицію, яка».

A35. Наприклад, така процедура, як «перевірка розподілу витрат для визначення того, чи є вони розумними», навряд чи буде відповідати умові, що терміни повинні бути чіткими, не вводити в оману або не допускали різних тлумачень, оскільки:

- Деякі користувачі можуть неправильно тлумачити термін «перевірка». Відповідно до такого тлумачення, розподіл витрат є предметом завданням з надання обмеженої впевненості, навіть якщо процедура не передбачає такого надання впевненості.
- Термін «обґрунтований» може тлумачитись по-різному.

A36. В умовах, коли законодавчі або нормативні акти визначають процедуру або описують її з використанням нечітких термінів, які вводять в оману або допускають різні тлумачення, практикуючий фахівець може виконати умову параграфу 22(c), наприклад, попросивши сторону, що наймає:

- Змінити процедуру або опис процедури таким чином, щоб все було чітко, не вводило в оману і не допускало різного тлумачення.
- Якщо термін, який є нечітким, вводить в оману або допускає різні тлумачення, не можна змінити, наприклад, через положення законодавчого або нормативного акту, потрібно додати визначення терміну в звіт про узгоджені процедури.

Дотримання вимог незалежності (див. параграфи 22 (e), 24(e))

A37. Параграф 22 (e) застосовується тоді, коли практикуючий фахівець зобов'язаний дотримуватися вимог незалежності у зв'язку з причинами, зазначеними в параграфі A15. Параграф 22 (e) також застосовується тоді, коли практикуючий фахівець погоджується з стороною, що наймає, в рамках завдання, дотримуватися вимог незалежності. Наприклад, практикуючий фахівець, можливо, визначив, що відповідні етичні вимоги, законодавчі або нормативні акти або інші причини не передбачають дотримання практикуючим фахівцем вимог незалежності. Однак, при розгляді питання про прийняття і продовження завдання або узгодженні умов завдання, знання практикуючого фахівця наступних питань може вказувати на те, що обговорення з стороною, що наймає, питання про те, чи є належним дотримання певних встановлених вимог до незалежності для цілей цього завдання з виконання узгоджених процедур:

- ціль завдань з виконання узгоджених процедур;

- особистість сторони, що наймає, та інших передбачуваних користувачів та відповідальної сторони (якщо вона відрізняється від сторони, що наймає);
- характер, терміни та обсяг процедур, які потрібно виконати; або
- інші завдання, які практикуючий фахівець виконує або виконував для сторони, що наймає, інших передбачуваних користувачів або відповідальної сторони (якщо вона відрізняється від сторони, що наймає).

A38. Практикуючий фахівець може бути аудитором фінансової звітності сторони, що наймає (або відповідальної сторони, якщо вона відрізняється від сторони, що наймає). За таких обставин, якщо практикуючий фахівець також залучається до реалізації завдання з виконання узгоджених процедур, передбачувані користувачі звіту про узгоджені процедури можуть припустити, що практикуючий фахівець є незалежним, коли мова йде про завдання з виконання узгоджених процедур. Отже, практикуючий фахівець може погодитися з стороною, що наймає, в тому, що дотримання практикуючим фахівцем вимог незалежності, застосовних до аудиту фінансової звітності, є обґрунтованими для цілей завдання з виконання узгоджених процедур. У такому випадку заява про те, що практикуючий фахівець зобов'язаний дотримуватися таких вимог, включається в умови завдання відповідно до параграфу 24(e).

Узгодження умов завдання (див. параграфи 24-25)

A39. При необхідності в лист-угоду включаються додаткові питання, наприклад:

- Домовленості, що стосуються залучення експерта практикуючого фахівця до деяких аспектів завдання з виконання узгоджених процедур.
- Будь-які обмеження на використання або поширення звіту про узгоджені процедури.

A40. Приклад листа-заяви для завдання з виконання узгоджених процедур наведено в Додатку 1.

A41. Практикуючий фахівець може домовитися з стороною, що наймає про те, що процедури, які будуть виконуватися, будуть включати кількісні порогові значення для визначення винятків. Якщо так, то ці кількісні порогові значення включені в описи процедур в умовах завдання.

A42. У деяких обставинах у законодавчих або нормативних акти може зазначатися тільки характер процедур, які потребують виконання. За таких обставин, відповідно до параграфу 24(i), практикуючий фахівець погоджує терміни та обсяг процедур, які потребують виконання стороною, що наймає, щоб остання мала підстави визнати, що ці процедури відповідають меті завдання.

A43. У деяких обставинах узгодження умов завдання та виконання узгоджених процедур відбувається лінійним і дискретним чином. В інших обставинах узгодження умов завдання та виконання узгоджених процедур є повторюваним процесом, при цьому зміни в узгоджених процедурах узгоджуються в міру виконання завдання у відповідь на нову інформацію. Якщо процедури, які були узгоджені раніше, потребують зміни, параграф 25 передбачає, що практикуючий фахівець повинен узгодити з стороною, що наймає, змінені умови завдання. Змінені умови завдання можуть, наприклад, бути у форматі оновленого листа-угоди, бути додані до існуючого листа-угоди або мати іншу письмову форму.

Повторювані завдання (див. параграф 26)

A44. Практикуючий фахівець може прийняти рішення не відправляти новий лист-угоду або іншу письмову угоду про регулярне завдання. Однак, наступні фактори можуть

вказувати на доцільність перегляду умови завдання або нагадування стороні, що наймає, про існуючі умови завдання:

- Будь-яка вказівка про те, що сторона, що наймає, неправильно розуміє ціль завдання з виконання узгоджених процедур або характер, терміни або обсяг узгоджених процедур.
- Будь-які переглянуті або особливі умови завдання, включаючи будь-які зміни в раніше узгоджених процедурах.
- Зміна правових, нормативних або договірних вимог, що впливають на завдання.
- Зміна керівництва або осіб, що відповідають за управління стороною, що наймає.

Виконання узгоджених процедур (див. параграф 28)

A45. Практикуючий фахівець може прийняти рішення подати запит про отримання письмових пояснень за деяких умов, наприклад:

- Якщо узгоджені процедури включають запити, практикуючий фахівець може подати запит про отримання письмового пояснення відповідей, які були надані в усній формі.
- Якщо сторона, що наймає, не є відповідальною стороною, практикуючий фахівець може домовитися з стороною, що наймає, включити в якості узгодженої процедури запити на письмові пояснення від відповідальної сторони.

Використання роботи експерта практикуючого фахівця (див. параграф 29)

A46. Використання роботи експерта практикуючого фахівця може включати використання експерта для надання наступної допомоги практикуючому спеціалісту:

- Обговорення з стороною, що наймає, узгоджених процедур, які потрібно виконати. Наприклад, юрист може надати практикуючому спеціалісту пропозиції щодо розробки процедури для розгляду юридичних аспектів контракту; або
- Виконання однієї або декількох узгоджених процедур. Наприклад, хімік може виконати одну з узгоджених процедур, таких як визначення рівня токсинів у зразку зерна.

A47. Експерт практикуючого фахівця може бути зовнішнім експертом, найнятим практикуючим фахівцем, або внутрішнім експертом, який є працівником фірми і, таким чином, підпорядковується системі управління якістю фірми. Як правило, практикуючий фахівець може покладатись на систему управління якістю фірми, якщо:

- розуміння або практичний досвід практикуючого фахівця не вказують на те, що політики чи процедури фірми не забезпечать ефективного врегулювання характеру та обставин завдання; або
- інформація, надана фірмою або іншими сторонами щодо ефективності таких політик чи процедур, свідчить про протилежне.

Рівень такого покладання змінюється залежно від обставин і може вплинути на характер, час і обсяг процедур практикуючого фахівця щодо таких питань, як:

- компетентність і можливості через програми підбору персоналу і навчання;
- оцінка практикуючим фахівцем об'єктивності експерта практикуючого

фахівця;

- угода з експертом практикуючого фахівця.

Таке покладання не зменшує відповідальності практикуючого фахівця за виконання вимог цього МССП.

A48. Якщо експерт практикуючого фахівця виконує одну або кілька узгоджених процедур, угода про характер, обсяг і цілі роботи цього експерта відповідно до вимог параграфу 29 (b) включає в себе характер, терміни і обсяг процедури (процедур), які повинен виконати експерт практикуючого фахівця. На додаток до питань, передбачених параграфом 29 (b), може виявитися доцільним, щоб угода практикуючого фахівця з експертом практикуючого фахівця включала наступні питання:

(a) відповідні ролі та обов'язки практикуючого фахівця та експерта;

(b) характер, терміни та обсяг спілкування між практикуючим фахівцем та експертом, включаючи форму будь-якого звіту, який надається цим експертом; та

(c) необхідність дотримання експертом практикуючого фахівця вимог конфіденційності.

A49. Питання, зазначені в параграфі A47, можуть вплинути на рівень деталізації та офіційності угоди між практикуючим фахівцем та експертом практикуючого фахівця, в тому числі на те, чи доречно, щоб угода була складена в письмовій формі. Угода між практикуючим фахівцем і зовнішнім експертом практикуючого фахівця часто оформляється у формі листа-угоди.

A50. Коли потрібна робота експерта практикуючого фахівця, може бути доцільним виконати деякі процедури, передбачені параграфом 29, на етапі прийняття або продовження завдання.

Звіт про узгоджені процедури (див. параграфи 30-33)

A51. Додаток 2 містить приклади звітів про узгоджені процедури.

Предмет, за яким виконуються узгоджені процедури (див. параграф 30(c))

A52. Якщо застосовно, щоб уникнути непорозумінь, практикуючий фахівець може уточнити, що звіт про узгоджені процедури не поширюється на інформацію, що виходить за рамки питань, з яких виконуються узгоджені процедури. Наприклад, якщо практикуючий фахівець був залучений для виконання узгоджених процедур щодо дебіторської заборгованості та товарно-матеріальних запасів організації, практикуючий фахівець може побажати включити заяву про те, що звіт про узгоджені процедури відноситься тільки до цих рахунків і не поширюється на фінансову звітність організації в цілому.

Ціль звіту про узгоджені процедури (див. параграф 30 (d))

A53. На додаток до заяви, передбаченої параграфом 30 (d), практикуючий фахівець може вважати за доцільне вказати, що звіт про узгоджені процедури призначений виключно для сторони, що наймає, і передбачуваних користувачів. Залежно від законодавства або нормативних актів конкретної юрисдикції це може бути досягнуто шляхом обмеження поширення або використання звіту про узгоджені процедури. У деяких юрисдикціях можливо обмежити використання звіту про узгоджені процедури, але не його поширення. В інших юрисдикціях можливо обмежити поширення звіту про узгоджені процедури, але не його використання.

A54. Фактори, які практикуючий фахівець може враховувати при прийнятті рішення про обмеження поширення або використання звіту про узгоджені процедури (якщо це

дозволено), включають, наприклад, чи:

- Існує підвищений ризик того, що користувачі, які не є передбачуваними користувачами, неправильно зрозуміють ціль завдання з виконання узгоджених процедур або неправильно витлумачать встановлені факти.
- Узгоджені процедури призначені виключно для використання внутрішніми користувачами, такими як керівництво та особи, що відповідають за управління стороною, що наймає.
- Узгоджені процедури або встановлені факти пов'язані з конфіденційною інформацією.

Узгоджені процедури та встановлені факти (див. параграфи 30 (n)-30 (o))

A55. Якщо практикуючий спеціаліст не в змозі описати узгоджені процедури або встановлені факти, без використання конфіденційної інформацію, практикуючий фахівець може розглянути:

- консультування всередині компанії (наприклад, всередині фірми або мережевої фірми);
- консультування ззовні (наприклад, з відповідним професійним органом або іншим практикуючим фахівцем); або
- отримання юридичної консультації,

щоб зрозуміти професійні або юридичні наслідки дотримання будь-якого конкретного курсу дій.

A56. Можуть виникнути обставини, коли той факт, що раніше узгоджені процедури не були виконані або були змінені, є важливим для розгляду передбачуваними користувачами узгоджених процедур і встановлених фактів. Наприклад, це може мати місце, коли процедури викладені в законодавчих або нормативних актах. За таких обставин практикуючий фахівець може вказати у звіті про узгоджені процедури ті процедури, які узгоджені в початкових умовах завдання, які не могли бути виконані або були змінені, і причини, чому це сталося.

A57. Практикуючий фахівець може посилатися на дату, коли узгоджені процедури були узгоджені в умовах завдання.

Посилання на експерта практикуючого фахівця (див. параграф 31)

A58. За певних обставин законодавчі або нормативні акти можуть передбачати наявність посилання на експерта практикуючого фахівця в звіті про узгоджені процедури, який виконав будь-яку з узгоджених процедур. Наприклад, таке посилання може знадобитися з метою забезпечення прозорості в державному секторі. Практикуючий фахівець може також вважати це за доцільне в інших обставинах, наприклад, при зверненні до експерта практикуючого фахівця при описі узгоджених процедур. Проте, практикуючий фахівець несе одноосібну відповідальність за встановлені факти, включені до звіту про узгоджені процедури, і ця відповідальність не зменшується при використанні допомоги експерта практикуючого фахівця. Тому важливо, щоб, якщо в звіті про узгоджені процедури є посилання на експерта практикуючого фахівця, не мається на увазі, що відповідальність практикуючого фахівця зменшується через посилання на експерта практикуючого фахівця.

Реалізація завдання з виконання узгоджених процедур разом з іншим завданням (див. параграф 34)

A59. Практикуючому фахівцеві може бути запропоновано виконати інші завдання разом із завданням з виконання узгоджених процедур, наприклад, надати рекомендації,

що випливають із завдання з виконання узгоджених процедур. Такі запити можуть набувати форму одного запиту про виконання узгоджених процедур і надання рекомендацій практикуючому фахівцеві, а умови різних завдань можуть бути викладені в одному листі-угоді. Щоб уникнути непорозумінь, параграфом 34 передбачено, щоб звіт про узгоджені процедури чітко відрізнявся від звітів про інші завдання. Наприклад, рекомендації можуть бути:

- подані в окремому документі зі звіту про узгоджені процедури; або
- включені в документ, який містить як звіт про узгоджені процедури, так і рекомендації, але рекомендації чітко відрізняються від звіту про узгоджені процедури, наприклад, шляхом включення звіту про узгоджені процедури і рекомендацій в окремі розділи документа.

