

УДК 657

JEL Classification: M42

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2018.1\(34\).221-232](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2018.1(34).221-232)**О.С. Роева***Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна*

Виконання завдань з аудиту елементів та статей фінансової звітності як окремих об'єктів: вимоги та рекомендації Міжнародних стандартів аудиту

У статті систематизовано вимоги Міжнародних стандартів аудиту в контексті виконання завдань з аудиту окремих фінансових звітів, окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту задля обґрунтування напрямів розвитку організаційного та методичного забезпечення таких завдань. Уточнена класифікація аудиторських послуг з метою чіткого їх виокремлення в складі завдань з аудиту. Запропонована їх додаткова деталізація. Обґрунтовано, що організаційні етапи та методика виконання таких завдань мають регламентувати відносини із управлінським персоналом і включати всі специфічні етапи, які вимагаються в процесі проведення аудиту всієї фінансової звітності, зокрема, розгляд шахрайства, законодавчих та нормативних актів, операцій та відносин із пов'язаними особами, облікових оцінок, подальших подій, іншої інформації, безперервності діяльності тощо.

аудиторські послуги, Міжнародні стандарти аудиту, завдання з аудиту, окремий фінансовий звіт, елемент фінансового звіту, стаття фінансового звіту, рахунки фінансового звіту

О. С. Роева*Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, г.Кривой Рог, Украина*

Выполнение заданий по аудиту отдельных элементов и статей финансовой отчетности как отдельных объектов: требования и рекомендации Международных стандартов аудита

В статье систематизированы требования Международных стандартов аудита в контексте выполнения заданий по аудиту отдельных финансовых отчетов, отдельных элементов, счетов или статей финансового отчета для обоснования направлений развития организационного и методического обеспечения таких заданий. Уточнена классификация аудиторских услуг с целью четкого их выделения в составе заданий по аудиту. Предложена их дополнительная детализация. Обосновано, что организационные этапы и методика выполнения таких заданий должны регламентировать отношения с руководством и включать все специфические этапы, требуемые в процессе проведения аудита всей финансовой отчетности, а именно: рассмотрение мошенничества, законодательных и нормативных актов, операций и отношений со связанными лицами, учетных оценок, дальнейших событий, другой информации, непрерывности деятельности и т.д.

аудиторские услуги, Международные стандарты аудита, задания по аудиту, отдельный финансовый отчет, элемент финансового отчета, статья финансового отчета, счета финансового отчета

Постановка проблеми. З позицій забезпечення інтересів широкого кола користувачів найважливішим є аудит повного комплексу фінансової звітності. Проте, специфічні потреби окремих користувачів зумовлюють проведення аудиту лише окремих об'єктів бухгалтерського обліку та звітності.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) серій 100-700 застосовуються до аудиту фінансової звітності та мають бути в разі необхідності належним чином адаптовані для проведення аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» (далі МСА 805) розглядає особливі положення використання вищезазначених МСА під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту. Нова редакція МСА 805, яка представлена в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого

надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 року [8, с. 973-1000], чинна для аудитів окремих фінансових звітів або окремих елементів, рахунків і статей за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Отже, з одного боку, виділення одного об'єкту має спростити роботу аудитора, оскільки можна сконцентруватися лише на вузькому колі операцій, процесів тощо. Але з іншого, орієнтація МСА на регламентування питань, пов'язаних з проведенням завдань з аудиту всього пакету фінансових звітів, викликає проблеми при їх практичному застосуванні в процесі виконання завдань з аудиту лише окремих статей, рахунків, елементів фінансових звітів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем виконання аудиту за конкретними об'єктами здійснюються за двома напрямками: по-перше, визначення об'єктів, на які розповсюджується дія саме МСА, і об'єктів, перевірка яких регламентується Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості; по-друге, розробка організаційних та методичних засад аудиту об'єктів за чисельними класифікаціями, які представлені в навчальній та науковій літературі.

