

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 5.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.5.5>

УДК 657

О. В. Назаренко,

д. е. н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,

Сумський національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7546-174X>

**ОСОБЛИВОСТІ КОМУНІКАЦІЇ АУДИТОРА З УПРАВЛІНСЬКИМ
ПЕРСОНАЛОМ ЩОДО ОТРИМАННЯ ПИСЬМОВИХ ЗАПЕВНЕНЬ
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ОКРЕМОГО БІЗНЕС-
СУБ'ЄКТА**

O. Nazarenko,

*Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of
Accounting and Taxation, Sumy National Agrarian University*

**PECULIARITIES OF THE AUDITOR'S COMMUNICATION WITH
MANAGEMENT PERSONNEL REGARDING THE RECEIPT OF
WRITTEN ASSURANCES DURING THE AUDIT OF THE FINANCIAL
STATEMENTS OF A SEPARATE BUSINESS ENTITY**

У статті розглянуто ключові аспекти взаємодії між аудитором і керівництвом підприємства в контексті отримання письмових запевнень, а також проаналізовано характер інформації, яка надається у таких документах. Особливу увагу приділено практичним викликам і професійним

судженням, що виникають під час реалізації даної процедури при аудиті фінансової звітності окремого бізнес-суб'єкта.

У сучасних умовах ведення бізнесу фінансова звітність являється основним джерелом інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів щодо фінансового стану підприємства, результатів його діяльності та руху грошових коштів. Надання аудитором (незалежною стороною) звіту щодо достовірності такої звітності сприяє зміцненню довіри до неї з боку інвесторів, кредиторів, партнерів та державних органів. Одним із потужних інструментів, який аудитор використовує під час перевірки фінансової звітності, виступають письмові запевнення управлінського персоналу.

У процесі аудиту фінансової звітності письмові запевнення управлінського персоналу виступають вагомим джерелом аудиторських доказів, що дозволяє аудитору підтвердити окремі аспекти облікових оцінок, припущень і відповідності звітності застосовній концептуальній основі. Отримання таких запевнень являється не лише формальною вимогою відповідно до МСА 580 «Письмові запевнення», але й частиною професійної взаємодії між аудитором та управлінською ланкою підприємства. Результати дослідження засвідчили, що ефективність письмових запевнень значною мірою залежить від якості комунікації між сторонами. Наявність відкритого, обґрунтованого діалогу сприяє отриманню повних, достовірних і своєчасних відповідей на ключові аудиторські запити. Водночас виявлено, що в практичній площині досі існують проблеми недостатньої усвідомленості управлінського персоналу щодо сутності та значення письмових запевнень. Даний факт може створювати ризики формального підходу до їх складання.

Таким чином, удосконалення комунікаційних процесів, підвищення рівня обізнаності управлінського персоналу та запровадження чітких внутрішніх процедур щодо підготовки письмових запевнень сприятимуть підвищенню якості аудиту.

The article examines the key aspects of interaction between the auditor and the company's management in the context of obtaining written assurances, and analyzes the nature of the information provided in such documents. Particular attention is paid to the practical challenges and professional judgments that arise during the implementation of this procedure when auditing the financial statements of a separate business entity.

In today's business environment, financial statements are the main source of information for external and internal users on the financial position of an enterprise, its performance and cash flows. An auditor's (independent party's) report on the reliability of such financial statements helps to strengthen the confidence of investors, creditors, partners and government agencies. One of the powerful tools used by the auditor during the audit of financial statements is written assurances from management.

In the course of the audit of financial statements, written representations from management are a significant source of audit evidence that allows the auditor to confirm certain aspects of accounting estimates, assumptions and compliance of the financial statements with the applicable conceptual framework. Obtaining such assurances is not only a formal requirement in accordance with ISA 580 Written Assurances, but also part of the professional interaction between the auditor and the company's management. The results of the study showed that the effectiveness of written assurances largely depends on the quality of communication between the parties. The existence of an open, reasoned dialog contributes to obtaining complete, reliable and timely responses to key audit inquiries. At the same time, it was found that in practice, there are still problems of insufficient awareness of management personnel about the nature and significance of written assurances, which may create risks of a formal approach to their preparation.