Документація (див. параграф 35)

A60. Документація про характер, терміни та обсяг виконаних узгоджених процедур може включати записи, наприклад:

- Ідентифікуючі характеристики об'єкта (об'єктів), щодо якого (яких) виконуються узгоджені процедури. Ідентифікуючі характеристики будуть варіювати в залежності від характеру узгодженої процедури і предмета (ів) узгодженої процедури. Наприклад:
  - Для процедури замовлення на закупівлю практикуючий фахівець може ідентифікувати документи, відібрані за їх датами та унікальними номерами замовлень на закупівлю.
  - Для процедури, що вимагає вибору всіх товарів на певну суму із заданої кількості, практикуючий фахівець може записати обсяг процедури та ідентифікувати сукупність (наприклад, всі записи журналу на певну суму з реєстра журналу за певний період, табелі обліку робочого часу за години, записані за певне число для вказані місяці або кожен десятий пункт в певному списку).
  - Для процедури, що вимагає опитування конкретного персоналу, практикуючий спеціаліст може задокументувати дати запитів, імена і посади персоналу, а також конкретні зроблені запити.
  - Для процедури спостереження практикуючий фахівець може задокументувати процес або предмет, відповідних осіб, їх відповідні обов'язки, а також де і коли проводилося спостереження.
- Хто виконав узгоджені процедури і дату, коли такі процедури були виконані.
- Хто провів перевірку виконаних узгоджених процедур, а також дату і об'єм такої перевірки.

Додаток 1

(див. параграф А40)

Приклад листа-угоди стосовно завдання з узгоджених процедур

Нижче наведено приклад листа-угоди для завдання з виконання узгоджених процедур, який ілюструє відповідні вимоги та рекомендації, що містяться в цьому МССП. Цей лист не носить офіційний характер та може використовуватись в якості керівництва в поєднанні з міркуваннями, викладеними в цьому МССП. Його необхідно адаптувати відповідно до вимог і обставин окремих завдань з виконання узгоджених процедур. Він розроблений для посилання на завдання з виконання узгоджених процедур для одного звітного періоду та потребує адаптації, якщо планується або очікується застосування до регулярного завдання, як описано в цьому МССП. Можливо, буде доречно звернутися за юридичною консультацією про те, чи підходить будь-який запропонований лист.

Кому [сторона, що наймає]

Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур по закупівлі [xyz] продуктів. Цей лист призначений для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру і обмежень послуг, які ми будемо надавати. Ми будемо здійснювати завдання відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий), *Завдання з виконання узгоджених процедур*. При виконанні узгоджених процедур ми будемо дотримуватися [описати відповідні етичні вимоги], що не вимагає від нас незалежності.

Завдання з виконання узгоджених процедур, виконане відповідно до МССП 4400 (переглянутий) передбачає виконання узгоджених з вами процедур і повідомлення про встановлені факти у звіті про узгоджені процедури. Встановлені факти - це фактичні результати виконаних узгоджених процедур. Ви [і, якщо це доречно, інші сторони] визнаєте, що процедури відповідають цілям завдання. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності процедур. Це завдання з виконання узгоджених процедур буде виконуватись на основі того, що [відповідальна сторона] несе відповідальність за предмет узгоджених процедур. Крім того, це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням по забезпеченню гарантій. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості.

Процедури, які ми будемо виконувати, призначені виключно для того, щоб допомогти вам визначити, чи відповідає ваша закупівля [xyz] продуктів вашій політиці закупівель.[1] Відповідно, наш звіт буде адресований вам, і наш звіт може не підходити для інших цілей.

Ми погодилися виконати наступні процедури і повідомити вам про встановлені факти, отримані в результаті нашої роботи:

- Отримати від керівництва [сторони, що наймає] список всіх контрактів, підписаних в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1] для [xyz] продуктів («список»), і визначити всі контракти на суму понад 25 000 доларів США.
- Для кожного ідентифікованого контракту вартістю понад 25 000 доларів США у списку, потрібно порівняти контракт із записами торгів і визначити, чи був контракт предметом торгів принаймні 3 підрядників зі «списку попередньо кваліфікованих підрядників» [сторона, що наймає].
- Для кожного ідентифікованого контракту вартістю понад 25 000 доларів США у списку, потрібно порівняти суму, що підлягає сплаті за контрактом, з виплаченою

[1] У цьому випадку сторона, що наймає, також є передбачуваним користувачем.

[стороною, що наймає] сумою підряднику, і визначити, чи збігається сума, виплачена в кінцевому підсумку, з сумою, зазначеною в контракті.

Процедури повинні бути виконані в період між [дата] та [дата].

Наш звіт про узгоджені процедури

В рамках нашого завдання ми опублікуємо наш звіт, в якому описано узгоджені процедури і встановлені факти за результатами виконаних процедур [вставити відповідне посилання на очікувану форму і зміст звіту про узгоджені процедури].

Будь ласка, підпишіть і поверніть додану копію цього листа, щоб вказати, що ви підтверджуєте та згодні з домовленостями про нашу співпрацю, а також з конкретними процедурами, які, як ми домовилися, буде виконано, і що вони відповідають цілям завдання.

[При необхідності вкажіть іншу інформацію, таку як порядок здійснення оплати, виставлення рахунків та інші конкретні умови.]

[Назва фірми]

Підтверджено та погоджено від імені [назва сторони, що наймає]:

[Підпис]

[Ім'я та посада]

[Дата]

Додаток 2

(див. параграф А51)

Приклади звітів про узгоджені процедури.

Приклад 1

Для цілей цього прикладу звіту про узгоджені процедури передбачається наступне:

- Сторона, що наймає є адресатом і єдиним передбачуваним користувачем. Сторона, що наймає не є відповідальною стороною. Наприклад, регулюючий орган є стороною, що наймає та передбачуваним користувачем, а організація, контрольована регулюючим органом, є відповідальною стороною.
- Немає жодних винятків.
- Практикуючий фахівець не залучав експерта практикуючого фахівця для виконання будь-якої з узгоджених процедур.
- Немає жодних обмежень на використання або поширення звіту.
- Немає жодних вимог до незалежності, яких практикуючий фахівець зобов'язаний дотримуватися.
- Кількісний поріг у розмірі 100 доларів США для повідомлення про виключення в Процедурі 3 було погоджено з стороною, що наймає.

ЗВІТ ПРО УЗГОДЖЕНІ ПРОЦЕДУРИ ЗАКУПІВЕЛЬ [XYZ] ПРОДУКЦІЇ

Кому [Адресат]

Ціль цього звіту про узгоджені процедури

Наш звіт призначений виключно для надання допомоги [сторона, що наймає] у визначенні того, чи відповідає її закупівля [xyz] продуктів її політиці закупівлі продуктів, і чи підходити вона для інших цілей.

Обов'язки сторони, що наймає та відповідальної сторони

[Сторона, що наймає] визнала, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання.

[Відповідальна сторона], як визначено [стороною, що наймає], несе відповідальність за предмет узгоджених процедур.

Обов'язки практикуючого фахівця

Ми реалізували завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) *«Завдання з виконання узгоджених процедур»*. Завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання нами процедур, які були узгоджені з [стороною, що наймає], і представлення встановлених фактів, які є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур.

Це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з надання впевненості. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості.

Якби ми виконали додаткові процедури, наша увага могла бути привернута до інших питань, про які було б повідомлено.

Професійна етика та управління якістю

Ми виконали етичні вимоги в [опишіть відповідні етичні вимоги]. Для цілей цього завдання не існує вимог до незалежності, яких ми повинні дотримуватися.

Наша фірма застосовує Міжнародний стандарт управління якістю 1, який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю, включаючи політики чи процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів, а також застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Процедури та встановлені факти

Ми виконали описані нижче процедури, які були узгоджені з [сторона, що наймає], для закупівлі [xyz] продуктів.

	Процедури	**Встановлені факти**
1	Отримати від керівництва [відповідальної сторони] список всіх контрактів, підписаних в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1] для [xyz] продуктів («список»), і визначити всі контракти на суму понад 25 000 доларів США.	Ми отримали від керівництва список всіх контрактів на [xyz] продукти, які були підписані в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1]. З 125 контрактів, включених до списку, ми знайшли 37 контрактів на суму понад 25 000 доларів США.
2	У випадку з кожним ідентифікованим контрактом вартістю понад 25 000 доларів США, зазначеним в списку, потрібно порівняти контракт з записами торгів та визначити, чи був контракт предметом торгів принаймні 3 підрядників зі «списку попередньо кваліфікованих підрядників» [відповідальної сторони].	Ми перевірили записи торгів, пов'язані з 37 контрактами на суму понад 25 000 доларів США. Ми виявили, що всі 37 контрактів були предметом торгів принаймні 3 підрядників зі «списку попередньо кваліфікованих підрядників» [відповідальної сторони].
3	Для кожного ідентифікованого контракту вартістю понад 25 000 доларів США, зазначеного в списку, потрібно порівняти суму, що підлягає сплаті за контрактом, з отриманою в кінцевому підсумку сумою, виплаченою [відповідальною стороною] підряднику, і визначити, чи в кінцевому підсумку виплачена сума знаходиться в межах 100 доларів США від суми, узгодженої в контракті.	Ми отримали підписані контракти на 37 контрактів на суму понад 25 000 доларів США, зазначених у списку, і порівняли суми, що підлягають сплаті за контрактами, з сумами, які були виплачені в кінцевому підсумку [відповідальною стороною] підряднику. Ми встановили, що суми, виплачені в кінцевому підсумку, були в межах 100 доларів США від узгоджених сум за 37 контрактами без будь-яких винятків.

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

Приклад 2
Для цілей цього прикладу звіту про узгоджені процедури передбачається наступне:

- Сторона, що наймає є відповідальною стороною. Передбачуваний користувач, який не є стороною, що наймає, є адресатом, як і сторона, що наймає. Наприклад, регулюючий орган є передбачуваним користувачем, а організація, контрольована регулюючим органом, є стороною, що наймає та відповідальною стороною.
- Були знайдені винятки.
- Практикуючий фахівець найняв експерта практикуючого фахівця для виконання узгодженої процедури, і посилання на цього експерта включено до звіту про узгоджені процедури.
- Існує обмеження на використання та поширення звіту.
- Практикуючий фахівець є аудитором фінансової звітності сторони, що наймає (яка є відповідальною стороною). Практикуючий фахівець погодився з стороною, що наймає в тому, що дотримання практикуючим фахівцем вимог до незалежності, застосовних до аудиту фінансової звітності, є обґрунтованими для цілей завдання з виконання узгоджених процедур. Практикуючий фахівець погодився включити, в рамках завдання, дотримання з вимогами до незалежності, застосовними до аудиту фінансової звітності для цілей завдання з виконання узгоджених процедур.
- Практикуючий фахівець включив посилання на дату, коли узгоджені процедури були узгоджені в умовах завдання.

ЗВІТ ПРО УЗГОДЖЕНІ ПРОЦЕДУРИ ЗАКУПІВЕЛЬ [XYZ] ПРОДУКЦІЇ

Кому [Адресати]

Ціль цього звіту про узгоджені процедури та обмеження на використання та поширення

Наш звіт призначений виключно для того, щоб допомогти [передбачуваному користувачеві] визначити, чи відповідає закупівля [xyz] продуктів [стороною, що наймає] політиці закупівель [передбачуваного користувача] і чи підходить вона для інших цілей. Цей звіт призначений виключно для [сторони, що наймає] і [передбачуваних користувачів] і не повинен використовуватися або поширюватися будь-якими іншими сторонами.

Обов'язки сторони, що наймає

[Сторона, що наймає] визнала, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання.

[Сторона, що наймає (також відповідальна сторона)] несе відповідальність за предмет узгоджених процедур.

Обов'язки практикуючого фахівця

Ми реалізували завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) *«Завдання з виконання узгоджених процедур»*. Завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання нами процедур, які були узгоджені з [стороною, що наймає], і представлення

встановлених фактів, які є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур.

Це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з надання впевненості. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості.

Якби ми виконали додаткові процедури, наша увага могла бути привернута до інших питань, про які було б повідомлено.

Професійна етика та управління якістю

Ми виконали етичні вимоги в [опишіть відповідні етичні вимоги] і вимоги до незалежності відповідно до [опишіть відповідні вимоги до незалежності].[1]

Наша фірма застосовує Міжнародний стандарт управління якістю 1, який вимагає від фірми розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю, включаючи політики чи процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів, а також застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Процедури та встановлені факти

Ми виконали описані нижче процедури, які були узгоджені з [стороною, що наймає] в умовах завдання, датованого [дата], щодо закупівлі [xyz] продуктів.

