

УДК: 657.6 (075.8) 657:35.073.526
JEL Classification: M42
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.05

В. П. ПАНТЕЛЕЄВ,
доктор економічних наук,
професор кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
сертифікований аудитор України,
E-mail: bernstain@ukr.net
Researcher ID: J-1868-2018

Основні положення проведення аудитів фінансової звітності групи підприємств за вимогами МСА 600

У статті розкрито головні положення проведення незалежним аудитором аудиту фінансової звітності групи підприємств із використанням Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 600. Наведено інтерпретацію вимог МСА 600 щодо прийняття та продовження завдання, ролі оцінки аудитором викривлень при проведенні аудиту, заходів аудиту із запобігання, виявлення та протидії шахрайству в групі, обов'язок використання аудитором компонента рівня викривлень. Вказано авторське бачення особливих положень аудитів фінансової звітності групи, наведено послідовність просування виконання аудиторських процедур у реалізації особливих положень аудитів, включаючи роботу аудиторів компонентів.

Ключові слова: аудитор, аудит, аудити фінансової звітності групи, команда із завдання для групи, аудитор компонента, викривлення, поріг викривлень, виявлення та протидії шахрайству, МСА 600.

В. П. ПАНТЕЛЕЄВ,
доктор экономических наук,
профессор кафедры учета и налогообложения,
Национальная академия статистики, учета и аудита,
сертифицированный аудитор Украины

Основные правила проведения аудитов финансовой отчетности группы предприятий по требованиям МСА 600

В статье раскрыты основные правила проведения независимым аудитором аудита финансовой отчетности группы предприятий с использованием Международного стандарта аудита (МСА) 600. Приведена интерпретация требований МСА 600 по принятию и продолжению задания, роли оценки аудитором искажений при проведении аудита, мероприятий аудита по предупреждению, выявлению и противодействию мошенничеству в группе, обязанность использования аудитором компонента уровня искажений. Указано авторское видение особых положений аудитов финансовой отчетности группы, приведены последовательность продвижения выполнения аудиторских процедур в реализации особых положений аудитов, включая работу аудиторов компонентов.

Ключевые слова: аудитор (независимый аудитор), аудит, аудиты финансовой отчетности группы, команда из задачи для группы, аудитор компонента, искажения, порог искажений, выявления и противодействия мошенничеству, МСА 600.

V. P. PANTELEIEV,

Dsc (Economics),

Professor of Accounting and Taxation Department,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit,
Certified Auditor of Ukraine,

The Framework for Audits of the Financial Statements of the Group of Enterprises by ISA 600 Requirements

Compliance with relevant regulations is the basis of the professional activities of auditors. Users of financial statements require the auditor to conduct quality audit. The auditor's opinion on the reliability of the financial statements of the group is based on the application of appropriate audit approaches, based both on audit practice and audit standards, and insist on compliance with recognized audit requirements.

The aim of the article is to highlight the content of the main rules for an independent auditor to audit the financial statements of a group using the requirements of the modern regulatory framework, in particular International Standard of Auditing (ISA) 600.

The essence of the main rules of an independent auditor conducting an audit of a group's financial statements using the requirements of the modern regulatory framework, in particular ISA 600, is disclosed. The need for regulation of an audit of a group's consolidated financial statements is formulated, the content and important provisions of the requirements of a professional standard ISA 600 "Special Considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors)". Interpretation of the requirements of ISA 600 for acceptance and continuation of the assignment, the role of the auditor's assessment of distortions during the audit, audit activities to prevent, detect and combat fraud in the group, the obligation to use the component of the level of distortion by the auditor is given. The author's vision of the special provisions of the audits of the financial statements of the group is indicated, the sequence of advancing audit procedures in the implementation of the special provisions of the audits, including the work of the component auditors, and the directions for further research are shown.

Conclusions. *The responsibility of the auditor and the component auditor is envisaged, and atypical relevant measures are required in response to challenges; the auditor deals with complex structures, the information of the component auditors must be taken into account. ISA 600 is connected with other audit standards, it regulates a number of requirements with the aim of conducting a quality audit of the group financial statements: from the responsibility of the auditor, accepting and continuing the assignment, developing a general audit strategy and plan, understanding of the component auditor, communicating information to the group's management personnel and those who endowed with high authority at the group level, etc. documentation. The peremptory question of ISA 600 is determining whether he should act as an auditor of the group financial statements, that is, reasonably refuse or accept the assignment; and if accepted and continued, the task if he acts as an auditor of the group financial statements: communication of clear information to the component auditors on the volume and time of their work with financial information relating to the components and the actual results obtained by them; obtaining sufficient audit evidence in sufficient amounts on the financial information of the components and the consolidation process to express an opinion that the group's financial statements have been prepared in all material respects in accordance with the applicable financial reporting framework.*