Thus, improving communication processes, raising the level of awareness of management personnel and introducing clear internal procedures for the preparation of written assurances will help to improve the quality of the audit.

Ключові слова: *аудит, бізнес-суб'єкт, міжнародні стандарти аудиту, письмові запевнення, управлінський персонал, фінансова звітність.*

Keywords: *audit, business entity, international standards on auditing, written assurances, management, financial statements.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасних умовах ведення бізнесу фінансова звітність являється основним джерелом інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів щодо фінансового стану підприємства, результатів його діяльності та руху грошових коштів. Надання аудитором (незалежною стороною) звіту щодо достовірності такої звітності сприяє зміцненню довіри до неї з боку інвесторів, кредиторів, партнерів та державних органів. Одним із потужних інструментів, який аудитор використовує під час перевірки фінансової звітності, виступають письмові запевнення управлінського персоналу. Процес отримання письмових запевнень являє собою невід'ємну частину аудиторських процедур відповідно до вимог Міжнародного стандарту аудиту 580 «Письмові запевнення». Дані запевнення відіграють значущу роль в оцінці аудитором повноти, правдивості та відповідності фінансової звітності обраному концептуальному підходу. Водночас ефективність їх застосування безпосередньо залежить від якості комунікації між аудитором та управлінським персоналом окремого бізнес-суб'єкта, включаючи осіб, які мають найвищі управлінські повноваження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження особливостей комунікації аудитора з управлінським персоналом щодо отримання письмових запевнень при аудиті фінансової звітності окремого бізнес-суб'єкта здійснили такі українські вчені: М.І. Бондар, В.Г. Гончарова, Д.О. Грицишен, Н.І. Дорош, І.М. Назаренко, О.А. Петрик, Н.Л. Правдюк, В.Я. Плаксієнко, Н.М. Проскуріна, В.С. Рудницький, О.В. Харламова, Л.В. Чижевська, Н.С. Шалімова та інші. Актуальність теми обумовлена зростаючими вимогами до прозорості та достовірності

фінансової звітності, особливо в умовах інтеграції національних облікових та аудиторських систем до міжнародних стандартів. У практиці аудиту все більшої ваги набувають не лише технічні аспекти перевірки, а і якість професійного діалогу між аудитором і управлінським персоналом. Саме через налагоджену комунікацію аудитор може своєчасно і повною мірою отримати критично важливу інформацію, зокрема у формі письмових запевнень. Водночас у реальному середовищі виникають ситуації, коли така комунікація є формальною або недостатньо результативною, що може впливати на якість аудиторського звіту. Це зумовлює необхідність глибшого вивчення організаційних та змістовних особливостей взаємодії між сторонами у процесі надання письмових запевнень.

Формулювання цілей статті. Метою написання статті являється дослідження особливостей комунікації між аудитором та управлінським персоналом окремого бізнес-суб'єкта в процесі отримання письмових запевнень під час аудиту фінансової звітності, а також виявлення чинників, що впливають на повноту, якість та достовірність таких запевнень з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідність фінансової звітності чинним Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ), належна репутація аудиторської фірми та якість аудиту, проведеного згідно з Міжнародними стандартами аудиту (МСА), разом із наданням аудитором немодифікованої думки, виступають важливим маркером надійності звітності. Це суттєво зміцнює довіру користувачів до оприлюдненої фінансової інформації. З огляду на те, що сучасні бізнес-суб'єкти активно інтегруються у міжнародне середовище, зростає актуальність уніфікації облікових та аудиторських процесів відповідно до міжнародних підходів, що є передумовою підвищення якості аудиту.

В практичній сфері виникають ситуації, яким притаманний конфлікт інтересів. Такі конфлікти можуть виникати з багатьох причин, починаючи від порівняно тривіальної дилеми до крайніх випадків шахрайства та аналогічної

незаконної діяльності. Неможливо навіть спробувати скласти детальний та вичерпний контрольний перелік ситуацій, в яких може виникнути конфлікт інтересів [7].