	Процедури	**Встановлені факти**
1	Отримати від керівництва [сторони, що наймає] список всіх контрактів, підписаних в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1] для [xyz] продуктів («список»), і визначити всі контракти на суму понад 25 000 доларів США.	Ми отримали від керівництва список всіх контрактів на [xyz] продукти, які були підписані в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1]. З 125 контрактів, включених до списку, ми знайшли 37 контрактів на суму понад 25 000 доларів США.
2	У випадку з кожним ідентифікованим контрактом вартістю понад 25 000 доларів США, зазначеним в списку, потрібно порівняти контракт з записами торгів та визначити, чи був контракт предметом торгів принаймні 3 підрядників зі «списку попередньо кваліфікованих підрядників» [відповідальної сторони]. Для записів торгів, які були представлені [іноземною мовою], потрібно здійснити переклад записів про торги з допомогою перекладача, найнятого практикуючим фахівцем, перед здійсненням порівняння.	Ми перевірили записи торгів, пов'язані з 37 контрактами на суму понад 25 000 доларів США. Згідно із записами торгів, що стосуються 37 контрактів, 5 були представлені [іноземною мовою]. Ми найняли перекладача, щоб він допоміг нам у перекладі 5 записів торгів. Ми встановили, що 36 з 37 контрактів були предметом торгів принаймні 3 підрядників з «списку попередньо кваліфікованих підрядників» [відповідальної сторони]. Ми знайшли 1 контракт вартістю 65 000 доларів США, який не був предметом торгів. Керівництво заявило нам, що причина, по якій цей контракт

[1] Наприклад, якщо Кодекс РМСЕБ є відповідними етичними вимогами, а Частина 4А Кодексу РМСЕБ є відповідними вимогами до незалежності, ця пропозиція може бути сформульована таким чином "Ми виконали етичні вимоги *Міжнародного Кодексу Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів* (*включаючи міжнародні стандарти незалежності)* (Кодекс РМСЕБ) і вимоги до незалежності, зазначені в Частині 4а Кодексу РМСЕБ."

		не був предметом торгів, полягала в надзвичайній ситуації, пов'язаній з дотриманням терміну, зазначеному в контракті. Залучення перекладача для надання допомоги в перекладі записів торгів не зменшує нашої відповідальності за виконання процедур і подання встановлених фактів.
3	Для кожного ідентифікованого контракту вартістю понад 25 000 доларів США у списку, потрібно порівняти суму, що підлягає сплаті за контрактом, з виплаченою [стороною, що наймає] сумою підряднику, і визначити, чи збігається сума, виплачена в кінцевому підсумку, з сумою, передбаченою в контракті.	Ми отримали підписані контракти на 37 контрактів, які зазначено у списку, на суму понад 25 000 доларів США, і порівняли суми, що підлягають сплаті за контрактами, з сумами, які були виплачені в кінцевому підсумку [відповідальною стороною] підряднику. Ми встановили, що суми, що підлягають сплаті за підписаними контрактами, відрізнялися від сум, які бути виплачені в кінцевому підсумку [стороною, що наймає] по 26 з 37 контрактів. У всіх цих випадках керівництво заявило нам, що різниця в сумах була обумовлена збільшенням на 1% ставки податку з продажів в [юрисдикції], яка вступила в силу у вересні 20x1.

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ СУПУТНІХ ПОСЛУГ 4410 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ЗАВДАННЯ З КОМПІЛЯЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ»

(чинний для звітів щодо завдань з компіляції інформації, що датуються 1 липня 2013 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МССП 1–4

Завдання з компіляції інформації 5–10

Статус цього МССП 11–14

Дата набрання чинності 15

Цілі 16

Визначення 17

Вимоги

Виконання завдання з компіляції інформації відповідно до цього МССП 18–20

Етичні вимоги 21

Професійне судження 22

Управління та досягнення якості при виконанні завдань з компіляції 23

Прийняття і продовження завдання 24–26

Повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями 27

Виконання завдання 28–37

Документація 38

Звіт практикуючого фахівця 39–41

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МССП A1–A11

Завдання з компіляції інформації A12–A18

Етичні вимоги A19–A26

Професійне судження A27–A29

Управління та досягнення якості при виконанні завдань з компіляції A30–A32

Прийняття і продовження завдання A33–A45

Повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями A46-A47

Виконання завдання A48–A58

Документація A59–A61

Звіт практикуючого фахівця A62–A6

Додаток 1. Приклад листа-угоди стосовно завдання з компіляції інформації

Додаток 2. Приклади звітів практикуючого фахівця з компіляції інформації

Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4410 (переглянутий) *«Завдання з компіляції інформації»* слід розглядати разом із *Передмовою до Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту,* огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Вступ

Сфера застосування цього МССП

1. Цей Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) розглядає відповідальність практикуючого фахівця, якого залучають, щоб допомогти управлінському персоналу в складанні й поданні історичної фінансової інформації без отримання будьякої впевненості стосовно цієї інформації та надати звіт про виконання завдання відповідно до цього МССП (див. параграфи А1–А2).

2. Цей МССП застосовується до завдань із компіляції інформації щодо історичної фінансової інформації. Цей МССП можна застосовувати також і до завдань із компіляції фінансової інформації окрім історичної фінансової інформації, та до завдань із компіляції нефінансової інформації. Далі в цьому МССП посилання на «фінансову інформацію» означає «історичну фінансову інформацію» (див. параграфи А3-А4).

3. Якщо практикуючого фахівця запрошують допомогти управлінському персоналу в складанні та поданні фінансової інформації, може бути прийнятним розгляд того, чи слід виконувати завдання відповідно до цього МССП. Чинники, які свідчать, що застосування цього МССП може бути прийнятним, включаючи звітність згідно із цим МССП, охоплюють:

   - чи потрібна фінансова інформація відповідно до положень застосовного законодавчого чи нормативного акта та чи потрібно її офіційно оприлюднювати;
   - ймовірність того, що зовнішні сторони, крім визначених користувачів підготованої фінансової інформації, вважатимуть практикуючого фахівця причетним до фінансової інформації та існує ризик того, що рівень причетності практикуючого фахівця до інформації може бути неправильно зрозумілим, наприклад:
     - якщо фінансова інформація призначена для використання іншими сторонами, крім управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або може надаватися сторонам чи бути отриманою від сторін, які не є визначеними користувачами інформації; та
     - якщо ім'я практикуючого фахівця ототожнюють з фінансовою інформацією (див. параграф А5).

Зв'язок із МСУЯ 1[1]

4. Фірма несе відповідальність за систему управління якості та політики або процедури. МСУЯ 1 застосовується до фірм стосовно завдань фірми з компіляції інформації[2]. Положення цього МССП, які стосуються управління якістю на рівні індивідуальних завдань із компіляції інформації, застосовуються за умови, що фірма підпадає під вимоги МСУЯ 1 або вимоги, які принаймні є такими самими жорсткими (див. параграфи А6–А11).

Завдання з компіляції інформації

5. Управлінський персонал може запросити професійного практикуючого бухгалтера

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

[2] МСУЯ 1, параграф 5.

допомогти у складанні та поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання. Цінність завдання з компіляції інформації, виконаного відповідно до цього МССП, для користувачів фінансової інформації обумовлена застосуванням практикуючим фахівцем професійних знань бухгалтерського обліку і фінансового звітування та дотриманням вимог професійних стандартів, включаючи відповідні етичні вимоги і чітке повідомлення інформації про характер та обсяг участі практикуючого фахівця у підготовленій фінансовій інформації (див. параграфи А12– А15).

6. Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням з надання впевненості, завдання з компіляції інформації не вимагає, щоб практикуючий фахівець перевіряв правильність або повноту інформації, наданої управлінським персоналом для компіляції інформації, або в інший спосіб збирав докази з метою висловлення аудиторської думки, або виконував огляд висновку про складання фінансової інформації.

7. Управлінський персонал несе відповідальність за фінансову інформацію та основу, на якій вона складається і подається. Ця відповідальність охоплює застосування управлінським персоналом судження, потрібного для складання та подання фінансової інформації, включаючи вибір і застосування прийнятних облікових політик і за потреби розробку обґрунтованих облікових оцінок (див. параграфи А12–А13).

8. Цей МССП не встановлює відповідальності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та не має переважної сили перед законодавчими і нормативними актами, які регулюють їх відповідальність. Завдання, виконане відповідно до цього МССП, проводиться за умови, що управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, погодилися з певною відповідальністю, яка є фундаментальною для виконання завдання з компіляції інформації (див. параграфи А12–А13).

9. Фінансова інформація, яка є предметом завдання з компіляції інформації, може бути потрібною для різних цілей, включаючи:

   (a) дотримання вимог до складання обов'язкової періодичної фінансової звітності, встановлених у законодавчому чи нормативному акті, або

   (b) для цілей, не пов'язаних з обов'язковою фінансовою звітністю згідно з відповідним законодавчим чи нормативним актом, включаючи, наприклад:

      - для управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, складеної на основі, прийнятній для конкретних цілей (таких, як підготовка фінансової інформації для внутрішнього використання);
      - для періодичної фінансової звітності, виконаної для зовнішніх сторін за контрактом або угодою іншої форми (такої, як фінансова інформація, надана організації, яка фінансує, для підтвердження забезпечення або продовження гранту);
      - для цілей операцій, наприклад для підтримки операції, пов'язаної із змінами власності чи фінансової структури суб'єкта господарювання (такими, як для злиття чи поглинання).

10. Різні концептуальні основи фінансового звітування можуть використовуватися для складання і подання фінансової інформації, вони варіюються залежно від основи обліку для простого суб'єкта господарювання до встановлених стандартів фінансового звітування. Концептуальна основа фінансового звітування, що застосовується управлінським персоналом для підготовки і подання фінансової інформації, залежатиме від характеру суб'єкта господарювання та використання

інформації за призначенням (див. параграфи А16–А18).

Статус цього МССП

11. Цей МССП містить цілі практикуючого фахівця під час дотримання цього МССП, який надає контекст, в якому встановлені вимоги цього МССП, призначені для допомоги практикуючому фахівцю в отриманні розуміння того, що потрібно виконувати в завданні з компіляції інформації.

12. Цей МССП містить вимоги, позначені дієсловом «повинен», які розроблені, щоб дати змогу практикуючому фахівцю досягти визначених цілей.

13. Крім того, цей МССП містить вступний матеріал, визначення та «Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали», які надають контекст, доречний для належного розуміння цього МССП.

14. «Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали» дають подальші пояснення вимог і рекомендації щодо їх виконання. Хоча такі рекомендації самі по собі не означають вимог, вони стосуються належного їх застосування. «Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали» можуть також надати попередню інформацію про питання, які розглядає цей МССП, що допомагає в застосуванні вимог.

Дата набрання чинності

15. Цей МССП чинний для звітів щодо завдань з компіляції інформації, що датуються 1 липня 2013 р. або пізніше.

Цілі

16. Цілі практикуючого фахівця в завданні з компіляції інформації відповідно до цього МССП такі:

    (a) застосовувати досвід із бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для допомоги управлінському персоналу у підготовці й поданні фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування виходячи з інформації, наданої управлінським персоналом; та

    (b) надавати звіти відповідно до вимог цього МССП.

Визначення

17. Глосарій термінів[3] до цього видання (Глосарій) містить терміни, визначені в цьому МССП, а також описи інших термінів цього МССП, щоб допомогти їх послідовному тлумаченню. Для цілей цього МССП наведені далі терміни мають таке значення:

    (a) застосовна концептуальна основа фінансового звітування (applicable financial reporting framework)– концептуальна основа фінансового звітування, прийнята управлінським персоналом та в разі потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання та мету фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами (див. параграфи А35–А37);

    (b) завдання з компіляції інформації (compilation engagement) – завдання, в якому практикуючий фахівець застосовує досвід у бухгалтерському обліку і

[3] Глосарій термінів, який відноситься до Міжнародних стандартів і опублікований РМСАНВ у *Міжнародних стандартах управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* (Міжнародні стандарти), виданих МФБ.

фінансовій звітності, щоб допомогти управлінському персоналу у складанні та поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та надає звіт, як цього вимагає цей МССП. У цьому МССП слова «компілювати», «компіляція» та «скомпільований» вживаються саме в цьому контексті;

(c) партнер із завдання (engagement partner) – партнер або інша особа, призначена фірмою, яка відповідає за завдання та його виконання, а також за звіт з компіляції, що видається від імені фірми, і яка, де це вимагається, має відповідні повноваження від професійного, юридичного або регуляторного органу.

(d) команда із завдання (engagement team) – усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, які виконують процедури під час завдання, за винятком зовнішнього експерта практикуючого фахівця, залученого фірмою або мережевою фірмою.

(e) викривлення (misstatement) – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовій інформації та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Якщо фінансова інформація підготовлена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, викривлення також охоплюють такі коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які, за судженням практикуючого фахівця, є необхідними для достовірного подання фінансової інформації в усіх суттєвих аспектах або для її правдивого та неупередженого відображення.

(f) практикуючий фахівець (practitioner) – професійний практикуючий бухгалтер, який виконує завдання з компіляції інформації. Цей термін включає партнера із завдання або інших членів команди із завдання, або, де це застосовно, фірму. Якщо цей МССП явно передбачає, що вимогу або відповідальність має виконувати партнер із завдання, використовується термін «партнер із завдання», а не «практикуючий фахівець». Терміни «партнер із завдання» та «фірма» слід розуміти як такі, що означають їх еквіваленти в державному секторі де це доречно.

(g) відповідні етичні вимоги (relevant ethical requirements) – це принципи професійної етики та етичні вимоги, які застосовуються до команди із завдання під час виконання завдань з компіляції. Відповідні етичні вимоги зазвичай включають положення Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (*включаючи Міжнародні стандарти незалежності*) (Кодекс РМСЕБ), разом із національними вимогами, які є більш суворими (див. параграф А21).

Вимоги

Виконання завдання з компіляції інформації відповідно до цього МССП

18. Практикуючий фахівець повинен розуміти весь текст цього МССП, включаючи Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, щоб розуміти його цілі й належно застосовувати його вимоги.

Дотримання відповідних вимог

19. Практикуючий фахівець повинен дотримуватися кожної вимоги цього МССП,

якщо певна вимога не є недоречною для завдання з підготовки інформації, наприклад, якщо обставини, які розглядаються у вимозі, не існують у завданні.

20. Практикуючий фахівець не повинен зазначати про дотримання вимог МССП, якщо він не дотримується всіх вимог цього МССП, доречних для завдання з компіляції інформації.