Саме другий напрям дослідження переважав і переважає в останні роки, завдяки чому в сфері аудиту та аудиторських послуг в цілому сформовано значний масив методичних розробок. Зокрема, узагальнення основних ознак класифікацій об'єктів аудиту в економічній літературі показало, що таких ознак та видів виділяють в кількості 17 та 89 од. відповідно, а саме: стадії розширеного виробництва суспільно необхідного продукту (4 види), відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства (3 види), складність (9 видів), структура (2 види), сфера господарювання (вид, галузь діяльності) (8 видів), цикли господарських операцій (4 види), час здійснення операцій (6 видів), характер оцінки (3 види), вид (23 види), система бухгалтерського обліку та звітності (6 видів), ресурси процесу праці (3 види), види виробництв та господарств (3 види), системи управління (2 види), елементи системи, які характеризують фінансово-господарську діяльність суб'єкта аудиту (4 види), зміст (4 види), термін перебування об'єктів у полі діяльності аудиту (3 види), відношення об'єктів до різних видів аудиту (2 види) [1, с. 280-284]. Серед досліджень, присвячених методикам окремих об'єктів, варто виокремити підручники, навчальні посібники та монографії Г.М. Давидова [5], Н.І. Дорош [6], О.А. Петрик [2; 3], О.Ю. Редька [3], І.К. Дрозд [4], Г.Б. Назарової [4; 5], Н.С. Шалімової [4; 5], Л.П. Кулаковської та Ю.П. Пічи [7] та інших вітчизняних науковців. Багато уваги приділяється розробкам методик аудиту окремих об'єктів і в дисертаційних роботах, зокрема, детальне дослідження організаційних та методичних засад аудиту зроблено Н.М. Проскуриною [9]. Проте, запропоновані та використовувані на практиці методики перевірки різних об'єктів аудиту зорієнтовані, в основному, на розкриття змісту саме аудиторських процедур і потребують постійного удосконалення в частині організаційних положень задля повної відповідності вимогам сучасних Міжнародних стандартів, які прийняті в Україні як національні із 2003 р. та постійно переглядаються та редагуються Міжнародною Федерацією Бухгалтерів.

Перший же напрям поки представлений недостатньо. Зокрема, дослідження основних видів аудиторських послуг та їх порівняння за критеріями, які сформовані з використанням обов'язкових елементів, пропонується Г.М. Давидовим [5, с. 81-84, 104-113]. Шалімовою Н.С. та Андрощук І.І. здійснено систематизацію характеристик «історичної фінансової інформації» та форм її структурованого подання як визначального критерію класифікації завдань з аудиту, огляду та інших завдань з надання впевненості і на цій основі запропоновано два підходи щодо визначення терміну «історична фінансова інформація»: вузький, коли термін «історична фінансова інформація» обмежується лише повним комплектом фінансової звітності, окремим фінансовим звітом, рахунком, статтею або елементом фінансової звітності, та широкий,

який передбачає використання обов'язкових характеристик історичної фінансової інформації як основи для виділення різних її груп, форм структурованого подання та алгоритму обрання об'єктів, які можуть бути предметом різних завдань з надання впевненості [10].

Віддаючи належне здобуткам вказаних вчених у сфері виконання аудиту та аудиторських послуг, слід зазначити, що розвиток теоретичних, методичних і організаційних засад виконання завдань з аудиту окремих об'єктів з урахуванням вимог МСА залишається важливою й актуальною науковою проблемою, вирішення якої окреслило цільову спрямованість даного дослідження.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є систематизація вимог та рекомендацій МСА, зокрема МСА 805, в контексті виконання завдань з аудиту окремих фінансових звітів, окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту задля обґрунтування напрямів розвитку організаційного та методичного забезпечення таких завдань.

Виклад основного матеріалу. Розглядаючи питання виконання завдань з аудиту окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту можна виділити такі, які потребують чіткого вирішення:

- які об'єкти можуть розглядатися як такі, які підпадають під дію МСА 805;
- чи є можливим з практичної точки зору проведення аудиту такого об'єкту;
- які положення МСА слід застосовувати в обов'язковому порядку, які – ні, а які потрібно адаптувати з урахуванням конкретного компонента, елемента, рахунку або статті фінансової звітності.