Key words: *auditor, audit, audit of financial statement of a group, group engagement team, component auditor, misstatement, the threshold of misstatement, manifestation of protections of fraud, ISA 600.*

Постановка проблеми. Дотримання актуальних нормативно-правових актів є основою професійної діяльності аудиторів. Користувачі фінансової звітності вимагають від аудитора якісного проведення аудиту. Висловлення аудитором думки про достовірність фінансової звітності групи підприємств ґрунтується на застосуванні

відповідних аудиторських підходів, що включають як аудиторську практику, так і стандарти аудиту, які вимагають дотримання аудитором вимог до аудиту.

Вищезазначене обумовлює актуальність дослідження положень аудитів фінансової звітності групи за вимогами Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 600.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Про провідну роль контролю при консолідації наголошено в [17; 23]; дослідниками при інтерпретації МСА зазначено потребу в розробленні методики аудиту головної організації групи та її підрозділів [18; 21]; у змісті МСА 600 особливу увагу привертає встановлення порогу суттєвості для групи та для компонентів, отримання уяви про аудиторів компонентів [19]; від аудитора вимагається ідентифікувати й оцінювати ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробляти та вживати прийнятних заходів у відповідь на оцінені ризики; розглядається вплив на рішення аудиторської групи із завдання для групи щодо того, скільки та які компоненти відібрати, а також типу роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів [20]; вважається доцільним визначити для фінансової звітності групи рівень (порогове значення), вище якого викривлення не можуть розглядатися як очевидно несуттєві. Залучення до перевірки іншого аудитора має відбуватися з урахуванням вимоги щодо якості перевірки і достатньої компетентності такого аудитора. Використання МСА 600 дозволяє підвищити якість звітності групи компаній [21], МСА 600 включає конкретні вимоги до документації для групових аудитів. Ці вимоги до документації можуть також бути корисними при аудиті фінансової звітності суб'єкта господарювання, який не входить до групи [22]. Не можна погодитись із думкою [18; 21], що в МСА 600 йдеться про підтверджуючий аудит, оскільки за суттєвими ознаками у ньому розкривається сучасний ризик-орієнтований аудит. Попередники не пов'язували зміст роботи аудитора із вимогами до проведення аудитів і не акцентували увагу на найважливіших аспектах методологічної складової аудиту консолідованої фінансової звітності групи.

Мета статті – висвітлити зміст головних положень щодо проведення незалежним аудитором аудиту фінансової звітності групи підприємств із використанням сучасної нормативної бази, зокрема МСА 600.

Виклад основного матеріалу. Потреба у регламентації аудиту консолідованої звітності. Ускладнення ділового середовища, придбання бізнесу та підприємств, формування нових груп, належна інтерпретація контролю тощо знаходять відповідне відображення у впорядкуванні фінансової звітності групи підприємств, яка підлягає підтвердженню аудитором, формалізації порядку виконання аудиторських процедур; також виникає потреба у призначених порядках при проведенні аудиту фінансової звітності групи за вимогами закону.

Складність консолідації. Консолідаційні процедури належать до складних операцій та вимагають чіткого визначення як при їх здійсненні, відображенні у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності [17], так і при їх контролі аудитором. В актуальних стандартах аудиту підкреслено особливу природу консолідації та необхідність її врахування при аудиті. В табл. 1 наведено зміст процедур консолідації звітності, які містяться у чинних МСА.

Таблиця 1

Порядки консолідації у Міжнародних стандартах аудиту

МСА	Сутність консолідації
1	2
МСА 240	Можливі припущення, що ознаками значущих операцій є форма таких операцій, яка виглядає занадто складною (наприклад, операція стосується багатьох суб'єктів господарювання в межах консолідованої групи або багатьох непов'язаних третіх сторін).
МСА 300	При визначенні загальної стратегії аудиту враховуються відносини контролю між материнською компанією та її компонентами; виникає необхідність у проведенні законодавчо встановленого аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності.