Етичні вимоги

21. Практикуючий фахівець повинен дотримуватися відповідних етичних вимог (див. параграфи А19–А26).

Професійне судження

22. Практикуючий фахівець повинен здійснювати професійне судження при виконанні завдання з компіляції інформації (див. параграфи А27–А29).

Управління та досягнення якості при виконанні завдань з компіляції

23. Партнер із завдання повинен брати на себе загальну відповідальність за таке:
    (a) управління та досягнення якості кожного завдання з компіляції, на яке він призначений, а також бути достатньою мірою та належним чином залученими протягом усього завдання; та
    (b) завдання, яке виконується відповідно до політик або процедур фірми щодо управління якістю через (див. параграф А30):
        (i) дотримання політики або процедур фірми, які стосуються прийняття й продовження стосунків з клієнтом і завдань з компіляції (див. параграф А31);
        (ii) визначення того, що достатні та належні ресурси для виконання завдання були своєчасно призначені або надані команді з завдання, беручи до уваги характер та обставини завдання, політику або процедури фірми, а також будь-які зміни, що можуть виникнути під час виконання завдання;
        (iii) упевненість, що команда із завдання в сукупності володіє належною компетентністю і можливостями, включаючи наявність достатнього часу, для виконання завдання з компіляції інформації;
        (iv) уважність до ознак порушення вимог членами команди із завдання відповідних етичних вимог та визначення відповідних заходів, якщо питання, які привернули увагу партнера із завдання, свідчать, що члени команди із завдання порушують відповідні етичні вимоги (див. параграф А32);
        (v) керування та нагляд за членами команди із завдання, перегляд їх роботи і виконання завдання відповідно до професійних стандартів і застосовних юридичних та нормативних вимог; та
        (vi) прийняття на себе відповідальності за складання, належне ведення та зберігання відповідної документації із завдання; та
        (vii) якщо необхідна перевірка якості виконання завдань відповідно до МСУЯ 1 або політик чи процедур фірми, не датувати звіт до завершення перевірки якості виконання завдань[4].

Прийняття і продовження завдання

[4] МСУЯ 2 *«Перевірки якості завдання»*.

Продовження стосунків із клієнтом, прийняття завдання та узгодження умов завдання

24. Практикуючий фахівець не повинен приймати завдання, якщо він не узгодив умови завдання з управлінським персоналом і стороною, що наймає, якщо вона інша, включаючи:
    (a) заплановане використання й обмеження щодо надання фінансової інформації та будь-які обмеження щодо її використання чи обмеження щодо надання, якщо прийнятно (див. параграфи А20, А33–А34, А37–А38);
    (b) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграфи А20, А35–А38);
    (c) ціль та обсяг завдання з компіляції інформації (див. параграф А20)
    (d) відповідальність практикуючого фахівця, включаючи вимогу дотримуватися відповідних етичних вимог (див. параграф А20);
    (e) відповідальність управлінського персоналу за (див. параграфи А39–А41):
        (i) фінансову інформацію та за її складання й подання відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, яка є прийнятною з огляду на заплановане використання фінансової інформації та визначених користувачів;
        (ii) правильність і повноту записів, документів, пояснень та іншої інформації, наданих управлінським персоналом для завдання з компіляції інформації; та
        (iii) судження, потрібні під час складання та подання фінансової інформації, включаючи судження, щодо яких практикуючий фахівець може надавати допомогу в ході виконання завдання з підготовки інформації (див. параграф А27); та
    (f) очікувану форму і зміст звіту практикуючого фахівця.

25. Практикуючий фахівець повинен фіксувати узгоджені умови завдання в листі-угоді чи іншій доречній формі письмової угоди до виконання завдання (див. параграфи А42–А44).

Постійні завдання

26. У постійному завданні з компіляції інформації практикуючий фахівець повинен оцінити, чи вимагають обставини, включаючи зміни міркувань щодо прийняття завдання, перегляду умов завдання та чи є потреба в нагадуванні управлінському персоналу про існуючі умови завдання (див. параграф А45).

Повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями

27. Практикуючий фахівець у ході завдання з компіляції інформації повинен своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу або за потреби тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання, які стосуються завдання з компіляції інформації та за професійним судженням практикуючого фахівця є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф А46-А47).

Виконання завдання

Розуміння практикуючим фахівцем

28. Практикуючий фахівець повинен отримати достатнє розуміння наведених далі питань, щоб бути в змозі виконати завдання з компіляції інформації (див. параграфи А48–А50):

(a) бізнесу і діяльності суб’єкта господарювання, включаючи облікову систему та бухгалтерські записи суб’єкта господарювання; та

(b) застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи її застосування в галузі суб’єкта господарювання.

Компіляція фінансової інформації

29. Практикуючий фахівець повинен компілювати фінансову інформацію, використовуючи записи, документи, пояснення та іншу інформацію, в тому числі значущі судження, надані управлінським персоналом.

30. Практикуючий фахівець повинен обговорювати з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, значущі судження, з яких він надає допомогу в ході компіляції фінансової інформації (див. параграф А51).

31. Перед завершенням завдання з компіляції інформації практикуючий фахівець повинен оглянути скомпільовану фінансову інформацію з огляду на розуміння практикуючим фахівцем бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання та застосовну концептуальну основу фінансового звітування (див. параграф А52).

32. Якщо в ході завдання з компіляції інформації практикуючому фахівцю стає відомо, що записи, документи, пояснення чи інша інформація, включаючи значущі судження, надані управлінським персоналом для завдання з підготовки інформації, є неповними, неправильними чи по-іншому незадовільними, він повинен довести це до уваги управлінського персоналу і звернутися із запитом по додаткову чи виправлену інформацію.

33. Якщо практикуючий фахівець не в змозі завершити завдання тому, що управлінський персонал не надав записи, документи, пояснення чи іншу інформацію, включаючи значущі судження, про які робився запит, він повинен відмовитися від завдання та повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про підстави відмови (див. параграф А58).

34. Якщо практикуючому фахівцю стає відомо в ході завдання, що:

(a) скомпільована фінансова інформація недостатньо посилається на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або не описує її (див. параграф А53);

(b) щоб фінансова інформація не була суттєво викривленою, потрібні зміни до скомпільованої фінансової інформації (див. параграфи А54–А56), або

(c) скомпільована фінансова інформація по-іншому вводить в оману (див. параграф А57),

практикуючий фахівець повинен запропонувати управлінському персоналу прийнятні зміни.

35. Якщо управлінський персонал відмовляється чи в інший спосіб не дозволяє практикуючому фахівцю зробити пропоновані зміни до скомпільованої фінансової інформації, він повинен відмовитися від завдання та повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про підстави відмови (див. параграф А58).

36. Якщо відмова від завдання неможлива, практикуючий фахівець повинен визначити професійну та юридичну відповідальність, відповідну за конкретних обставин.

37. Практикуючий фахівець повинен отримати підтвердження від управлінського персоналу або за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони беруть на себе відповідальність за остаточний варіант скомпільованої

фінансової інформації (див. параграф А68).

Документація

38. Практикуючий фахівець повинен включати до документації із завдання (див. параграфи А59–А61):
    (a) значущі питання, які виникають протягом завдання з підготовки інформації, та як він розглядав ці питання;
    (b) запис того, як підготована фінансова інформація узгоджується з основними записами, документами, поясненнями та іншою інформацією, наданою управлінським персоналом; та
    (c) копію остаточного варіанта скомпільованої фінансової інформації, стосовно якої управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, підтвердили свою відповідальність, і звіт практикуючого фахівця (див. параграф А68).

Звіт практикуючого фахівця

39. Важлива мета звіту практикуючого фахівця – чітко повідомляти інформацію про характер завдання з компіляції інформації та роль і відповідальність практикуючого фахівця в завданні. Звіт практикуючого фахівця не є засобом висловлення думки чи висновку про фінансову інформацію у будь-якій формі.

40. Звіт практикуючого фахівця, наданий про завдання з компіляції інформації, повинен бути в письмовій формі та має містити такі елементи (див. параграфи А62–А63, А70):
    (a) назву звіту;
    (b) адресат (адресати), як цього вимагають умови завдання (див. параграф А64);
    (c) зазначення того, що практикуючий фахівець скомпілював фінансову інформацію виходячи з інформації, наданої управлінським персоналом;
    (d) опис відповідальності управлінського персоналу або за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно завдання з компіляції інформації та стосовно фінансової інформації;
    (e) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування та, якщо використовується концептуальна основа фінансового звітування спеціального призначення, визначення або посилання на визначення цієї концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення у фінансовій інформації;
    (f) ідентифікацію фінансової інформації, включаючи назву кожного елемента фінансової інформації, якщо вона містить кілька елементів, дату фінансової інформації або періоду, якого вона стосується;
    (g) опис відповідальності практикуючих фахівців у підготовці фінансової інформації, включаючи те, що завдання виконувалося відповідно до цього МССП і що практикуючий фахівець підготував інформацію з дотриманням відповідних етичних вимог;
    (h) опис того, що входить до завдання з компіляції інформації відповідно до цього МССП;
    (i) пояснення того, що:
        (i) оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням із надання впевненості, від практикуючого фахівця не вимагається перевіряти правильність або повноту інформації, наданої управлінським персоналом для компіляції інформації; та

(ii) відповідно практикуючий фахівець не висловлює аудиторської думки або не виконує огляд висновку щодо того, чи підготовлена фінансова інформація згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування;

(j) якщо фінансова інформація підготована із застосуванням концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення, пояснювальний параграф, який (див. параграфи А65–А67):

(i) описує призначення, для якого скомпільована фінансова інформація, та, якщо потрібно, визначених користувачів, або містить посилання на примітку в фінансовій інформації, яка розкриває цю інформацію; та

(ii) привертає увагу читачів звіту до того факту, що фінансова інформація підготована відповідно до концептуальної основи спеціального призначення і що внаслідок цього інформація може бути неприйнятною для інших цілей;

(k) дату звіту практикуючого фахівця;

(l) підпис практикуючого фахівця; та

(m) адресу практикуючого фахівця.

41. Практикуючий фахівець повинен датувати звіт датою, коли він завершив завдання з компіляції інформації відповідно до цього МССП (див. параграфи А68).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МССП

Загальні міркування (див. параграфи 1)

А1. У завданні з компіляції інформації, якщо сторона, що наймає, не є управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, суб'єкта господарювання, цей МССП можна застосовувати, за потреби змінюючи його.

А2. Участь практикуючого фахівця в послугах чи діяльності в ході надання допомоги управлінському персоналу суб'єкта господарювання у складанні та поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання може набувати різних форм. Якщо практикуючого фахівця наймають для надання таких послуг або провадження такої діяльності для суб'єкта господарювання згідно з цим МССП, причетність практикуючого фахівця до фінансової інформації зазначається у звіті практикуючого фахівця, наданому про завдання, в формі, яка вимагається цим МССП. Звіт практикуючого фахівця містить його пряме твердження про дотримання вимог цього МССП.

Застосування до завдань з компіляції інформації, крім історичної фінансової інформації (див. параграф 2)

А3. Цей МССП розглядає завдання, в яких практикуючий фахівець допомагає управлінському персоналу у підготовці та поданні історичної фінансової інформації. Проте цей МССП можна також застосовувати, відповідним чином адаптувавши, якщо практикуючого фахівця залучають, щоб допомогти управлінському персоналу у підготовці й поданні іншої фінансової інформації. Приклади охоплюють:

- прогнозну фінансову інформацію;

- перспективну фінансову інформацію, включаючи фінансові бюджети або прогнози.

A4. Практикуючі фахівці можуть також виконувати завдання, щоб допомогти управлінському персоналу у складанні та поданні нефінансової інформації, наприклад звіту про викиди парникових газів, статистичних звітів чи звітів про іншу інформацію. За таких обставин практикуючий фахівець може застосовувати цей МССП, за потреби змінений відповідно до типів завдань.

Положення щодо застосування цього МССП (див. параграф 3)

A5. Обов'язкове застосування цього МССП може встановлюватися в національних нормах щодо завдань, коли практикуючі фахівці виконують послуги, які стосуються складання та подання фінансової інформації суб'єкта господарювання (наприклад, стосовно підготовки історичної фінансової звітності, яка вимагається для подання в державні органи). Якщо обов'язкове застосування не встановлено законодавчим чи нормативним актом або згідно із застосовними професійними стандартами чи інакше, практикуючий фахівець може дійти висновку, що застосування цього МССП є прийнятним за конкретних обставин.

Зв'язок із МСУЯ 1 (див. параграф 4)

A6. МСУЯ 1 розглядає відповідальність фірми за розробку, впровадження та забезпечення функціонування системи управління якістю щодо завдань із супутніх послуг, включаючи завдання з компіляції інформації[5]. В МСУЯ 1 також йдеться про відповідальність фірми за розробку політик або процедур щодо завдань, які підлягають перевірці якості завдання[6]. МСУЯ 2 стосується призначення та кваліфікаційних вимог до відповідального за перевірку якості завдання, а також проведення та документування перевірки якості завдань[7].

A7. Згідно з МСУЯ 1 ціллю фірми є розробляти, впроваджувати та забезпечувати функціонування системи управління якістю для завдань із супутніх послуг, включаючи завдання з компіляції інформації, що надає фірмі обґрунтовану впевненість у тому, що:

(a) фірма та її персонал виконують свої обов'язки відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих та нормативних вимог, а також виконують завдання відповідно до таких стандартів і вимог; та

(b) звіти із завдання, надані фірмою чи партнерами із завдання, прийнятні за конкретних обставин.[8]

A8. Юрисдикція, яка не прийняла МСУЯ 1 щодо завдань із компіляції інформації, може встановлювати вимоги до управління якістю у фірмах, які виконують такі завдання. Положення цього МССП стосовно контролю якості на рівні завдання ґрунтуються на припущенні, що прийняті вимоги управління якістю є щонайменше такими самими жорсткими, як вимоги МСУЯ 1. Таке можливе, якщо ці вимоги відповідають вимогам МСУЯ 1 і накладають на фірму зобов'язання щодо досягнення цілей МСУЯ 1. Відповідність стандарту МСУЯ 1 вимагає, серед іншого, щоб система управління якістю фірми охоплювала наступні вісім компонентів: [9]

- процес оцінки ризиків фірми;

---

5 МСУЯ 1, параграф 1.