При цьому слід враховувати можливість існування двох ситуацій:

- 1) аудитор виконує аудит повного комплекту фінансової звітності і додатково – аудит окремого звіту, елемента, статті або рахунку;
- 2) аудитор виконує аудит окремого звіту, елемента, статті або рахунку і не залучений до аудиту повного комплекту фінансової звітності.

Розглядаючи питання визначення об'єктів, які підпадають під дію МСА 805, слід зазначити, що потрібно більш деталізувати види завдань з аудиту історичної фінансової інформації. Фактично в складі завдань з аудиту доцільно виділити такі види завдань:

- 1) завдання з аудиту повного комплекту фінансової звітності;
- 2) завдання з аудиту іншої історичної фінансової інформації, яка стосується фінансової звітності, в т.ч.:
 - завдання з аудиту окремого компонента (форми) фінансового звіту;
 - завдання з аудиту окремого елемента фінансових звітів;
 - завдання з аудиту окремої статті фінансових звітів;
 - завдання з аудиту окремого рахунку фінансових звітів.

Враховуючи умови виконання таких завдань доцільно виділити такі їх додаткові види:

- 1) залежно від кількості виконуваних завдань з аудиту та їх взаємозв'язку;
 - індивідуальне завдання з аудиту окремих звітів, елементів, статей та рахунків, яке виконується окремо і не пов'язано з іншими аудиторськими послугами;
 - інтегроване завдання з аудиту окремих звітів, елементів, статей та рахунків, яке виконується одночасно з виконанням завдання з аудиту повного комплекту фінансових звітів;
- 2) залежно від кількості об'єктів, стосовно яких виконується завдання:
 - одиничне завдання з аудиту, в рамках якого здійснюється перевірка лише одного окремого звіту або статті, рахунку, елемента;
 - комплексне завдання з аудиту, в рамках якого здійснюється перевірка декількох компонентів фінансових звітів, рахунків, статей, елементів.

Ціллю аудитора під час застосування МСА під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку чи статті фінансового звіту є належний розгляд особливих положень щодо:

- прийняття завдання;
- планування та проведення цього завдання;
- формування думки та складання звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту.

В МСА 805 особливі положення щодо прийняття такого завдання обмежені такими питаннями:

- умови застосування МСА;
- прийнятність концептуальної основи фінансової звітності;
- форма звітів;
- форма думки.

Розглянемо, кожне з цих положень окремо.

Так, розкриваючи *умови застосування МСА*, зазначається, що МСА складені у контексті аудиту фінансової звітності і вони мають бути належним чином адаптовані, як того вимагають обставини, при застосовуванні в процесі аудиту іншої історичної фінансової інформації, такої як окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту. В Додатку 1 до МСА 805 наведено приклади такої іншої історичної фінансової інформації: дебіторська заборгованість, резерв щодо сумнівної дебіторської заборгованості, запаси, зобов'язання за нараховані пільги щодо приватного пенсійного забезпечення, відображена у звіті вартість ідентифікованих нематеріальних активів або зобов'язання за «понесені, але не відображені» претензії у страховому портфелі, включаючи відповідні примітки; перелік зовнішніх активів та доходу з приватного пенсійного забезпечення, включаючи відповідні примітки; перелік чистих матеріальних активів, включаючи відповідні примітки; перелік витрат стосовно орендованої нерухомості, включаючи пояснювальні примітки; перелік участі в прибутку або бонуси співробітникам, включаючи пояснювальні примітки.

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» вимагає, щоб аудитор дотримувався всіх МСА, які є доречними для аудиту (МСА 200, п. 18). Відповідно від аудитора вимагається дотримання, по-перше, відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, що стосуються завдань з аудиту фінансової звітності, по-друге, усіх МСА, які є доречними для аудиту. Стандарт також вимагає від аудитора дотримання кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту увесь МСА не є доречним або вимога такого МСА не є доречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від відповідної вимоги МСА, виконуючи альтернативні процедури для досягнення цілі цієї вимоги (МСА 200, параграф 14, 18 та 22-23).

В разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту ця вимога застосовується незалежно від того, чи залучений аудитор також до аудиту повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо аудитор не залучений до аудиту повного комплекту фінансової звітності, аудитор повинен визначити, чи можливо з практичної точки зору проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента тієї фінансової звітності відповідно до МСА. Річ у тім, що дотримання вимог всіх МСА, що доречні до аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, може бути неможливим з практичних міркувань, якщо аудитора також не залучено до аудиту повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання. У такому разі аудитор часто не може отримати такого ж рівня розуміння суб'єкта господарювання та сфери його діяльності, включаючи його систему внутрішнього контролю, як аудитор, який здійснює аудит

повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання. Аудитор також може мати труднощі з отриманням аудиторських доказів щодо загальної якості облікових записів або іншої облікової інформації, які були б отримані під час проведення аудиту повного комплексу фінансової звітності

Прийнятність концептуальної основи фінансового звітування. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» вимагає, щоб аудитор визначив, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності (МСА 210, п. 6а). У випадку аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту це передбачає визначення того, чи приведе застосування концептуальної основи фінансового звітування до адекватного розкриття інформації, що дасть змогу визначеним користувачам зрозуміти інформацію, яку надає фінансовий звіт або його елемент, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або його елементі.

Окремий фінансовий звіт або окремих елемент фінансової звітності може бути складений відповідно до спеціальної концептуальної основи фінансового звітування, що ґрунтується на концептуальній основі фінансового звітування, встановленій уповноваженою та визнаною організацією, яка розробляє стандарти, щодо складання повного комплексу фінансової звітності (наприклад, МСФЗ). В такому випадку визначення прийнятності застосовної концептуальної основи може включати розгляд того, чи містить така концептуальна основа усі вимоги концептуальної основи, на якій вона ґрунтується, що є доречними при поданні окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, що надає адекватні розкриття.

Форма звітів та форма думки. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» вимагає, щоб узгоджені умови завдань з аудиту містили опис очікуваної форми звітів, що будуть складені аудитором (МСА 210, п. 10). У разі проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор має розглянути, чи є очікувана форма висловлення думки прийнятною за таких обставин.

Форма думки, що буде висловлена аудитором, буде залежати від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акту (МСА 200, п.8). Згідно з МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»:

1) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплексу фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в думці аудитора, якщо інше не вимагається законодавчим або нормативним актом, використовується одне з наведених нижче формулювань:

- фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування]; або
- фінансова звітність надає правдиву та неупереджену інформацію про... відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування];

2) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплексу фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] (МСА 700, п. 25-26).

У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту використана концептуальна основа фінансового звітування може не чітко визначати подання фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту. Це може мати місце, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлена вповноваженою та визнаною організацією, яка розробляє стандарти складання повного комплексу фінансової звітності (наприклад, МСФЗ). Тому, аудитор розглядає, чи очікувана форма думки є прийнятною у зв'язку із застосовною

концептуальною основою фінансового звітування. Чинники, що можуть вплинути на міркування аудитора щодо використання формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» чи «надає правдиву та неупереджену інформацію» в звіті аудитора, містять таке:

1) чи застосовна концептуальна основа фінансового звітування обмежується прямо чи опосередковано складанням повного комплексу фінансової звітності;

2) чи окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту:

– повністю відповідає кожній із цих вимог концептуальної основи, доречної щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, а також подання фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту включає відповідні розкриття інформації;

– якщо потрібно досягти достовірного подання, надає розкриття на додаток до тих розкриттів, яких потребує концептуальна основа, або у виняткових обставинах відхиляється від вимог концептуальної основи.

Рішення аудитора щодо очікуваної форми думки є питанням професійного судження. На нього може вплинути той факт, чи застосування формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» в аудиторській думці щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, є загальноприйнятим.

При плануванні та проведенні аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор має адаптувати усі МСА, доречні для проведення аудиту, як того потребують обставини завдання, враховуючи те, що МСА вимагають від аудитора планування та проведення аудиту фінансового звіту або елемента з метою отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких ґрунтується думка щодо фінансового звіту або елемента.