Продовження табл. 1

1	2
МСА 315	Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння суб'єкта господарювання, включають: інвестиції у неконсолідовані суб'єкти господарювання, фінансування і фінансова діяльність, включаючи консолідовані та неконсолідовані структури. Концептуальні основи фінансового звітування визначають докладні умови стосовно контролю або обставини, за яких суб'єкт господарювання спеціального призначення повинен розглядатися для консолідації. Процес фінансового звітування включає використання нестандартних проводок для реєстрації одноразових, незвичайних операцій або коригувань. Приклади таких записів включають коригування при консолідації та записи при об'єднанні бізнесу.
МСА 520	Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованої фінансової звітності, компонентів і окремих елементів інформації.
МСА 550	Оцінюючи економічне обґрунтування значної операції з пов'язаною стороною, аудитор може розглянути питання: чи є операція занадто складною (у ній може брати участь багато пов'язаних сторін у межах консолідованої групи).
МСА 700	Для відображення особливого характеру суб'єкта господарювання опис відповідальності аудитора відповідно до вимог цього МСА може потребувати модифікації, якщо, наприклад, звіт аудитора стосується консолідованої фінансової звітності.
МСА 705	Наведено приклад складання звіту аудитора, який містить негативну думку в зв'язку із суттєвим викривленням консолідованої фінансової звітності.
МСА 720	Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання, який містить думку із застереженням, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та існує обмеження обсягу стосовно суттєвої статті в консолідованій фінансовій звітності, яке впливає також на іншу інформацію.

Джерело: складено автором за [4; 7; 8; 9; 10; 11; 12; 13]

Тобто у стандартах аудиту щодо загальних принципів та відповідальності аудитора, оцінки ризиків та дій у відповідь на оцінені ризики, аудиторських доказів та аудиторських висновків і звітності домінує застереження щодо особливої обережності та уважності при наявності процедур консолідації на об'єкті аудиту.

Особлива риса об'єкта аудиту – комплекс із головного підприємства та компонентів. За професійним стандартом аудиту МСА 600, відповідальним виконавцем аудитів фінансової звітності групи є команда із завдання для групи (англ. *group engagement team*) – партнери, в тому числі партнер із завдання для групи, і штатні працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудиторами компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації думок аудиторів стосовно консолідованої фінансової звітності групи та оцінюють висновки, сформовані на підставі аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи.

Практика складання консолідованої фінансової звітності та проведення аудиту такої звітності свідчить про появу нових складових частин – структурних елементів, якими управляє група, тобто йдеться про компоненти. Компонент – суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи. Розрізняють значущий компонент (англ. *significant component*) – компонент, ідентифікований командою із завдання для групи, який: 1) має індивідуальну фінансову значущість для групи, або 2) ймовірно через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Звідси й визначення групи в МСА 600: група – це усі компоненти, фінансова

інформація яких включена до складу фінансової звітності групи. Група завжди більша, ніж один компонент; аудит групи (англ. *group audit*) – це аудит фінансової звітності групи. До сфери аудиту групи входить також аудитор компонента (англ. *component auditor*) – аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи.

Для компонента, що є значущим для групи через свою індивідуальну фінансову значущість, команда із завдання для групи (далі – команда) або аудитор компонента на її прохання повинні виконати аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості для такого компонента. Для компонента, що є значущим, команда або аудитор компонента за її дорученням повинні виконати одну або кілька процедур: аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента; аудит одного або кількох залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи; визначені аудиторські процедури, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Якщо аудитор компонента виконує аудит фінансової інформації значущого компонента, команда повинна взяти участь у оцінці аудиторського ризику компонента для того, щоб ідентифікувати значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Характер, час і обсяг такої участі залежать від розуміння аудитора компонента командою.

Зазначаються процедури, які повинна виконати команда для отримання розуміння аудитора компонента та джерел аудиторських доказів. Характер, час і обсяг процедур, які виконує команда, залежать від попереднього досвіду роботи її членів або їх обізнаності з роботою аудитора компонента, а також від міри дотримання спільних політик і процедур командою та аудитором. Ці чинники взаємодіють і не є взаємовиключними.

Наприклад, обсяг процедур, які виконує команда, щоб отримати розуміння аудитора компонента А, який послідовно застосовує спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну методологію аудиту або провадить діяльність у такій самій юрисдикції, що й партнер із завдання для групи, може бути меншим, ніж обсяг процедур, які виконує команда, щоб отримати розуміння аудитора компонента Б, який не застосовує послідовно спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну методологію аудиту або провадить діяльність в іншій юрисдикції. Характер процедур, які виконуються стосовно аудиторів компонентів А та Б, також може бути різним.

Професійний стандарт МСА 600 “Особливі положення аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)” [1]. МСА 600 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. В МСА 600 розглядаються особливі (тобто нетипові, специфічні) положення, що застосовуються до аудитів групи, зокрема до тих завдань, в яких беруть участь аудиторів компонентів.

МСА 600 застосовуються до аудитів групи. Аудитор може застосовувати цей МСА 600, адаптований відповідно до обставин, якщо аудитор залучає інших аудиторів до аудиту фінансової звітності, що не є фінансовою звітністю групи. Наприклад, аудитор може залучити іншого аудитора для спостереження за проведенням інвентаризації або перевірки фізичної наявності основних засобів у відокремленому підрозділі суб'єкта господарювання.

Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та ризику того, що аудитор не виявить таких викривлень. Стосовно аудиту групи цей ризик включає ризик того, що аудитор компонента може не виявити викривлення фінансової інформації компонента, яке може бути причиною суттєвого викривлення фінансової звітності групи, та ризик того, що команда може не виявити це викривлення. У МСА 600 пояснюються питання, які розглядає команда при визначенні характеру, часу та обсягу своєї участі в процедурах оцінювання ризиків і подальших аудиторських процедурах, які виконують аудиторів компонентів щодо фінансової інформації компонентів. Метою такої участі є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких слід ґрунтувати аудиторську думку щодо фінансової звітності групи.

МСА 600 містить низку обов'язкових вимог до проведення аудитів фінансової звітності групи (табл. 2).

Таблиця 2

**Вимоги до проведення аудитів фінансової звітності групи,
які здійснюються командою із завдання для групи,
згідно з МСА 600**

Вимога 1	Розкриття змісту 2
Відповідальність	Партнер із завдання для групи несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи відповідно до вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та регуляторних органів.
Прийняття та продовження завдання	При застосуванні МСА 220 партнер із завдання для групи повинен визначити, чи можна обґрунтовано очікувати, що будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі стосовно процесу консолідації та фінансової інформації компонентів, на яких має ґрунтуватись аудиторська думка щодо групи. Умови завдання. Партнер із завдання для групи узгоджує умови завдання з аудиту групи відповідно до вимог МСА 210.
Загальна стратегія і план аудиту	Команда має визначити загальну стратегію аудиту групи та розробити план аудиту групи відповідно до вимог МСА 300.
Розуміння групи, її компонентів та їх середовища	Від аудитора вимагається ідентифікувати й визначити ризики суттєвого викривлення через отримання ним розуміння суб'єкта господарювання та його середовища.
Розуміння аудитора компонента	Якщо команда планує запропонувати аудитору компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента, вона повинна отримати розуміння етичних вимог, професійної компетентності; наприклад, вона повинна знати, чи працює аудитор компонента в правовому середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами.
Суттєвість	Команда повинна визначити: – рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому при визначенні загальної стратегії аудиту групи; – чи існують за конкретних обставин групи певні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації у фінансовій звітності групи, щодо яких можна обґрунтовано очікувати, що викривлення менших сум, ніж рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансового звітування групи; – суттєвість компонента для тих компонентів, для яких аудитор компонента виконують аудит або огляд для цілей аудиту групи. Якщо аудитор компонента виконуватимуть аудит з метою аудиту групи, команда повинна оцінити прийнятність суттєвості для виконання аудиторських процедур на рівні компонента.
Дії у відповідь на оцінені ризики	Від аудитора вимагається розробити та виконати прийнятні дії у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності. Команда повинна визначити тип роботи, яку слід виконати їй або аудиторам компонентів на її прохання щодо фінансової інформації компонентів. Команда також має визначити характер, час і обсяг своєї участі в роботі аудиторів компонентів.

1	2
Процес консолідації	Команда отримує розуміння системи контролю на рівні групи та процесу консолідації, включаючи інструкції, які управлінський персонал групи надає компонентам. Команда повинна розробити та виконати подальші аудиторські процедури щодо процесу консолідації у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, що виникають внаслідок процесу консолідації. Команда повинна оцінити прийнятність, повноту і точність коригувань із консолідації та перекласифікації. Якщо фінансова звітність групи включає фінансову звітність компонента, в якого кінець періоду фінансової звітності відрізняється від кінця періоду фінансової звітності групи, команда має оцінити, чи виконувалися відповідні коригування такої фінансової звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.
Події після звітного періоду	Якщо команда або аудитори компонентів виконують аудит фінансової інформації компонентів, команда або аудитори компонентів повинні виконати процедури, розроблені для ідентифікації подій на цих компонентах, які відбуваються у період від дати фінансової інформації цих компонентів до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності групи та які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації у фінансовій звітності групи
Повідомлення інформації аудитору компонента	Команда повинна своєчасно повідомляти свої вимоги аудитору компонента. Команда повинна попросити аудитора компонента повідомляти інформацію про питання, доречні для висновку команди щодо аудиту групи.
Оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів	Команда повинна оцінити інформацію, повідомлену аудитором компонента. Якщо команда доходить висновку, що робота аудитора компонента є недостатньою, вона повинна визначити, які додаткові процедури слід виконати та чи буде їх виконувати аудитор компонента чи команда. Від аудитора вимагається отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня і дати змогу аудитору зробити обґрунтовані висновки, на яких має ґрунтуватися думка аудитора. Партнер із завдання для групи повинен визначити вплив будь-яких невіправлених викривлень і будь-яких випадків, коли було неможливо отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на аудиторську думку щодо групи.
Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи	Команда повинна визначити, про які ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю слід повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу групи відповідно до МСА 265.
Документація	Командою описується: аналіз компонентів із зазначенням значущих компонентів і типу робіт, виконаних щодо фінансової інформації компонентів; характер, час і обсяг участі команди в роботі, виконаній аудиторами компонентів на значущих компонентах, обмін письмовою інформацією між командою та аудиторами компонентів про вимоги команди; складаються меморандуми, плани, звіти.