6 МСУЯ 1, параграф 2(a).

7 МСУЯ 1, параграф 2(b).

8 МСУЯ 1, параграф 14.

9 МСУЯ 1, параграф 6.

- управління та керівництво;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття та продовження стосунків із клієнтами і конкретних завдань;
- виконання завдань;
- ресурси;
- інформація та комунікація; та
- процес моніторингу та виправлення.

A9. У контексті системи управління якістю фірми команда із завдання несе відповідальність за впровадження процедур управління якістю, застосовних до завдання.

A10. Зазвичай, команда із завдання може залежати від системи управління якістю фірми, якщо тільки:

- розуміння або практичний досвід команди із завдання не вказують на те, що політики або процедури фірми не зможуть ефективно врахувати характер та обставини завдання; або
- інформація, надана фірмою або іншими сторонами, про ефективність таких політик або процедур свідчить про протилежне.

Наприклад, команда із завдання може залежати від системи управління якістю фірми стосовно:

- компетентності та можливостей персоналу на підставі умов прийняття на роботу та офіційної професійної підготовки;
- підтримання стосунків із клієнтами за допомогою політики або процедур фірми щодо прийняття і продовження відносин з клієнтами та завдань з компіляції інформації;
- дотримання вимог законодавства та нормативних актів завдяки процесу моніторингу та виправлення фірми.

Наприклад, команда із завдання може залежати від системи управління якістю фірми стосовно:

A11. Недолік системи управління якістю фірми необов’язково свідчить про те, що завдання з компіляції інформації не було виконано відповідно до професійних стандартів і застосовних юридичних та законодавчих вимог або що звіт практикуючого фахівця не був прийнятним.

Завдання з компіляції інформації

Вживання термінів «управлінський персонал» і «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» (див. параграфи 5, 7–8)

A12. Сфери відповідальності управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, різні в різних юрисдикціях і в різних типів суб’єктів господарювання. Такі відмінності впливають на те, як практикуючий фахівець застосовує вимоги цього МССП стосовно управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Відповідно слова «управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями», які використовуються в різних частинах цього МССП, призначені для попередження практикуючого фахівця про те, що в різних середовищах суб’єктів господарювання можуть бути різні структури та системи управлінського персоналу й управління.

A13. Різні сфери відповідальності, які стосуються складання фінансової інформації та

зовнішньої фінансової звітності, доручаються або управлінському персоналу, або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до таких чинників, як:

- ресурси та структура суб'єкта господарювання;
- відповідні ролі управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в межах суб'єкта господарювання, встановлені у відповідних законодавчих чи нормативних актах або, якщо відсутнє регулювання суб'єкта господарювання, в офіційних системах управління чи підзвітності, встановлених для суб'єкта господарювання (наприклад, зазначені в контрактах або статуті чи документі іншого типу, за яким створюється суб'єкт господарювання).

У багатьох малих підприємствах часто відсутній розподіл ролей між управлінським персоналом і управлінням суб'єктом господарювання або ті, кого наділено найвищими повноваженнями суб'єкта господарювання, можуть також брати участь в управлінні таким суб'єктом. У більшості інших випадків, в основному у великих суб'єктів господарювання, управлінський персонал несе відповідальність за ведення бізнесу чи діяльність суб'єкта господарювання та звітність щодо неї, тоді як ті, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснюють нагляд над управлінським персоналом. У великих суб'єктів господарювання ті, кого наділено найвищими повноваженнями, часто матимуть чи братимуть на себе відповідальність за затвердження фінансової інформації суб'єкта господарювання, зокрема, якщо вона призначається для використання зовнішніми сторонами. У великих суб'єктів господарювання часто певній групі тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад аудиторському комітету, доручається певна відповідальність з нагляду. У деяких юрисдикціях за складання фінансової звітності для суб'єкта господарювання відповідно до визначеної концептуальної основи несуть юридичну відповідальність ті, кого наділено найвищими повноваженнями; в інших юрисдикціях це є відповідальністю управлінського персоналу.

Участь в іншій діяльності, яка стосується складання та подання фінансової інформації (див. параграф 5)

A14. Обсяг завдання з компіляції інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання. Проте в усіх випадках він буде пов'язаний з наданням допомоги управлінському персоналу у підготовці та поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання відповідно до концептуальної основи фінансового звітування виходячи з інформації, наданої управлінським персоналом. У деяких завданнях з компіляції інформації управлінський персонал міг вже сам підготувати фінансову інформацію у формі проекту чи у попередній формі.

A15. Практикуючого фахівця можуть також залучати до виконання певної іншої діяльності від імені управлінського персоналу додатково до завдання з компіляції інформації. Наприклад, практикуючого фахівця можуть попросити також зібрати, класифікувати й узагальнити основні бухгалтерські дані суб'єкта господарювання та обробити дані бухгалтерських записів з метою складання пробного балансу. Пробний баланс використовуватиметься в подальшому як основна інформація, на основі якої практикуючий фахівець може підготувати фінансову інформацію, що є предметом завдання з компіляції інформації, яке виконується відповідно до цього МССП. Це часто відбувається у випадку малих суб'єктів господарювання, які не мають складних облікових систем, або суб'єктів господарювання, які вважають за краще передавати виконання бухгалтерських записів зовнішнім постачальникам. Цей МССП не розглядає таку додаткову діяльність, яку практикуючий фахівець може виконувати, щоб допомогти управлінському персоналу на інших ділянках перед тим, як складати фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Концептуальна основа фінансового звітування (див. параграф 10)

A16. Фінансову інформацію можна підготувати відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, призначеної задовольняти:

- загальні потреби у фінансовій інформації широкого кола користувачів (тобто відповідно до концептуальної основи фінансового звітування загального призначення); або
- потреби у фінансовій інформації певних користувачів (тобто відповідно до «концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення»).

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають форму та зміст фінансової інформації. У деяких випадках концептуальну основу фінансового звітування можуть називати «основою бухгалтерського обліку».

A17. Приклади загальноприйнятих концептуальних основ фінансового звітування загального призначення такі:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і встановлені національні стандарти фінансового звітування, застосовні до офіційно зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання;
- Міжнародні стандарти фінансового звітування для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) та встановлені національні стандарти фінансового звітування, застосовні до малих і середніх підприємств.

A18. Приклади концептуальних основ для складання фінансової звітності спеціального призначення, які можна застосовувати залежно від конкретного призначення фінансової інформації, такі:

- податкова база бухгалтерського обліку, яка застосовується в певній юрисдикції для підготовки фінансової інформації, щоб виконувати зобов’язання з дотримання вимог податкового законодавства;
- щодо суб’єктів господарювання, від яких не вимагається застосовувати встановлену концептуальну основу фінансового звітування:
  - основа бухгалтерського обліку, яка застосовується у фінансовій інформації певного суб’єкта господарювання і є прийнятною для запланованого використання фінансової інформації та обставин суб’єкта господарювання (наприклад, використання касового методу бухгалтерського обліку разом із вибраними нарахуваннями, наприклад дебіторською заборгованістю і кредиторською заборгованістю, результатом якого є баланс і звіт про прибутки та збитки; чи використання встановленої концептуальної основи фінансового звітування, яку модифікують для відповідності певному призначенню, для якого складається фінансова інформація).
  - касовий метод бухгалтерського обліку, за яким складається звіт про надходження та виплати (наприклад, з метою розподілу надходжень грошових коштів, які перевищують виплати власникам орендованої нерухомості; або за яким відображаються зміни в фонді підзвітних сум групи).

Етичні вимоги (див. параграф 21)

A19. Частина А Кодексу РМСЕБ установлює фундаментальні принципи професійної етики, яких мають дотримуватися практикуючі фахівці, та надає концептуальну основу застосовування цих принципів. Фундаментальні принципи такі:

(a) чесність;

(b) об’єктивність;

(c) професійна компетентність і належна ретельність;

(d) конфіденційність; та

(e) професійна поведінка.

Фундаментальні принципи етики встановлюють стандарти поведінки, які очікуються від професійного бухгалтера.

Кодекс РМСЕБ містить концептуальну основу, яка встановлює підхід, який професійний бухгалтер повинен застосовувати під час ідентифікування, оцінки та усунення загроз щодо відповідності фундаментальним принципам. Що стосується аудитів, перевірок та інших завдань з надання впевненості, Кодекс РМСЕБ встановлює Міжнародні стандарти незалежності, встановлені шляхом застосування концептуальної основи до загроз незалежності пов'язаних з цими завданнями.

Етичні міркування, які стосуються причетності практикуючого фахівця до інформації (див. параграфи 21, (a)–(d))

A20. Згідно з Кодексом РМСЕБ[10] застосування принципу чесності вимагає, щоб професійний бухгалтер не був свідомо причетний до звітів, податкових декларацій, листування чи іншої інформації, якщо він вважає, що ця інформація:

(a) містить твердження, яке за своєю суттю є неправдивим або вводить в оману;

(b) містить твердження чи інформацію, надану необачно; або

(c) пропускає чи викривлює необхідну інформацію, якщо такий пропуск або викривлення вводитимуть в оману.

Якщо професійному бухгалтеру стає відомо про причетність бухгалтера до такої інформації, Кодекс РМСЕБ вимагає від нього вжити заходів, щоб не бути причетним до такої інформації.

Незалежність (див. параграфи 17(g), 21)

A21. Незважаючи на те що *Міжнародні стандарти незалежності* Кодексу РМСЕБ не застосовуються до завдань із компіляції інформації, національні кодекси етики або законодавчі чи нормативні акти можуть установлювати вимоги або правила розкриття інформації, які стосуються незалежності.

A22. Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги можуть:

(a) вимагати від практикуючого фахівця повідомляти про фактичне або підозрюване орушення законів та правил до відповідного органу поза межами організації.

(b) встановити відповідальність, згідно з якою звітність до відповідного органу за межами суб'єкта господарювання може бути доречною за обставин.[11]

A23. Повідомлення відповідні органи про фактичне або підозрюване порушення законів і норм за межами організації може бути необхідним або доречним за обставин, оскільки:

(a) закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги вимагають від практикуючого фахівця звітування;

(b) практикуючий фахівець визначив, що звітність є належною дією для

[10] Кодекс РМСЕБ, параграф R111.2

[11] Див., наприклад, параграф R360.36 та параграф R360.37 Кодексу РМСЕБ.

реагування на фактичні або підозрювані порушення відповідно до етичних вимог; або

(c) закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги надають практикуючому фахівцю право на це.

A24. Згідно з параграфом 28 цього MCCG, не очікується, що практикуючий спеціаліст матиме рівень розуміння законів та нормативних актів, окрім того, який необхідний для виконання завдання зі компіляції інформації. Однак закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги можуть вимагати, щоб практикуючий фахівець застосовував знання, професійне судження та досвід у реагуванні на фактичні або підозрювані порушення. Чи є дія фактичним порушенням, в кінцевому підсумку має визначити суд або інший відповідний судовий орган.

A25. За деяких обставин повідомлення про фактичне або підозрюване порушення законів і нормативних актів у відповідний орган за межами організації може перешкоджати обов'язку практикуючого фахівця зберігати конфіденційність відповідно до закону, нормативного акту або відповідних етичних вимог. В інших випадках повідомлення про фактичне або підозрюване порушення відповідному органу за межами суб'єкта господарювання не вважатиметься порушенням обов'язку зберігати конфіденційність відповідно до відповідних етичних вимог[12].

A26. Практичний фахівець може розглянути можливість внутрішнього консультування (наприклад, у фірмі чи мережевій фірмі), отримання юридичної консультації, щоб зрозуміти професійні або юридичні наслідки вжиття будь-яких конкретних дій, або консультації на конфіденційній основі з регуляторним або професійним органом (крім випадків це заборонено законом чи нормативними актами або порушує обов'язок зберігати конфіденційність).[13]

Професійне судження (див. параграфи 22, 24 (e)(iii))

A27. Професійне судження є суттєвим для належного виконання завдання з компіляції інформації. Причина полягає в тому, що тлумачення відповідних етичних вимог і вимог цього МССП, а також обґрунтовані рішення, потрібні у процесі виконання всього завдання з компіляції інформації, вимагають застосування відповідних знань та досвіду до фактів і обставин завдання. Професійне судження потрібно, зокрема, якщо завдання стосується допомоги управлінському персоналу суб'єкта господарювання в прийнятті рішень про таке:

- прийнятність концептуальної основи фінансового звітування, яку слід застосовувати для складання й подання фінансової інформації суб'єкта господарювання, з огляду на заплановане використання фінансової інформації та її визначених користувачів;
- застосування належної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи:
  - вибір прийнятних облікових політик згідно з концептуальною основою;
  - розробку облікових оцінок, потрібних для підготовки і подання фінансової інформації згідно з цією концептуальною основою; та
  - підготовка та подання фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Допомога практикуючого фахівця управлінському персоналу завжди надається

[12] Див., наприклад, параграфи R114.1, 114.1 A1 та R360.37 Кодексу РМСЕБ

[13] Див., наприклад, параграф 360.39 A1 Кодексу РМСЕБ.

виходячи з того, що управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, розуміють значущі судження, які відображені у фінансовій інформації, та беруть на себе відповідальність за ці судження.

A28. Професійне судження передбачає застосування належної професійної підготовки, знання й досвіду в контексті цього МССП, а також стандартів бухгалтерського обліку та етики при прийнятті обґрунтованих рішень про план дій, які є прийнятними за конкретних обставин завдання з компіляції інформації.