Зазначено, що доречність кожного МСА потребує уважного розгляду, адже навіть, коли тільки окремий елемент фінансового звіту є предметом аудиту, такі МСА, як МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 550 «Пов'язані сторони» та МСА 570 «Безперервність діяльності», можуть бути доречними. Причина цього полягає в тому, що елемент може бути викривлений у результаті шахрайства, впливу операцій із пов'язаними сторонами або в разі неправильного застосування принципу безперервності діяльності як основи для бухгалтерського обліку згідно з концептуальною основою фінансового звітування.

Додаткові положення в контексті визначення доречності окремих МСА передбачені для випадків повідомлень інформації стосовно недоліків в системі внутрішнього контролю та письмових запевнень управлінського персоналу. МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» вимагає від аудитора визначити належну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію (п.11). У деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, і застосування вимог до повідомлення інформації, модифікується для врахування такої ситуації (МСА 260, п. 10, 13). Підкреслено, що коли повний комплект фінансової звітності також складається суб'єктом господарювання, ця особа (особи), відповідальна за нагляд над складанням окремого фінансового звіту або окремого елемента, може не бути той самою, яка наділена найвищими повноваженнями за нагляд над складанням повного комплексу фінансової звітності.

Письмові запевнення управлінського персоналу щодо повного комплексу фінансової звітності, які мають подаватися відповідно до вимог МСА 580 «Письмові запевнення» мають бути замінені на письмові запевнення щодо подання окремого фінансового звіту або окремого елемента відповідно до застосовної концептуальної

основи фінансового звітування.

Окремий фінансовий звіт, який міститься в повному комплекті фінансової звітності, а також багато окремих елементів цієї фінансової звітності, включаючи відповідні розкриття інформації, є взаємопов'язаними. Відповідно під час проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор не може розглядати фінансовий звіт та елемент окремо. Отже, аудитору може бути потрібно виконати процедури щодо взаємопов'язаних статей, щоб досягнути цілі аудиту.

Крім того, суттєвість, визначена для окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, може бути нижчою, ніж суттєвість, визначена для повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання; ці чинники вплинуть на характер, своєчасність та обсяг аудиторських процедур, а також на оцінку невиправлених викривлень.

При *формуванні думки та складанні звіту* щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», та, коли це необхідно, вимоги МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» (переглянутий), що належним чином адаптовані відповідно до обставин завдання. В МСА 805 запропоновані приклади звітів незалежного аудитора. Також рекомендовано застосовувати вимоги інших МСА щодо звітування, адаптовані за необхідності до обставин завдання, та скористатися прикладами, які наведені в додатках до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», МСА 570 «Безперервність діяльності», МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» вимагає від аудитора під час формування думки оцінити, чи фінансова звітність надає адекватні розкриття, що дають змогу визначеним користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовій звітності (МСА 700, п.13). У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту важливо, щоб фінансовий звіт або окремих елемент фінансового звіту, з урахуванням вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування надавали адекватні розкриття, які дадуть можливість визначеним користувачам зрозуміти інформацію, надану у фінансовому звіті або елементі, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або елементі.

Окрема увага приділена таким питанням: формат та зміст звіту незалежного аудитора, безперервність, ключові питання аудиту, інша інформація, повне ім'я партнера із завдання.

Підкреслено, що залежно від застосовної концептуальної основи фінансового звітування, використаної при складанні окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, може бути потрібним адаптувати, за необхідності: опис відповідальності управлінського персоналу (МСА 700, п.34) стосовно безперервності діяльності у звіті аудитора та опис відповідальності аудитора (МСА 700, п. 39).

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» вимагає від аудитора повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» для завдань з аудиту повного пакета фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів (МСА 700, п. 30). Для аудитів окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту положення МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань

аудиту в звіті незалежного аудитора» застосовується лише якщо повідомлення інформації з ключових питань аудиту у звіті аудитора щодо таких фінансових звітів або елементів вимагається законодавчим чи нормативним актом, або якщо аудитор іншим чином вирішує повідомити про ключові питання аудиту. В такому випадку, коли ключові питання аудиту повідомляються у звіті аудитора щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» застосовується у повному обсязі (МСА 700, п. 31).

МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації. В контексті цього МСА, звіти, що містять або подаються разом з окремим фінансовим звітом або окремим елементом фінансового звіту, метою якого є надати власникам (або подібним зацікавленим особам) інформацію з питань, наведених в окремому фінансовому звіті або окремому елементі фінансового звіту, вважаються річними звітами для мети застосування МСА 720. Якщо аудитор визначає, що суб'єкт господарювання планує видати такий звіт, вимоги МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» застосовуються до аудиту окремого фінансового звіту або елемента.

Вимога МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» включати до звіту аудитора повне ім'я партнера із завдання також застосовується до аудитів окремих фінансових звітів або окремих елементів фінансових звітів суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів (МСА 700, п. 46). Аудитор може бути зобов'язаний законодавчим чи нормативним актом включати повне ім'я партнера із завдання до звіту аудитора або аудитор може вирішити зробити це при складанні звіту щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту суб'єктів господарювання, що не є суб'єктами господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

В МСА 805 наведено три приклади звітів незалежного аудитора, які доповнені стислим викладом обставин завдання, аналіз яких дозволяє виділити ключові аспекти, на які акцентується увага в МСА 805 (табл. 1). Аналізуючи зміст обставин, які визначають умови виконання завдань з аудиту окремих звітів, елементів, статей та рахунків, можна зробити висновок, що вони стосуються в основному регламентації відносин із управлінським персоналом, додаткової відповідальності та спеціальних умов виконання завдання, що визначає, в першу чергу, організаційні аспекти виконання такого завдання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження показало, що незважаючи на існування різноманітних класифікацій аудиту, потребує уточнення класифікація аудиторських послуг з метою чіткого виокремлення в складі завдань з аудиту саме завдань з аудиту окремих фінансових звітів, рахунків, статей та елементів фінансових звітів, які можуть бути додатково деталізовані на індивідуальні та інтегровані, одиничні та комплексні.

Незважаючи на розробку значної кількості методик аудиту окремих об'єктів, вони потребують удосконалення з метою приведення їх у повну відповідність із вимогами МСА, саме в частині організаційних положень. Водночас серед МСА існує лише один стандарт, який містить загальні вимоги до виконання завдань з аудиту окремого фінансового звіту, окремих елементів, статей та рахунків, і які, в основному, зводяться до рекомендації адаптації за потреб положень інших МСА.

Таблиця 1 - Аналіз обставин, які визначають умови виконання завдань з аудиту відповідно до МСА 805