Джерело: складено автором за [1; 2; 6; 7]

Документація з аудиту надає докази того, що аудит відповідає МСА, включаючи те, що партнер, який займається аудитом, та, за необхідності, партнер з участі у групі, взяв на себе відповідальність за керівництво, нагляд, виконання та перегляд участі [22]. У додатках до МСА 600 наведено доречні приклади, які доповнюють регламентні положення стандарту.

Розкриття важливих положень вимог МСА 600. Прийняття та продовження завдання. Згідно з вимогами МСА 220 [3], партнер із завдання для групи повинен впевнитися, що ті, хто виконує завдання з аудиту групи, включаючи аудиторів компонентів, мають у сукупності відповідну компетентність і можливості. Партнер із завдання для групи також несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи. Партнер із завдання для групи застосовує вимоги МСА 220 незалежно від того, чи виконує роботу з аудиту фінансової інформації компонента команда або аудитор компонента. МСА 600 допомагає партнеру із завдання для групи виконати вимоги МСА 220, якщо аудитори компонентів виконують роботу щодо фінансової інформації компонентів.

Роль оцінки аудитором викривлень при проведенні аудиту групи. Оцінювання аудитором аудиторського ризику, суттєвості, викривлень складають основу висловлення аудитором думки. Викривлення (англ. *misstatement*) – це розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті 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. Коли аудитор висловлює думку стосовно рівня достовірності подання фінансової звітності та її подання в усіх суттєвих аспектах або надає правдиву та неупереджену інформацію, викривлення також включають коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які, за судженням аудитора, необхідні для того, щоб фінансова звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або для того, щоб вона надавала правдиву й неупереджену інформацію [16]. В стандартах аудиту розрізняються допустимі та не виправлені викривлення; достатність (аудиторських доказів), ризику невиявлення та суттєвого викривлення; шахрайство під час фінансового звітування класифікується як навмисні викривлення, встановлюються чинники ризику шахрайства тощо.

Заходи аудиту із запобігання, виявлення та протидії шахрайству в групі. В разі виконання вимог щодо розуміння групи підприємств та процесу консолідації (п. 17 МСА 600), її компонентів та їх середовища, процесу консолідації, повідомлення інформації аудитору компонента та управлінському персоналу групи, а також тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи (табл. 2), розглядаються питання виявлення та протидії шахрайству.

Команда повинна оцінити прийнятність, повноту і точність коригувань із консолідації та перекласифікації, а також оцінити, чи існують чинники ризику шахрайства або ознаки можливої упередженості управлінського персоналу. Команда повинна попросити аудитора компонента своєчасно повідомляти інформацію про будь-які ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки у аудитора компонента.

Якщо шахрайство було ідентифіковано командою або про нього повідомив аудитор компонента, або якщо інформація свідчить про можливість існування шахрайства, команда своєчасно повідомляє про це управлінський персонал групи відповідного рівня, щоб надати цю інформацію тим, хто несе основну відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства в питаннях, що належать до їх компетентності.

Команда повинна повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, інформацію з таких питань, крім тих, які вимагаються МСА 260 [5] та іншими МСА: шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у системі контролю на рівні групи, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Від аудитора вимагається ідентифікувати й визначити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробляти та вживати прийнятних заходів у відповідь на визначені ризики.

Передбачається обговорення членами команди та аудитором компонентів ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи, включаючи ризики шахрайства. Від провідних членів команди із завдання вимагається обговорення чутливості суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки з особливим наголосом на ризики внаслідок шахрайства. Під час аудиту групи в такому обговоренні можуть брати участь аудитори компонентів.

Обов'язковість використання аудитором компонента рівня викривлень. Під суттєвістю компонента (англ. *component materiality*) розуміють рівень суттєвості для компонента, який визначено командою. Суттєвість компонента використовується під час встановлення загальної стратегії аудиту компонента. Суттєвість для компонентів визначається для тих компонентів, аудит або огляд фінансової інформації яких проводиться як частина аудиту групи. Суттєвість компонента використовується аудитором компонента для оцінювання того, чи є невивражені виявлені викривлення суттєвими індивідуально або в сукупності.