A29. Застосування професійного судження в індивідуальних завданнях ґрунтується на фактах та обставинах, які відомі практикуючому фахівцю раніше від дати звіту практикуючого фахівця про завдання, включаючи:

- знання, набуті внаслідок виконання інших завдань для суб'єкта господарювання, якщо це прийнятно (наприклад, послуги з оподаткування);
- розуміння практикуючим фахівцем бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання, включаючи його облікові системи, та застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування в галузі, в якій суб'єкт господарювання провадить свою діяльність;
- ступінь, в якому підготовка та подання фінансової інформації вимагає застосування судження управлінського персоналу.

Управління та досягнення якості при виконанні завдань з компіляції (див. параграф 23 (b))

A30. Дії партнера із завдання та відповідні повідомлення іншим членам команди із завдання, якщо він бере на себе загальну відповідальність за управління та досягнення якості по кожному завданню, підкреслюють важливість досягнення якості завдання через:

(a) виконання роботи, яка відповідає професійним стандартам та нормативним і юридичним вимогам;

(b) дотримання вимог застосовних політик або процедур фірми; та

(c) надання звіту практикуючого фахівця про завдання відповідно до цього МССП.

Прийняття і продовження стосунків з клієнтами та завдань з компіляції інформації (див. параграфи 23 (b)(i))

A31. МСУЯ 1 вимагає, щоб фірма встановила цілі якості, що стосуються обґрунтованості її професійних суджень щодо того, чи приймати або продовжувати відносини з клієнтом або завдання на основі інформації, отриманої про характер та обставини завдання з компіляції інформації та чесності та етичних цінностей клієнтів (в тому числі управлінського персоналу та коли це доречно тих, кого наділено найвищими повноваженнями), що є достатнім для обґрунтування таких суджень.

Дотримання відповідних етичних вимог під час виконання завдання (див. параграфи 23 (b)(iii))

A32. МСУЯ 1 визначає відповідальність фірми за встановлення цілей якості, які стосуються виконання обов'язків стосовно відповідних етичних вимог. Цей МССП визначає відповідальність партнера із завдання стосовно дотримання відповідних етичних вимог групою із завдання.

Прийняття і продовження завдання

Ідентифікація запланованого використання фінансової інформації (див. параграф 24(a))

A33. Заплановане використання фінансової інформації ідентифікується через посилання на застосовні законодавчі, нормативні акти чи інші встановлені розпорядження, які стосуються надання фінансової інформації суб'єкта господарювання, беручи до уваги інформаційні потреби сторін, внутрішніх або зовнішніх для суб'єкта господарювання, які є визначеними користувачами. Прикладом є фінансова інформація, яку суб'єкту господарювання потрібно надавати стосовно здійснених операцій чи заяв на фінансування зовнішнім сторонам, таким як постачальники, банки чи інші надавачі фінансування або коштів.

A34. Ідентифікація практикуючим фахівцем запланованого використання фінансової інформації пов'язана також із розумінням таких чинників, як конкретні цілі управлінського персоналу чи за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, яких передбачається досягти, пропонуючи завдання з компіляції інформації, та сторін, що наймають, якщо вони інші. Наприклад, організація, яка фінансує гранти, може вимагати, щоб суб'єкт господарювання надав фінансову інформацію, підготовану професійним бухгалтером, для отримання інформації про певні аспекти операцій чи діяльності суб'єкта господарювання, складену за певною формою, щоб підтвердити надання гранту або продовження існуючого гранту.

Ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграфи 17(a), 24 (b))

A35. Рішення про концептуальну основу фінансового звітування, яку управлінський персонал застосовує до фінансової інформації, приймається в контексті запланованого використання інформації, зазначеного в узгоджених умовах завдання і вимогах будь-якого застосовного законодавчого чи нормативного акта.

A36. Далі наведено приклади чинників, які свідчать, що може бути потрібним розгляд прийнятності концептуальної основи фінансового звітування:

- характер суб'єкта господарювання та чи є форма суб'єкта господарювання регульованою, наприклад чи є він комерційним підприємством, орієнтованим на прибуток, суб'єктом господарювання в державному секторі чи неприбутковою організацією;
- заплановане використання фінансо вої інформації та визначені користувачі. Наприклад, фінансова інформація може призначатися для використання широким колом користувачів або в інших випадках може призначатися для використання управлінським персоналом чи певними зовнішніми користувачами в контексті конкретного призначення, визначеного як частина узгодження умов завдання з компіляції інформації;
- чи є застосовна концептуальна основа фінансового звітування прописаною або встановленою в застосовному законодавчому чи нормативному акті, чи в контракті або угоді іншої форми з третьою стороною або як частина управління чи підзвітності, прийнятою добровільно суб'єктом господарювання;
- характер і форма фінансової інформації, яку слід підготувати та подати згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування, наприклад повний комплект фінансової звітності, один фінансовий звіт або фінансову інформацію, подану в іншому форматі, узгоджену сторонами контракту чи угоди іншої форми.

Важливі чинники, якщо фінансова інформація призначена для певної мети (див. параграфи 24(a)–(b))

A37. Сторона, що наймає, як правило узгоджує характер і форму фінансової інформації, яка призначається для певної мети, з визначеними користувачами, наприклад

якщо вона встановлена відповідно до положень про фінансову звітність у контракті чи гранті на проект або потрібна для підтримки операцій чи діяльності суб'єкта господарювання. Відповідний контракт може вимагати застосування встановленої концептуальної основи фінансового звітування, наприклад концептуальної основи фінансового звітування загального призначення, встановленої уповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти, чи законодавчим або нормативним актом. В інших випадках сторони контракту можуть погодитися на використання концептуальної основи загального призначення, модифікованої чи зміненої, яка відповідає їх конкретним потребам. У такому разі застосовну концептуальну основу фінансового звітування можна описати у фінансовій інформації та в звіті практикуючого фахівця як таку, що представляє собою основу для фінансового звітування за визначеним контрактом, а не як посилання на модифіковану концептуальну основу фінансового звітування. У таких випадках незважаючи на те що ця скомпільована фінансова інформація може бути більш широкодоступною, застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою спеціального призначення і від практикуючого фахівця вимагається дотримання відповідних вимог цього МССП до звітності.

A38. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою фінансового звітування спеціального призначення, цей МССП вимагає, щоб практикуючий фахівець реєстрував будь-які обмеження запланованого використання чи обмеження щодо надання фінансової інформації у листі-зобов'язанні та зазначав у своєму звіті, що фінансова інформація складена із застосуванням концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення і тому може бути неприйнятною для інших цілей.

Відповідальність управлінського персоналу (див. параграф 24 (e))

A39. Відповідно до цього МССП вимагається, щоб практикуючий фахівець отримував згоду управлінського персоналу або за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо відповідальності управлінського персоналу стосовно фінансової інформації та завдання з компіляції інформації як попередньої умови прийняття завдання. У малих суб'єктів господарювання управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть не бути добре обізнаними з такою відповідальністю, включаючи відповідальність, яка виникає за застосовним законодавчим чи нормативним актом. З метою отримання згоди управлінського персоналу на основі повної інформації практикуючий фахівець може вважати за необхідне обговорити цю відповідальність із управлінським персоналом за якийсь час до отримання згоди управлінського персоналу щодо його відповідальності.

A40. Якщо управлінський персонал не підтверджує свою відповідальність у контексті завдання з компіляції інформації, практикуючий фахівець не в змозі виконати завдання та не має приймати завдання, якщо це не вимагається застосовним законодавчим чи нормативним актом. За конкретних обставин, якщо від практикуючого фахівця вимагається прийняття завдання, у нього може виникнути потреба повідомити інформацію управлінському персоналу про важливість цих питань і наслідки для завдання.

A41. Практикуючий фахівець має право покладатися на управлінський персонал щодо точного, повного та своєчасного надання всієї відповідної інформації для завдання з компіляції інформації. Форма інформації, наданої управлінським персоналом з метою завдання, варіюватиметься за різних обставин завдання. У широкому сенсі вона складатиметься із записів, документів, пояснень та іншої інформації, доречної для компіляції фінансової інформації з використанням застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Надана інформація може охоплювати, наприклад,

інформацію про припущення, наміри чи плани управлінського персоналу, які покладено в основу розробки облікових оцінок, потрібних для компіляції інформації згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.

Лист-зобов'язання чи інші форми письмової угоди (див. параграф 25)

A42. Це є в інтересах як управлінського персоналу і сторін, що його наймають (якщо вони відрізняються), так і практикуючого фахівця, щоб практикуючий фахівець надіслав листзобов'язання управлінському персоналу та за потреби сторонам, що його наймають, до виконання завдання з компіляції інформації з метою уникнення непорозуміння стосовно завдання з компіляції інформації. Лист-зобов'язання підтверджує прийняття завдання практикуючим фахівцем і підтверджує такі питання:

- цілі та обсяг завдання, включаючи розуміння сторін завдання, що не є завданням із надання впевненості;
- заплановане використання і обмеження щодо надання фінансової інформації та будь-які обмеження щодо її використання чи обмеження щодо надання (якщо прийнятно);
- відповідальність управлінського персоналу стосовно завдання з компіляції інформації;
- ступінь відповідальності практикуючого фахівця, включаючи те, що практикуючий фахівець не висловлюватиме аудиторську думку або не виконуватиме огляд висновку про фінансову інформацію;
- форму та зміст звіту, який практикуючий фахівець має надати про завдання.

Форма та зміст листа-зобов'язання

A43. Форма та зміст листа-зобов'язання можуть варіюватися в кожному завданні. В доповнення до питань, яких вимагає цей МССП, лист-зобов'язання може мати посилання, наприклад на таке:

- домовленості, які стосуються інших практикуючих фахівців та експертів з деяких аспектів завдання з компіляції інформації;
- домовленості, яких слід досягти із попереднім практикуючим фахівцем, якщо такий є, в разі початкового завдання;
- можливість того, що до управлінського персоналу чи за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть звернутися із запитом про письмове підтвердження певної інформації або пояснення, надані усно практикуючому фахівцю протягом завдання;
- право власності на інформацію, яка використовується для цілей завдання з компіляції інформації з розподілом документів та інформації суб'єкта господарювання, наданих для завдання, і документації практикуючого фахівця із завдання, з урахуванням застосовних законодавчих і нормативних актів;
- прохання до управлінського персоналу і сторони, що наймає, якщо вона інша, підтвердити отримання листа-зобов'язання та погодитися з умовами завдання, зазначеними в ньому.

Приклад листа-зобов'язання

A44. Приклад листа-зобов'язання стосовно завдання з компіляції інформації наведено в Додатку 1 до цього МССП.

Постійні завдання (див. параграф 26)

A45. Практикуючий фахівець може прийняти рішення не надсилати щоразу новий лист-зобов'язання чи іншу письмову угоду відповідної форми. Проте наведені далі чинники можуть свідчити про доцільність перегляду умов завдання з компіляції інформації чи нагадування управлінському персоналу або за потреби стороні, що наймає, про існуючі умови завдання:

- будь-яка ознака того, що управлінський персонал або за потреби сторона, що наймає, неправильно розуміє мету та обсяг завдання;
- будь-які переглянуті або особливі умови завдання;
- нещодавня зміна вищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання;
- значна зміна права власності суб'єкта господарювання;
- значна зміна характеру чи обсягу бізнесу суб'єкта господарювання;
- зміна законодавчих чи нормативних вимог, які впливають на суб'єкт господарювання;
- зміна застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 27)

A46. Визначення прийнятного часу повідомлення інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання з компіляції інформації. Відповідні обставини охоплюють значущість та характер питання, а також очікувані заходи управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, може бути прийнятним якнай-швидше повідомляти інформацію про значні ускладненя, що виникають під час завдання, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, в змозі допомогти практикуючому фахівцю подолати ці ускладнення.

A47. Відповідні етичні вимоги можуть включати вимогу повідомляти інформацію про фактичне або підозрюване порушення законів і правил відповідному рівню керівництва або особам, уповноваженим на управління. У деяких юрисдикціях закони чи нормативні акти можуть обмежувати повідомлення інформації практикуючим спеціалістом з певних питань керівництву або особам, уповноваженим на управління. Закон або нормативний акт можуть спеціально забороняти передачу інфомації чи інші дії, які можуть зашкодити розслідуванню відповідним органом фактичного або підозрюваного порушення, включаючи попередження організації, наприклад, коли практикуючий фахівець повинен повідомити про фактичне або підозрюване порушення до відповідного органу відповідно до законодавства про боротьбу з відмиванням грошей. За цих обставин питання, які розглядає практикуючий фахівець, можуть бути складними, і практикуючий фахівець може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

Виконання завдання

Розуміння практикуючим фахівцем (див. параграфи 28)

A48. Отримання розуміння бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання, включаючи облікову систему і бухгалтерські записи суб'єкта господарювання, – постійний процес, який відбувається протягом усього завдання з компіляції інформації. Таке розуміння формує систему критеріїв, у межах якої практикуючий фахівець

здійснює професійне судження під час компіляції фінансової інформації.

A49. Широта та повнота розуміння практикуючим фахівцем, яке він має чи отримує про бізнес і діяльність суб'єкта господарювання, менші, ніж ті, якими володіє управлінський персонал. Воно спрямоване на рівень, який є достатнім, щоб практикуючий фахівець був у змозі скомпілювати фінансову інформацію відповідно до умов завдання.