Отримання аудиторських доказів з різних джерел або різного характеру може вказувати на те, що окремий аудиторський доказ не є надійним. Подібна ситуація може мати місце у випадку, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, містять відмінності щодо отриманих з іншого. Окрім цього, даний факт може бути ідентифікованим, коли відповіді на запити до внутрішнього аудиту, управлінського персоналу та інших підрозділів бізнес-суб'єкта не збігаються або якщо відповіді на запити до власників (тих, кого наділено найвищими повноваженнями), зроблені для підтвердження відповідей управлінського персоналу мають відмінності. Надійність отриманих даних перебуває у залежності від їхнього характеру, джерела надходження та від обставин, за яких було сформовано даний масив інформації [8].

Під час запитів до керівництва або осіб, наділених найвищими повноваженнями, щодо можливих подій після звітного періоду, що можуть вплинути на фінансову звітність, аудитор може уточнювати поточний стан статей, відображених у бухгалтерському обліку на підставі попередніх чи неостаточних даних, а також ставити додаткові запитання, спрямовані на повне виявлення таких подій [5].

У професійній літературі з питань аудиту вживають такий термін, як «розходження в очікуваннях», котрий означає, що не збігаються інформаційні результати перевірки, представлені аудитором, та очікування користувачів фінансової звітності. Однією із компонент такої невідповідності являється розрив у комунікаціях, що полягає у невідповідності інформації про сутність аудиту, яку передають аудитори, фактичному стану, формуванні завищених (причинно необґрунтованих) очікувань у клієнта і проявляється як під час погодження умов аудиту, так і в процесі його виконання та завершення. Однією з причин такої ситуації виступає не достатнє спілкування аудиторів з

управлінським персоналом та замовником, неналежний рівень їх інформування про умови, цілі, обмеження та результати аудиту [9].

Як зазначають Грицишен Д.О., Прокопенко Ж.В., Кочин Т.М., надзвичайно важливими являються процедури, передбачені МСА 580 «Письмові запевнення», оскільки визначають сфери, у яких аудитор прагне та має отримати свідчення для підвищення рівня адекватності сформульованої думки реальному рівню якості фінансової звітності. Тому цілями аудитора для правильної реалізації положень вказаного МСА є: встановлення ключових питань, які потребують письмових запевнень управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, для посилення повноти розуміння користувачами фінансової звітності ключових подій господарюючого суб'єкта та міркувань вказаних осіб; визначення векторів врахування міркувань управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, при адаптації стратегії та плану виконання завдань з аудиту; визначення засобів розкриття міркувань управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, при формулюванні думки аудитора [2]

На думку Гончарової В.Г., ситуації, які передбачають обов'язкову комунікацію між аудитором та управлінським персоналом у тому числі тими, кого наділено найвищими повноваженнями, можна ідентифікувати у наступні три групи:

1. Доказова. Таке спілкування з відповідним управлінським персоналом використовується аудитором як аудиторські докази. Зокрема, аудиторськими доказами в розумінні МСА є відповіді відповідного управлінського персоналу, надані на зроблені аудитором запити.

2. Інформаційна. Інформаційну роль в аудиті мають ситуації, які в МСА визначені наступними словосполученнями: аудитор повинен повідомляти та аудитор повинен обговорити.

3. Декларативна. Декларативну роль являють собою письмові запевнення управлінського персоналу і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що надаються аудитору для підтвердження певних питань або додаткової підтримки інших аудиторських доказів [1].

У нашому дослідженні розглянуто саме третю категорію – декларативну. Під час аудиту фінансової звітності окремих господарських суб'єктів, надання письмових запевнень є важливою складовою комунікації між аудитором та управлінським персоналом. МСА 580 «Письмові запевнення» містить перелік та зміст питань, з приводу яких керівництво зобов'язане надати письмові підтвердження.

Варто зазначити, що застосування МСА 580 «Письмові запевнення» доцільно розглядати у взаємозв'язку з іншими стандартами. Групування даних МСА та вимоги щодо письмових запевнень управлінського персоналу (де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями), їх зміст та інформаційне наповнення узагальнено автором на рисунку 1. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу надати письмове запевнення, що він виконав свої обов'язки щодо складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [6].