Види звітів	Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного відповідно до концептуальної основи загальної призначення	Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення	Звіт аудитора щодо окремого елемента фінансового звіту суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення
Ключові аспекти	1	3	4
Мета	<ul style="list-style-type: none"> Аудит балансу (тобто окремого фінансового звіту) суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів. 	<ul style="list-style-type: none"> Аудит звіту про грошові надходження та витрати (тобто окремого фінансового звіту) суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів. Звіт аудитора щодо повного комплексу фінансової звітності не надався. 	<ul style="list-style-type: none"> Аудит відомості дебіторської заборгованості (тобто, елемента. рахунку або статті фінансового звіту).
Чи надавався повний комплект	-	-	-
Концептуальна основа	<ul style="list-style-type: none"> Баланс був складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування юрисдикції Х, що є доречними для складання балансу. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, розроблена з метою задовольнити загальну потребу широкого кола користувачів у фінансовій інформації. 	<ul style="list-style-type: none"> Фінансовий звіт складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат з метою надання кредиторів інформації щодо грошових потоків. Управлінський персонал має право вибору концептуальної основи фінансового звітування. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, призначеною для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів. 	<ul style="list-style-type: none"> Фінансова інформація була підготовлена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до положень фінансового звітування. встановлених регуляторним органом з метою задоволення вимог цього регуляторного органу. Управлінський персонал не має права вибору концептуальної основи фінансового звітування Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог, розробленою для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів.
Умови завдання	<ul style="list-style-type: none"> Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210. 	-	<ul style="list-style-type: none"> Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.
Форма думки	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор визначив, що є прийнятним використати у думці аудитора вислів «подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах». 	-	-
Етичні вимоги	<ul style="list-style-type: none"> Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції. 	<ul style="list-style-type: none"> Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції. 	<ul style="list-style-type: none"> Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
Вид думки	<ul style="list-style-type: none"> На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570. Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита в окремому фінансовому звіті. 	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів. 	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.
Оцінка безперервності діяльності	-	<ul style="list-style-type: none"> На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570/ 	<ul style="list-style-type: none"> На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570/
Повідомлення інформації	<ul style="list-style-type: none"> Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту балансу. 	<ul style="list-style-type: none"> Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту звіту про грошові надходження та витрати. 	<ul style="list-style-type: none"> Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту відомості дебіторської заборгованості.
Необхідність дослідження іншої інформації	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 не застосовуються). 	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 не застосовуються). 	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 не застосовуються).
Розподіл відповідальності щодо нагляду за фінансовими звітами та щодо їх складання	<ul style="list-style-type: none"> Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансового звіту, не є особами, які відповідають за складання фінансового звіту. 	<ul style="list-style-type: none"> Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансового звіту та нагляд над процесом фінансового звітування щоб скласти цей фінансовий звіт. 	<ul style="list-style-type: none"> Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансового звіту, не є особами, які відповідають за складання фінансового звіту.
Наявність інших обов'язків щодо звітування	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства 	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства. 	<ul style="list-style-type: none"> Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.
Можливість розповсюдження звіту	-	<ul style="list-style-type: none"> Розповсюдження або використання звіту аудитора не обмежено. 	<ul style="list-style-type: none"> Розповсюдження звіту аудитора обмежено.

Джерело: узагальнено та систематизовано автором на основі МСА 805 П

Отже, організаційні етапи та методика виконання таких завдань мають включати всі специфічні етапи, які вимагаються в процесі проведення аудиту всієї фінансової звітності, зокрема, розгляд шахрайства, законодавчих та нормативних актів, отримання письмових запевнень, виконання досліджень пов'язаних осіб, облікових оцінок, подальших подій, іншої інформації, питань, пов'язаних з безперервністю діяльності тощо. Значна увага в МСА 805 приділена питанням складання звіту щодо повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання та щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту у випадку, якщо такі завдання виконуються одночасно. Незважаючи на те, що виконання таких інтегрованих завдань не є традиційним для українського ринку аудиторських послуг, дослідження їх особливостей є важливим напрямком подальших досліджень.

Список літератури

1. Андрощук І.І. Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду : дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.09 [Текст] / Ірина Іванівна Андрощук. – Київ, 2016. – 326 с.
2. Аудит : підручник [Текст] / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.] ; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
3. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. [Текст] / [Петрик О. А., Давидов Г.М., Редько О.Ю. та ін.]. ; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Ефименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
4. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія [Текст] / І.К. Дрозд, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Н.С. Шалімова ; за заг. редакцією І.К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. – 208 с.
5. Аудит: підручник [Текст] / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
6. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. [Текст] / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
7. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. [Текст] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
9. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту: теорія і практика [Текст] : монографія / Н.М. Проскуріна. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 739 с.
10. Shalimova N.S. Approaches to the interpretation of the term "historical financial information" as the criterion of the classification of audit, review and other assurance engagements [Електронний ресурс] / N.S. Shalimova, I.I. Androshchuk // Baltic Journal of Economic Studies. – 2018. – Vol. 4, Iss. 3. – P. 333-342. – Режим доступу: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/464/pdf>