A50. Приклади питань, які може розглядати практикуючий фахівець під час отримання розуміння бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання, а також застосовної концептуальної основи фінансового звітування, охоплюють:

- розмір і складність суб'єкта господарювання та його діяльності;
- складність концептуальної основи фінансового звітування;
- зобов'язання чи вимоги фінансового звітування суб'єкта господарювання, чи існують вони відповідно до застосовних законодавчих і нормативних актів, відповідно до положень контракту чи угоди іншої форми з третьою стороною чи в контексті добровільних домовленостей щодо фінансового звітування;
- рівень розвитку менеджменту та організаційної структури управління суб'єкта господарювання щодо управління і нагляду за бухгалтерськими записами та системами фінансового звітування суб'єкта господарювання, які покладено в основу підготовки фінансової інформації суб'єкта господарювання;
- рівень розвитку і складності систем фінансового обліку й звітування суб'єкта господарювання та відповідних заходів контролю;
- характер активів, зобов'язань, доходів і витрат суб'єкта господарювання.

Компіляція фінансової інформації

Значущі судження (див. параграф 30)

A51. У деяких завданнях із компіляції інформації практикуючий фахівець не надає допомогу управлінському персоналу стосовно значущих суджень. В інших завданнях практикуючий фахівець може надавати таку допомогу, наприклад стосовно потрібної облікової оцінки чи допомогу управлінському персоналу стосовно розгляду прийнятних облікових політик. Якщо допомога надається, потрібні обговорення, щоб управлінський персонал та за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, розуміли значущі судження, відображені в фінансовій інформації, та брали на себе відповідальність за такі судження.

Ознайомлення з фінансовою інформацією (див. параграф 31)

A52. Ознайомлення практикуючого фахівця з фінансовою інформацією має на меті допомогти виконати етичні зобов'язання практикуючого фахівця, які стосуються завдання з компіляції інформації.

Пропонування змін до фінансової інформації

Посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її визначення (див. параграф 34(a))

A53. Можуть виникати обставини, за яких застосовувана концептуальна основа фінансового звітування є встановленою концептуальною основою фінансового звітування із значними відхиленнями. Якщо опис застосовуваної концептуальної основи фінансового звітування у скомпільованій фінансовій інформації має посилання на встановлену концептуальну основу із значними відхиленнями,

практикуючому фахівцю може буде потрібно розглянути, чи не вводить в оману посилання на встановлену концептуальну основу за конкретних обставин завдання.

Усунення недоліків та викривлень інформації для того, щоб вона не вводила в оману (див. параграфи 34 (b)–(c))

A54. Розгляд суттєвості практикуючим фахівцем здійснюється в контексті застосовуваної концептуальної основи фінансового звітування. Деякі концептуальні основи фінансового звітування обговорюють концепцію суттєвості в контексті підготовки та подання фінансової інформації. Хоча концептуальні основи фінансового звітування можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, вони, як правило, пояснюють, що:

- викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливають на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової інформації;
- судження щодо суттєвості висловлюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру чи характеру викривлення або їх поєднання; та
- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової інформації, ґрунтуються на розгляді загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлення на конкретних індивідуальних користувачів, потреби яких можуть широко варіюватися, не розглядається.

A55. Такий розгляд, якщо він є в застосовуваній концептуальній основі фінансового звітування, надає практикуючому фахівцю систему критеріїв під час отримання розуміння суттєвості з метою завдання з компіляції інформації. Якщо такий розгляд відсутній, зазначені вище міркування нададуть практикуючому фахівцю систему критеріїв.

A56. На розуміння потреб користувачів фінансової інформації впливає розгляд суттєвості практикуючим фахівцем. За таких умов практикуючому фахівцю доцільно припустити, що користувачі:

- мають прийнятні знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також зацікавлені у вивченні фінансової інформації з достатньою ретельністю;
- розуміють, що фінансову інформацію підготовлено та подано з урахуванням рівнів суттєвості;
- визнають невизначеність, властиву оцінці сум, яка ґрунтується на використанні оцінок, суджень і розгляді майбутніх подій; та
- приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, яка міститься у фінансовій інформації.

A57. Застосовувана концептуальна основа фінансового звітування може містити передмову, що фінансова інформація складена на основі припущення про безперервність. Якщо практикуючому фахівцю стає відомо, що існує невизначеність стосовно здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, практикуючий фахівець може за потреби пропонувати більш прийнятне подання згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування чи розкриття прийнятної інформації, яка стосується здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, щоб виконати вимоги цієї концептуальної основи та щоб фінансова інформація не вводила в оману.

Умови, які вимагають, щоб практикуючий фахівець відмовився від завдання (див. параграфи 33, 35)

A58. За обставин, які розглядаються у вимогах цього МССП, якщо необхідно відмовитися від завдання, відповідальність за інформування управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про підстави відмови дає можливість пояснити етичні зобов'язання практикуючого фахівця.

Документація (див. параграф 38)

A59. Документація, яку вимагає цей МССП, слугує багатьом цілям, включаючи такі:

- забезпечити запис питань, які постійно доречні для майбутніх завдань із компіляції інформації;
- дати можливість групі із завдання, якщо це застосовно, скласти звіт про свою роботу, включаючи записи про завершення завдання.

A60. Практикуючий фахівець може розглядати також включення до документації із завдання копії пробного балансу, стислого викладу суттєвих бухгалтерських записів чи іншої інформації суб'єкта господарювання, які він використав для виконання компіляції інформації.

A61. Зазначаючи, як скомпільована фінансова інформація узгоджується з основними записами, документами, поясненнями та іншою інформацією, наданими управлінським персоналом з метою завдання з компіляції інформації, практикуючий фахівець може, наприклад, скласти перелік, який показує звірку залишків на рахунках Головної книги суб'єкта господарювання зі скомпільованою фінансовою інформацією, включаючи будь-які коригування проводок у журналі або інші зміни до фінансової інформації, які практикуючий фахівець узгодив з управлінським персоналом у ході завдання.

Звіт практикуючого фахівця (див. параграф 40)

A62. Письмовий звіт означає звіти, надані на паперових та електронних носіях.

A63. Якщо практикуючому фахівцю відомо, що скомпільована фінансова інформація та звіт практикуючого фахівця включатимуться до документа, який містить іншу інформацію, таку як фінансовий звіт, практикуючий фахівець може розглядати, чи дає змогу форма подання ідентифікувати номери сторінок, на яких відображено фінансову інформацію. Це допомагає користувачам ідентифікувати фінансову інформацію, якої стосується звіт практикуючого фахівця.

Адресати звіту (див. параграф 40 (b))

A64. У певній юрисдикції законодавчий чи нормативний акт можуть визначати, кому слід адресувати звіт практикуючого фахівця. Як правило, звіт практикуючого фахівця адресується стороні, що наймає його згідно з умовами завдання, як правило, це управлінський персонал суб'єкта господарювання.

Фінансова інформація, підготовлена з використанням концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення (див. параграф 40(j))

A65. Відповідно до цього МССП, якщо фінансова інформація підготована з використанням концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення, вимагається, щоб звіт практикуючого фахівця привертав увагу читачів звіту до концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення, яка використана у фінансовій інформації, та зазначав, що через це фінансова інформація може бути недоречною для інших цілей. Це можна доповнювати додатковим параграфом, який обмежує або надання, або використання, чи те й інше, звіту практикуючого фахівця лише визначеними

користувачами.

A66. Фінансову інформацію, підготовану з конкретною метою, можуть отримувати інші сторони, ніж визначені користувачі, які можуть використовувати інформацію для інших цілей, ніж ті, для яких інформація призначалася. Наприклад, регуляторний орган може вимагати, щоб певні суб'єкти господарювання надавали фінансову звітність, складену із використанням концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення, та оприлюднювали фінансову звітність. Факт більшої доступності такої фінансової звітності для інших сторін, крім визначених користувачів, не означає, що тоді фінансова звітність стане фінансовою звітністю загального призначення. Твердження практикуючого фахівця, які потрібно включати до його звіту, мають привертати увагу користувачів до того факту, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення і тому може не бути прийнятною для інших цілей.

Обмеження щодо надання та використання звіту практикуючого фахівця

A67. Практикуючий фахівець може вважати прийнятним зазначити, що його звіт призначений винятково для визначеного кола користувачів фінансової інформації. Залежно від законодавчого чи нормативного акта в певній юрисдикції цього можна досягти через обмеження щодо надання чи використання, або те й інше, звіту практикуючого фахівця лише визначеними користувачами.

Завершення завдання з компіляції інформації та зазначення дати звіту практикуючого фахівця (див. параграфи 37, 38, 41)

A68. Практикуючому фахівцю доцільно розглянути процес, який існує у суб’єкта господарювання для затвердження фінансової інформації управлінським персоналом або за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, коли він завершує завдання з компіляції інформації. Залежно від характеру та мети фінансової інформації може існувати встановлений процес затвердження, якого мають дотримуватися управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, або який приписаний у застосовному законодавчому та нормативному акті для складання й остаточного ухвалення фінансової інформації чи фінансової звітності суб’єкта господарювання.

Приклади звітів (див. параграф 40)

A69. У Додатку 2 до цього МССП наведено приклади звітів практикуючого фахівця щодо компіляції інформації, які містять потрібні елементи звіту.

Додаток 1

(див. параграф А44)

Приклад листа-зобов’язання стосовно завдання з компіляції інформації

Нижче наведено приклад листа-зобов'язання для завдання з компіляції інформації, який ілюструє відповідні вимоги та рекомендації, що містяться в цьому МССП. Цей лист не є безперечним; припускається, що він є лише рекомендацією, яку можна використовувати разом із міркуваннями, наведенимивцьому МССП. Він потребуватиме змін відповідно до вимог та обставин індивідуальних завдань із компіляції інформації. Лист сформульовано так, що він стосується компіляції інформації фінансової звітності за один звітний період і потребуватиме модифікації, якщо планується чи очікується, що він застосовуватиметься до постійного завдання, як зазначено в цьому МССП. Може бути доцільним звернутися по юридичну консультацію, щоб будь-який лист, що пропонується, був належно сформульований.

Цей лист-зобов’язання ілюструє такі обставини:

- фінансова звітність має бути скомпільована для виняткового використання управлінським персоналом компанії (компанії АВС) і використання фінансової звітності обмежуватиметься управлінським персоналом. Використання та надання звіту практикуючого фахівця також обмежується управлінським персоналом.
- скомпільована фінансова звітність складатиметься лише з балансу компанії станом на 31 грудня 20XX р. і звіту про прибутки та збитки за рік, що минув на зазначену дату, без приміток. Управлінський персонал визначив, що фінансова звітність складатиметься методом нарахувань.

* * *

Управлінському персоналу[1] компанії АВС:

[Мета та обсяг завдання з компіляції інформації]

Ви звернулися до нас із проханням надати такі послуги:

На основі інформації, яку Ви надасте нам, ми допоможемо Вам скласти та подати таку фінансову звітність для компанії АВС: баланс компанії АВС станом на 31 грудня 20X1 р. і звіт про прибутки та збитки за рік, що минув на зазначену дату, на основі історичної собівартості, відображаючи всі операції з грошовими коштами, в тому числі торговельну кредиторську заборгованість, торговельну дебіторську заборгованість за вирахуванням забезпечення сумнівних рахунків, запаси, які обліковуються методом середньої собівартості, поточні податки на прибуток до сплати станом на звітну дату та капіталізацію значних активів із тривалим строком експлуатації за історичною собівартістю, амортизованою протягом попередньо оцінених строків корисної експлуатації на прямолінійній основі. Ця фінансова звітність не міститиме пояснювальних приміток, крім примітки, яка описує основу бухгалтерського обліку, як зазначено в цьому листі-зобов’язанні.

Мета, з якою використовуватиметься ця фінансова звітність, полягає в наданні річної фінансової інформації, яка відображає фінансовий стан суб’єкта господарювання на дату фінансової звітності – 31 грудня 20XX р. і фінансові результати діяльності за рік, що

[1] У цьому листі-зобов’язанні посилання «ви», «ваш», «ми», «наш», «управлінський персонал», «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» та «практикуючий фахівець» використовуються або змінюються за потреби залежно від конкретних обставин.

минув на зазначену дату. Фінансова звітність призначається виняткова для Вашого використання і не має надаватися іншим сторонам.

Наша відповідальність

Завдання з компіляції інформації передбачає застосування досвіду з бухгалтерського обліку і фінансового звітування, щоб допомогти Вам скласти та подати фінансову інформацію. Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням із надання впевненості, від нас не вимагається перевіряти правильність чи повноту інформації, яку Ви надаєте нам для завдання з компіляції інформації, чи в інший спосіб збирати докази з метою висловлення аудиторської думки. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку або не надаємо висновок з огляду щодо того, чи складена фінансова звітність відповідно до основи бухгалтерського обліку, яку Ви встановили, як описано вище.

Ми виконаємо завдання з компіляції інформації відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4410 (переглянутий) «Завдання з компіляції інформації». МССП 4410 (переглянутий) вимагає, щоб під час виконання цього завдання ми дотримувалися відповідних етичних вимог, включаючи принципи чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності. З цією метою вимагається, щоб ми дотримувалися вимог *Кодексу етики професійних бухгалтерів* Ради Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (*включаючи Міжнародні стандарти незалежності*) (Кодексу РМСЕБ).

Ваша відповідальність

Завдання з компіляції інформації, яке слід виконати, виконується на основі того, що Ви підтверджуєте та розумієте, що наша роль полягає в допомозі Вам у складанні й поданні фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, яку Ви застосовуєте до фінансової звітності. Відповідно Ви несете зазначену нижче загальну відповідальність, яка є фундаментальною для виконання нами завдання з компіляції інформації згідно з МССП 4410 (переглянутий):

(a) відповідальність за фінансову звітність, за її складання й подання відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, яка є прийнятною з огляду на заплановане використання фінансової звітності та визначених користувачів;

(b) відповідальність за правильність і повноту записів, документів, пояснень та іншої інформації, наданої Вами нам з метою компіляції фінансової звітності;

(c) відповідальність за судження, потрібні при складанні та поданні фінансової звітності, включаючи судження, щодо яких ми можемо надати допомогу в ході завдання з компіляції інформації.