Письмові запевнення виступають вагомим джерелом аудиторських доказів. За умов, коли управлінський персонал модифікує або не надає письмові запевнення, відносно яких було звернення, це може бути попередженням для аудитора щодо можливості існування одного або кількох значущих питань. Слід зазначити, що звернення про надання запевнення в письмовій, а не в усній формі у багатьох випадках може спонукати управлінський персонал бізнес-суб'єкта до більш ретельного розгляду подібних питань, тим самим підвищуючи якість запевнень.

У відповідності до МСА 580 «Письмові запевнення», аудиторські докази являють собою інформацію, яку використовує аудитор під час формування висновків, які являються основою при формуванні його думки. У свою чергу, письмові запевнення визначено як необхідну інформацію, яка потрібна аудитору в зв'язку з аудитом фінансової звітності окремого господарюючого суб'єкта (подібно до відповідей на запити письмові запевнення виступають аудиторськими доказами) [3].

Перелік МСА, які містять вимоги щодо письмових запевнень та їх зміст	
Назва МСА	Вимоги щодо письмових запевнень управлінського персоналу, їх зміст та інформація:
МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	у зв'язку з шахрайством або можливим шахрайством, яка відома і впливає на суб'єкт господарювання та стосується: управлінського персоналу, працівників, ролі яких у внутрішньому контролі є значними, або інших працівників, шахрайство яких може мати суттєвий вплив на фінансову звітність; що стосується звинувачень у шахрайстві або можливому шахрайстві і впливає на фінансову звітність суб'єкта господарювання, повідомлену працівниками, колишніми працівниками, аналітиками, регуляторними органами або іншими особами.
МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»	про всі відомі випадки або можливого недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких має бути розглянутий під час складання фінансової звітності.
МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»	що вплив не виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, на фінансову звітність у цілому не є суттєвим. Перелік таких статей має включатися в письмове запевнення або додаватися до нього.
МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»	що всі відомі фактичні (можливі) судові справи і претензії, вплив яких має бути врахований при складанні фінансової звітності, були розкриті аудитором, враховані й розкриті згідно застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації»	що методи, дані та суттєві припущення, використані при здійсненні облікових оцінок, та пов'язані з ними розкриття інформації мають бути доречними для досягнення визнання, оцінки або розкриття інформації, які є обґрунтованими в межах застосовної концептуальної основи фінансового
МСА 550 «Пов'язані сторони»	що відносини пов'язаних сторін та операції з пов'язаними сторонами належно відображені в бухгалтерському обліку й інформація про них розкрита відповідно до вимог МСФЗ.
МСА 560 «Події після звітного періоду»	що усі події після звітної дати та події, для яких МСФЗ вимагають коригування або розкриття інформації, були скориговані або розкриті.
МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»	від управлінського персоналу, стосовно їхніх планів щодо майбутніх дій і здійсненності цих планів.
МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	за всі періоди, на які є посилання в думці аудитора, запевнення стосовно будь-якого коригування, здійсненого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію.
МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»	що остаточний варіант документа (документів) буде наданий аудитором, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб'єктом господарювання, для того щоб аудитор міг завершити процедури, передбачені вимогами МСА

Рис. 1. Перелік МСА, які містять вимоги щодо письмових запевнень управлінського персоналу та їх зміст

Джерело: узагальнено автором на підставі [3].

Метою аудиту фінансової звітності являється підвищення ступеня довіри визначених (чи потенційних) користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Цілі незалежного аудитора при проведенні аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту відображено на рисунку 2.