Крім суттєвості для компонентів визначається поріг викривлень. При дотриманні вимог суттєвості та повідомленні інформації аудитором компонента (табл. 2) команда повинна визначити поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності групи. МСА 600 регламентовано застосування поняття “поріг” або “рівень викривлень”.

Команда повинна своєчасно повідомляти свої вимоги аудитором компонента. Команда із завдання зазначає, яку роботу потрібно виконати, як вона буде використовуватися, а також форму і зміст комунікацій аудитором компонента команді із завдання для групи. Це повідомлення також містить у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента – суттєвість компонента (та, якщо доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації), а також поріг, вище якого викривлення не можна вважати безсумнівно незначними для фінансової звітності групи.

Команда повинна попросити аудитора компонента повідомляти інформацію про питання, доречні для висновку команди із завдання для групи щодо аудиту групи. Ці повідомлення мають містити такі аспекти: перелік невивражених викривлень фінансової інформації компонента (він не має включати викривлення, менші за поріг для безсумнівно незначних викривлень, про який повідомила команда).

Викривлення, ідентифіковані у фінансовій інформації компонента, які перевищують поріг викривлень, доводяться до відома команди. Питання, що стосуються планування роботи аудитора компонента: у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента – суттєвість компонента (та, якщо доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації) і поріг, вище якого викривлення не можна вважати беззаперечно незначними для фінансової звітності групи.

Згідно з вимогами МСА 600 щодо відповідальності, партнер із завдання для групи несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи відповідно до вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та регуляторних органів, а також за те, чи відповідатиме наданий звіт аудитора обставинам, вказаним у табл. 2. Виконання завдання щодо огляду згідно Міжнародними стандартами завдань з огляду (МСЗО) 2400 передбачає менший, ніж проведення аудиту, рівень відповідальності фахівця-практика. Згідно із місцевим законодавством, фахівець-практик не має іншої відповідальності щодо звітування, крім огляду консолідованої фінансової звітності [14]. Аудитор може отримати докази того, що проміжна фінансова інформація збігається або узгоджується з основними бухгалтерськими записами, простежуючи проміжну фінансову інформацію до бухгалтерських записів, наприклад Головної книги або таблиці консолідації, яка збігається або узгоджується з бухгалтерськими записами; при цьому розкривається основа для негативного висновку, оскільки інвестиції в дочірні підприємства не відображені в обліку на консолідованій основі [15].

Внеском МСА 600 у регулюючі положення аудиту слід вважати єдиний підхід (єдину політику аудиту) до проведення аудиту, загальну методологічну основу аудиту, узгодження (гармонізацію) роботи аудитора компонента із загальними вимогами

команди аудиторів, процес консолідації думок аудиторів при виконанні групою (командою) завдання щодо оцінювання фінансової звітності групи підприємств; з'явилися нові класифікації консолідованої фінансової звітності: звітність за компонентами, які є та не є значущими, а також комбінована фінансова звітність. У стандарті йдеться насамперед про аудит фінансової інформації, але на практиці можливий також огляд аудитором фінансової інформації.

В МСА 600 визначено цілі особливих положень аудитів фінансової звітності групи підприємств та вимоги до аудитів: відповідальність за рішення, прийняття та продовження завдання, загальна стратегія і план аудиту, розуміння групи, її компонентів та їх середовища, розуміння аудитора компонента, суттєвість, дії у відповідь на оцінені ризики, процес консолідації, події після звітного періоду, повідомлення інформації аудитором компонента, оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, повідомлення інформації управлінському персоналу групи і тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи підприємств, та документація.

МСА 600 впроваджено як оновлений міжнародний стандарт згідно з проектом "Ясність" (англ. *Clarity Project*). МСА 600 є досконалим і доречним міжнародним стандартом, складеним з урахуванням "найкращої практики" роботи аудиторських компаній [19]. У назві МСА 600 іменник "аудит" поставлено у множині, тобто регламентуються кілька різновидів аудиту: аудит, який проводиться командою із аудиту та аудиторами компонента. Положення МСА 600 відповідають новітній концептуальній основі фінансового звітування.

Під особливими положеннями (англ. *considerations*) мається на увазі здійснення відповідальності аудитора за аудит групи, включаючи завдання, в яких беруть участь аудитори компонентів. Такими особливими положеннями можна вважати: право, показники та критерії прийняття аудитором завдання або його відмови від завдання, ставлення команди із завдання для групи до включення матеріалів компонентів до консолідованої фінансової звітності та підтвердження аудиторами такої звітності, сутність групи як сукупності компонентів (значущих і незначущих), позиція аудитора компонента щодо суттєвості компонента, управлінський персонал компонента та групи та ін.