Наш звіт із компіляції інформації

Як складову частину нашого завдання ми надаємо наш звіт, який додається до фінансової звітності, підготованої нами, що опише фінансову звітність і роботу, виконану нами для цього завдання з компіляції інформації [додаються]. Звіт також зазначатиме, що використання фінансової звітності обмежується метою, зазначеною в цьому листі-зобов'язанні, та що використання й надання нашого звіту про це завдання з компіляції інформації обмежується Вами як управлінським персоналом компанії ABC.

Просимо підписати та повернути примірник цього листа, що додається, як свідчення підтвердження Вами та Вашої згоди з домовленостями стосовно нашого завдання з компіляції інформації фінансової звітності, описаного в цьому листі, включаючи відповідальність кожного з нас.

[Інша важлива інформація]

[Вставити іншу інформацію, таку як домовленості про гонорари, виставляння рахунків та інші особливі умови залежно від обставин.]

XYZ & Co.

Підтверджено та узгоджено від імені управлінського персоналу компанії ABC

(підпис)

.....

Ім’я, прізвище та посада

Дата

Додаток 2

(див. параграф А69)

Приклади звітів практикуючого фахівця з компіляції інформації

Завдання з компіляції фінансової звітності загального призначення

- Приклад 1. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції фінансової звітності з використанням концептуальної основи фінансового звітування загального призначення.

Завдання з компіляції фінансової звітності, складеної для спеціального призначення

- Приклад 2. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції фінансової звітності з використанням модифікованої концептуальної основи фінансового звітування загального призначення.

Завдання з компіляції фінансової інформації, складеної для спеціального призначення, якщо використання або надання фінансової інформації обмежується визначеними користувачами

- Приклад 3. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції фінансової звітності з використанням основи бухгалтерського обліку, встановленої в контракті.
- Приклад 4. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції фінансової звітності з використанням основи бухгалтерського обліку, обраної управлінським персоналом суб'єкта господарювання для фінансової інформації, потрібної для власних цілей управлінському персоналу.
- Приклад 5. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції фінансової інформації, яка є елементом, рахунком або статтею *[вставити прийнятне посилання на інформацію, потрібну з метою дотримання вимог нормативних актів*].

Приклад 1. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції інформації фінансової звітності з використанням концептуальної основи фінансового звітування загального призначення.

- **Фінансова звітність загального призначення потрібна відповідно до чинного законодавства, яке визначає, що фінансову звітність суб'єкта господарювання слід складати із застосуванням Міжнародних стандартів фінансового звітування для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП).**

ЗВІТ ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО КОМПІЛЯЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ

[Управлінському персоналу компанії АВС]

Ми скомпілювали фінансову звітність, що додається, компанії АВС на основі наданої Вами інформації. Ця фінансова звітність складається зі звіту про фінансовий стан компанії АВС на 31 грудня 20ХХ р., звіту про сукупні прибутки і збитки, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, а також стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Ми виконали це завдання з компіляції інформації відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4410 (переглянутий)

«Завдання з компіляції інформації».

Ми застосували наш досвід із бухгалтерського обліку та фінансового звітування, щоб допомогти Вам у складанні й поданні цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансового звітування для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП). Ми дотримувалися відповідних етичних вимог, включаючи принципи чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

Ви несете відповідальність за цю фінансову звітність, а за також правильність і повноту інформації, використаної для її компіляції.

Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням з надання впевненості, від нас не вимагається перевіряти правильність чи повноту інформації, яку Ви надали нам для компіляції цієї фінансової звітності. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку або не надаємо висновок з огляду того, чи складена ця фінансова звітність згідно з МСФЗ для МСП.

[*Підпис практикуючого фахівця*]

[*Дата звіту практикуючого фахівця*]

[*Адреса практикуючого фахівця*]

Приклад 2. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції інформації фінансової звітності з використанням модифікованої концептуальної основи фінансового звітування загального призначення.

- **Фінансова звітність складена з використанням концептуальної основи фінансового звітування загального призначення, прийнятої управлінським персоналом на модифікованій основі.**
- **Застосована концептуальна основа фінансового звітування – це Міжнародні стандарти фінансового звітування для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП), за винятком підходу до нерухомості, яка була переоцінена, а не обліковувалася за історичною собівартістю.**
- **Використання чи надання фінансової звітності не обмежується.**

ЗВІТ ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО КОМПІЛЯЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ

[Управлінському персоналу компанії АВС]

Ми скомпілювали фінансову звітність, що додається, компанії АВС на основі наданої Вами інформації. Ця фінансова звітність складається зі звіту про фінансовий стан компанії АВС на 31 грудня 20Х1 р., звіту про сукупні прибутки і збитки, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, а також стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Ми виконали це завдання з компіляції інформації відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4410 (переглянутий)

«Завдання з компіляції інформації».

Ми застосували наш досвід із бухгалтерського обліку та фінансового звітування, щоб допомогти Вам у складанні й поданні цієї фінансової звітності на основі бухгалтерського обліку, описаній у примітці Х до фінансової звітності. Ми дотримувалися відповідних етичних вимог, включаючи принципи чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

Ви несете відповідальність за цю фінансову звітність, а також за правильність і повноту інформації, використаної для її компіляції.

Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням з надання впевненості, від нас не вимагається перевіряти правильність чи повноту інформації, яку Ви надали нам для компіляції інформації цієї фінансової звітності. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку або не надаємо висновок з огляду на те, чи складена ця фінансова звітність згідно з основою бухгалтерського обліку, описаною в примітці Х.

Як зазначено в примітці Х, фінансова звітність складена та подана відповідно до Міжнародних стандартів фінансового звітування для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП), за винятком нерухомості, яка переоцінюється у фінансовій звітності, а не обліковується за історичною собівартістю. Ця фінансова звітність складена з метою, описаною у примітці У до фінансової звітності. Відповідно ця фінансова звітність може бути неприйнятною для інших цілей.

[*Підпис практикуючого фахівця*]

[*Дата звіту практикуючого фахівця*]

[*Адреса практикуючого фахівця*]

Приклад 3. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції інформації фінансової звітності з використанням основи бухгалтерського обліку, встановленої в контракті.

- **Фінансова звітність складена з метою перевірки дотримання положень контракту із застосуванням основи бухгалтерського обліку, встановленої в контракті.**
- **Практикуючого фахівця наймає інша сторона, ніж управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями суб'єкта господарювання.**
- **Фінансова звітність призначена для використання лише сторонами, зазначеними в контракті.**
- **Надання та використання звіту практикуючого фахівця обмежується визначеними користувачами фінансової звітності, зазначеними в контракті.**

ЗВІТ ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО КОМПІЛЯЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ

[Стороні, що наймає[1]]

Ми скомпілювали фінансову звітність, що додається, компанії ABC («Компанія») на основі інформації, наданої управлінським персоналом компанії («управлінський персонал»). Ця фінансова звітність складається з

[*назва всіх елементів фінансової звітності, складеної згідно з основою бухгалтерського обліку, зазначеною в контракті, і період/дата, до яких вона належить*].

Ми виконали це завдання з компіляції інформації відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4410 (переглянутий)

«Завдання з компіляції інформації».

Ми застосували наш досвід із бухгалтерського обліку та фінансового звітування, щоб допомогти управлінському персоналу у складанні й поданні цієї фінансової звітності на основі бухгалтерського обліку, описаній у примітці X до фінансової звітності. Ми дотримувалися відповідних етичних вимог, включаючи принципи чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

Відповідальність за цю фінансову звітність, а також за правильність та повноту інформації, використаної для її компіляції, несе управлінський персонал.

Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням з надання впевненості, від нас не вимагається перевіряти правильність чи повноту інформації, наданої нам управлінським персоналом для компіляції інформації цієї фінансової звітності. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку або не надаємо висновок з огляду на те, чи складена ця фінансова звітність відповідно до основи бухгалтерського обліку, описаної в примітці X.

Як зазначено в примітці X, ця фінансова звітність складена та подана на основі, описаній у статті Z положень контракту Компанії з XYZ Limited від [*вставити дату відповідного контракту/угоди*] («Контракт»), та з метою, описаною у Примітці Y до фінансової звітності. Відповідно ця фінансова звітність призначена для використання лише сторонами, зазначеними в контракті, і може бути недоречною для інших цілей.

[1] Або прийнятний адресат, установлений у відповідному контракті.

Наш звіт із компіляції інформації призначається винятково для сторін, зазначених у контракті, та його не слід надавати іншим сторонам.

[*Підпис практикуючого фахівця*]

[*Дата звіту практикуючого фахівця*]

[*Адреса практикуючого фахівця*]

Приклад 4. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції інформації фінансової звітності з використанням основи бухгалтерського обліку, обраної управлінським персоналом суб'єкта господарювання для фінансової інформації,яка потрібна для власних цілей управлінському персоналу.

- **Фінансова звітність складена з використанням концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення, призначена для використання лише управлінським персоналом компанії для власних цілей управлінського персоналу.**
- **Ця фінансова звітність містить певні нарахування і складається лише з балансу, звіту про прибутки та збитки, а також однієї примітки, яка стосується основи бухгалтерського обліку, використаної для фінансової звітності.**
- **Ця фінансова звітність призначається для використання лише управлінським персоналом.**
- **Надання та використання звіту практикуючого фахівця обмежується управлінським персоналом.**

ЗВІТ ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО КОМПІЛЯЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ

[Управлінському персоналу компанії АВС]

Ми скомпілювали фінансову звітність, що додається, компанії АВС на основі інформації, наданої Вами. Ця фінансова звітність складається з балансу компанії АВС станом на 31 грудня 20ХХ р. та звіту про прибутки і збитки за рік, що минув на зазначену дату.

Ми виконали це завдання з компіляції інформації відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4410 (переглянутий)

«Завдання з компіляції інформації».

Ми застосували наш досвід із бухгалтерського обліку та фінансового звітування, щоб допомогти Вам у складанні й поданні цієї фінансової звітності на основі бухгалтерського обліку, описаній у примітці Х до фінансової звітності. Ми дотримувалися відповідних етичних вимог, включаючи принципи чесності, об’єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

Ви несете відповідальність за цю фінансову звітність, а також за правильність і повноту інформації, використаної для її компіляції.

Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням з надання впевненості, від нас не вимагається перевіряти правильність чи повноту інформації, яку Ви надали нам для компіляції інформації цієї фінансової звітності. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку або не надаємо висновку з огляду на те, чи складена ця фінансова звітність відповідно до основи бухгалтерського обліку, описаної в примітці Х.

Примітка Х зазначає основу, на якій складено цю фінансову звітність, та її мету, описану в примітці Y. Відповідно ця фінансова звітність призначена лише для використання Вами і може бути недоречною для інших цілей.

Наш звіт із компіляції інформації призначається винятково для Вашого використання як управлінського персоналу компанії АВС та його не слід надавати іншим сторонам.

[*Підпис практикуючого фахівця*]

[*Дата звіту практикуючого фахівця*]

[*Адреса практикуючого фахівця*]

Приклад 5. Звіт практикуючого фахівця щодо завдання з компіляції фінансової інформації, яка є елементом, рахунком або статтею [*вставити відповідне посилання на інформацію, потрібну з метою дотримання вимог нормативних актів*].

- **Фінансова інформація складена для спеціального призначення, тобто для дотримання вимог до фінансової звітності, встановлених регуляторним органом, відповідно до положень, встановлених регуляторним органом, які визначають форму і зміст фінансової інформації.**
- **Застосовна концептуальна основа фінансового звітування – концептуальна основа дотримання вимог.**
- **Фінансова інформація призначена для задоволення потреб певних користувачів і використання цієї фінансовоїінформації обмежується цими користувачами.**
- **Надання звіту фахівця-практика обмежується визначеними користувачами.**

ЗВІТ ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ ЩОДО КОМПІЛЯЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ

[Управлінському персоналу компанії АВС[2]]

Ми підготували відомість [*ідентифікувати підготовану фінансову інформацію*], що додається, компанії АВС станом на 31 грудня 20X1 р. («Відомість») на основі наданої Вами інформації.

Ми виконали це завдання компіляції інформації відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4410 (переглянутий)

«Завдання з компіляції інформації».

Ми застосували наш досвід із бухгалтерського обліку фінансового звітування, щоб допомогти Вам у складанні й поданні Відомості, як встановлено в [*вставити назву чи посилання на відповідний нормативний акт*]. Ми дотримувалися відповідних етичних вимог, включаючи принципи чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

Ви несете відповідальність за цю Відомість, а також правильність і повноту інформації, використаної для підготовки інформації використаної для компіляції цієї Відомості.

Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням з надання впевненості, від нас не вимагається перевіряти правильність або повноту інформації, наданої Вами нам для компіляції Відомості. Відповідно ми не висловлюємо аудиторську думку або не надаємо висновок з огляду на те, чи складена Відомість відповідно до [*вставити назву чи посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування, встановлену у відповідному нормативному акті*].

Як зазначено в примітці X, Відомість складено та подано на основі, встановленій [*вставити назву чи посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування, встановлену у відповідному нормативному акті*], з метою дотримання вимог компанії АВС [вставити назву чи посилання на відповідний нормативний акт]. Відповідно Відомість призначається для використання лише в зв'язку з цією метою і може бути

[2] Або прийнятний адресат, установлений у відповідному контракті.

недоречною для іншої мети.

Наш звіт із компіляції інформації призначається винятково для використання компанією ABC і регуляторним органом F та його не слід надавати сторонам, іншим ніж компанія ABC або регуляторний орган F.

[*Підпис практикуючого фахівця*]

[*Дата звіту практикуючого фахівця*]

[*Адреса практикуючого фахівця*]

СТОРІНКУ НАВМИСНО ЗАЛИШЕНО ПОРОЖНЬОЮ

IAASB
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
ISBN: 978-1-60815-546-0