Reference

1. Androshchuk, Iryna (2016). *Zavdannya z nadannya vpevnenosti, krim audytu ta ohlyadu [Assurance Engagements Except for Audit and Review in the System of Audit Services]*. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
2. Petryk, O.A., Zotov, V.O., Kudrytskyi, B.V. & et al (2015). *Audyt [Audit]*. O.A. Petryk (Ed.). Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
3. Petryk, O.A., Davydov, H.M., Redko, O.Yu., Shevchuk, V.O., Zotov, V.O., Sviderskyi, D.E. & et al (2012). *Audyt opodatkovannya pidpryyemstv : navchalnyy posibnyk [Audit of taxation of enterprises: textbook]*. O.A. Petryk (Ed.). Kyiv: «Akademia finansovoho upravlinnya» [in Ukrainian].
4. Drozd, I.K., Ivankov, V.M., Nazarova, H.B., & Shalimova, N.S. (2013). *Audyt finansovykh rezultativ: teoretyko-metodolohichnyy aspekt : monohrafiya [Audit of financial results: theoretical and methodological aspect: monograph]*. I.K. Drozd (Ed.). Kyiv: TOV «Vydavnytstvo «Sova» [in Ukrainian].
5. Davydov, H.M., Davydov, I.H., Davydov, Yu.H., Nazarova, H.B., Pugachenko, O.B., Fomina, T.V. & et al (2009). *Audyt: pidruchnyk [Audit: textbook]*. H.M. Davydov & M.V. Kuzelnyi (Ed.). Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
6. Dorosh, N.I. (2006). *Audyt : teoriya i praktyka [Audit: theory and practice]*. Kyiv: Znannya [in

- Ukrainian].
7. Kulakovska, L.P. & Picha, Yu.V. (2004). *Orhanizatsiya i metodyka audytu [Organization and methodology of audit]*. Kyiv : Karavela [in Ukrainian].
 8. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2016-2017 Edition*. www.apu.net.ua. Retrieved from: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
 9. Proskurina, N.M. (2011). *Protsedurne zabezpechennya audytu: teoriya i praktyka: monohrafiya [Procedural provision of audit: theory and practice]*. Kyiv : Informatsiyno-analitychne ahentstvo [in Ukrainian].
 10. Shalimova, N.S. & Androshchuk, I.I. (2018). Approaches to the interpretation of the term "historical financial information" as the criterion of the classification of audit, review and other assurance engagements. *Baltic Journal of Economic Studies, Vol. 4, Iss. 3, 333-342*. Retrieved from: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/464/pdf>

Olha Roieva

Donetsk National University of economics and trade named after Mykhailo Tugan –Baranovsky, Kryvyi Rih, Ukraine

Conducting the Engagements of Audit of Specific Elements and Items of a Financial Statement as a Separate Objects: Requirements and Recommendations of International Standards on Auditing

Selecting one object should simplify the auditor's work, since there is an opportunity to concentrate only on a narrow circle of operations, processes, etc. But on the other hand, the orientation of the International Standards on Auditing on regulating issues related to the audit engagements of the audit of entity's complete set of financial statements, causes problems in their practical application in the process of conducting audits of certain articles, accounts, elements, items of financial statements. The purpose of this study is to systematize the requirements and recommendations of the International Standards of Auditing (ISA), in particular ISA 805 "Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement", in the context of conducting of audits of single financial statements, items, accounts or articles of the financial statements in order to elaborate the directions of the development of organizational and methodological support for such engagements.

It is substantiated that in spite of the existence of various audit classifications, the classification of audit services needs to be clarified in order to clearly distinguish the engagements of audit of single financial statement, accounts, articles and elements of financial statements. Their additional detailing into individual and integrated engagements, individual and complex engagements are offered. It is substantiated that the organizational stages and methods of conducting such engagements should regulate relations with management personnel and include all the specific stages required in the process of audit of financial statements, in particular, the consideration of fraud, legislative and regulatory acts, the conducting of studies of related parties, accounting estimates, including fair value accounting estimates, subsequent events, other information, going concern, etc.

A significant attention in ISA 805 "Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement" is devoted to the issue of an auditor's report on the entity's complete set of financial statements and on a single financial statement or on a specific element of those financial statements in case if such engagements are performed simultaneously. Despite the fact that the implementation of such integrated engagements is not traditional for the Ukrainian market of audit services, the study of their features is an important direction for further research.

audit services, International Standards on Auditing, audit engagement, single financial statements, element of a financial statement, item of a financial statement, account of a financial statement

Одержано (Received) 01.11.2018

Прорецензовано (Reviewed) 05.12.2018

Прийнято до друку (Approved) 20.12.2018