Від аудитора групи вимагається добре знання теорії консолідації, яке охоплює такі аспекти як зміст контролю, суттєвий вплив, методи оцінки інвестицій, методи придбання (купівлі), врахування курсових різниць, визначення внутрішньогрупових розрахунків та операцій, стадії утворення вартості, визначення вартісної різниці, розрахунок неконтрольованої частки участі (англ. *non-controlling interests*), оцінювання результатів проекту консолідації за даними звітності групи, виконання коригувань тощо [17; 23].

Реалізація особливих положень аудитів фінансової звітності групи підприємств (включаючи роботу аудиторів компонентів) передбачає ланцюг аудиторських процедур: аргументоване прийняття / відхилення завдання → отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації → зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня → забезпечення єдиного методологічного підходу до аудиту всіх компонентів → оцінка аудитором викривлень (в тому числі за ознаками шахрайства) при проведенні аудиту групи → висловлення думки стосовно того, чи відповідає складена фінансова звітність групи підприємств у всіх суттєвих аспектах застосовній концептуальній основі фінансового звітування → оформлення звіту аудитора.

Висновки. Консолідація звітності як предмет зовнішнього (незалежного) аудиту має проблематичний характер, вона належить до складних операцій, передбачає відповідальність аудитора та аудитора компонента і вимагає нетипових заходів у відповідь на виклики; аудитор має справу зі складними структурами, він повинен враховувати інформацію аудиторів компонентів тощо. Відповіддю на існування заплутаних завдань стає залучення до аудиту інших фахівців.

МСА 600 належить до групи стандартів, що регламентують використання роботи інших фахівців. Він передбачає низку вимог з метою якісного проведення аудиту фінансової звітності групи: відповідальність аудитора, прийняття та продовження завдання, розроблення загальної стратегії і плану аудиту, розуміння аудитора компо-

нента, повідомлення інформації управлінському персоналу групи і тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, оформлення звітної документації.

Зміст особливих правил положень аудитів ґрунтується на імперативному питанні МСА 600 (яке обумовлюється метою аудитора): чи має аудитор діяти як аудитор фінансової звітності групи? Тобто чи має він прийняти завдання чи обґрунтовано відмовитись від нього. Якщо він діє як аудитор фінансової звітності групи, він зобов'язаний: повідомити чітку інформацію аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, і отриманих ними фактичних результатів; отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації для висловлення думки про те, чи складена фінансова звітність групи в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Напрями подальших наукових досліджень. Потрібно розробити нормативно-методологічне забезпечення зовнішнього аудиту групи: параметри, шаблони, норми, план і програму перевірки, суттєвість, ризик, реєстр ризиків, програму управління ризиками, тести, організаційні положення щодо проведення аудиту, шляхи реалізації функцій управління групою дослідників, процедуру оцінки аудитором рівнів та сутності контролю групи, критерії значущих та незначущих компонентів, показники, критерії та еталони, якими обумовлено рішення аудитора групи.

Список використаних джерел

1. ISA 600. Special Considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors). Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa-600.pdf>
2. ISA 210. Agreeing the Terms of Audit Engagements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>
3. ISA 220. Quality Control for an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
4. ISA 240. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
5. ISA 260 (Revised). Communication with Those Charged with Governance. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those-charged-g>
6. ISA 265. Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management. Retrieved from <https://htkacademy.com/cas-265-communicating-deficiencies-in-internal-control-to-those-charged-with-governance-and-management/>
7. ISA 300. Planning an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>
8. ISA 315 (Revised). Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. Retrieved from https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130415-IAASB-Agenda_Item_5-D_Disclosures%20-%20ISA%20315%20%28Revised%29%20for%20reference%20ONLY.pdf
9. ISA 520. Analytical Procedures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>
10. ISA 550. Related Parties. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>
11. ISA 700 (Revised). Forming an Opinion on Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20700%20%28Revised%29-final.pdf>
12. ISA 705. Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20705%20%28Revised%29-final.pdf>
13. ISA 700 (Revised). The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-720-revised-auditor-s-responsibilities--0>

14. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Revised). Engagements to Review Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b010-2010-iaasb-handbook-isre-2400.pdf>
15. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2410. Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b011-2010-iaasb-handbook-isre-2410.pdf>
16. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 року [Електронний ресурс]. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian].
17. Пантелеєв В. П., Безверхій К. В. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: теоретичні та практичні аспекти // Науковий вісник НАСОО. 2014. № 3. С. 28–46.
18. Слияков Ю. В. Особенности аудита группы компаний в соответствии с МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы» [Электронный ресурс]. URL: <http://отрасли-права.рф/article/1261>
19. Агладзе И. И. Новое в международных стандартах аудита [Электронный ресурс]. URL: <https://finotchet.ru/print/articles/585>
20. Херович М. Я. Зміни МСА: Теоретичні та практичні аспекти [Електронний ресурс]. URL: http://www.confcontact.com/2014-nauka-v-informatsionnom-prostranstve/ek9_herovich.htm
21. Невдах С. В., Дубойская В. П., Султанова К. В. Н40. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. Пинск: ПолесГУ, 2016. 134 с.
22. Carson E. Responsibilities of the engagement partner in circumstances when the engagement partner is not located where the majority of the audit work is performed [Electronic resource]. URL: https://www.mcombs.utexas.edu/~media/~/Liz_Carson.pdf
23. Volodymyr Panteleiev, Kostiantyn Bezverkhyi, Abbas Mardani, Maryna Ponomarova. Management of a group companies in the fields of accounting, reporting and control. Management of enterprise development in the conditions of institutional changes and reforming of the economy. Odessa – Kyiv – Skudai – Johor – Olsztyn: Bookmarked Publishing & Editing, 2019. P. 95–110.

References

1. ISA 600. Special Considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors). Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa-600.pdf>
2. ISA 210. Agreeing the Terms of Audit Engagements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>
3. ISA 220. Quality Control for an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
4. ISA 240. The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
5. ISA 260 (Revised). Communication with Those Charged with Governance. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those-charged-g>
6. ISA 265. Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management. Retrieved from <https://htkacademy.com/cas-265-communicating-deficiencies-in-internal-control-to-those-charged-with-governance-and-management/>
7. ISA 300. Planning an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>
8. ISA 315 (Revised). Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. Retrieved from https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130415-IAASB-Agenda_Item_5-D_Disclosures%20-%20ISA%20315%20%28Revised%29%20for%20reference%20ONLY.pdf

9. ISA 520. Analytical Procedures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>
10. ISA 550. Related Parties. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>
11. ISA 700 (Revised). Forming an Opinion on Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20700%20%28Revised%29-final.pdf>
12. ISA 705. Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20705%20%28Revised%29-final.pdf>
13. ISA 700 (Revised). The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-720-revised-auditor-s-responsibilities--0>
14. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Revised). Engagements to Review Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b010-2010-iaasb-handbook-isre-2400.pdf>
15. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2410. Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b011-2010-iaasb-handbook-isre-2410.pdf>
16. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh, vydannia 2016–2017 roku [International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, edition of 2016–2017]. Retrieved from <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian].
17. Panteleiev V. P., Bezverkhii K. V. (2014). Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti hrupy pidpriemstv: teoretychni ta praktychni aspekty [Consolidation of financial reporting of a group of enterprises: theoretical and practical aspects]. Scientific bulletin of National Academy of Statistics, Accounting and Audit, 3, 28–46 [in Ukrainian].
18. Slinyakov Yu. V. Osobennosti audita gruppy kompaniy v sootvetstvii s MSA 600 "Osobyie aspekty: audit finansovoy otchetnosti gruppy" [Specifics of audit of the company group according by ISA 600 "Special Considerations – Audits of group financial statements"]. URL: <http://otrasli-prava.rf/article/1261> [in Russian].
19. Agladze I. I. Novoye v mezhdunarodnykh standartakh audita [What is new in the international standards of auditing]. URL: <https://finotchet.ru/print/articles/585> [in Russian].
20. Kherovych M. Ya. Zminy MSA: Teoretychni ta praktychni aspekty [Amendments in ISA: theoretical and practical aspects]. Retrieved from http://www.confcontact.com/2014-nauka-v-informatsionnom-prostranstve/ek9_herovich.htm [in Ukrainian].
21. Nevdakh S. V., Dubovskaya V. P., Sultanova K. V. (2016). H40. Mezhdunarodnyye standarty audita [H40. International standards of auditing]. Pinsk: Polessya State University [in Russian].
22. Carson E. Responsibilities of the engagement partner in circumstances when the engagement partner is not located where the majority of the audit work is performed [Electronic resource]. URL: https://www.mcombs.utexas.edu/~media/.../Liz_Carson.pdf
23. Volodymyr Panteleiev, Kostiantyn Bezverkhyi, Abbas Mardani, Maryna Ponomarova (2019). Management of a group companies in the fields of accounting, reporting and control. Management of enterprise development in the conditions of institutional changes and reforming of the economy. Odessa – Kyiv – Skudai – Johor – Olsztyn: Bookmarked Publishing & Editing, 95–110.

Посилання на статтю:

Пантелеєв В. П. Ключові фактори особливих правил аудитів фінансової звітності групи за вимогами МСА 600. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 54-66. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.05.