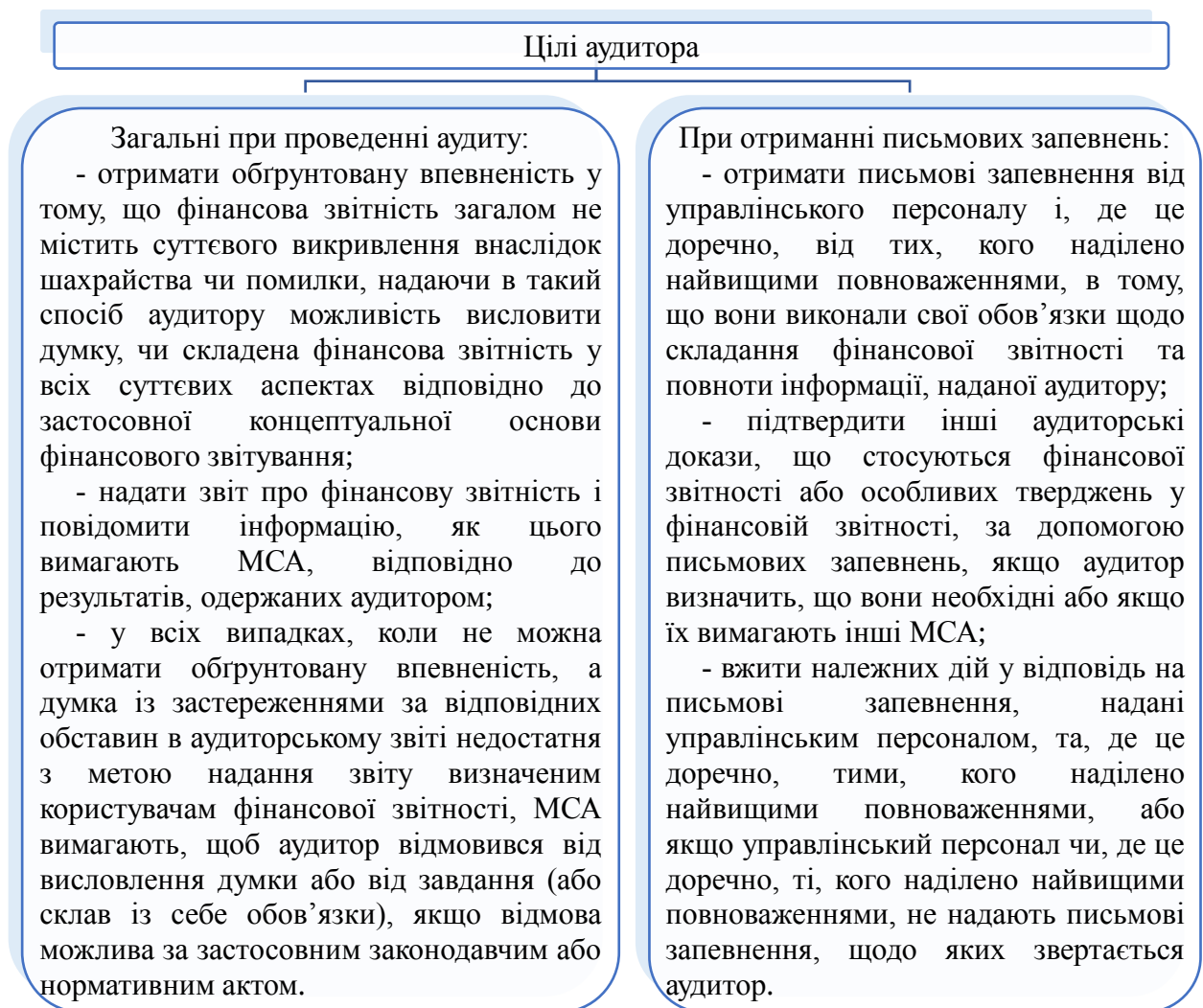


Рис. 2. Цілі незалежного аудитора при проведенні аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [3,4]

Виконуючи завдання з аудиту аудитор повинен дотримуватись відповідних етичних вимог, що стосуються завдань з аудиту згідно з Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів, Міжнародних

стандартів аудиту. Відповідні етичні вимоги звичайно складаються з Частини А та Б «Кодексу етики професійних бухгалтерів» Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), які стосуються аудитів фінансової звітності, разом із національними вимогами, які є більш обмежувачими [4].

Попри те, що письмові запевнення управлінського персоналу представляють собою одне із джерел аудиторських доказів, вони не можуть розглядатися як самодостатня або єдина підстава для формування аудиторської думки з того чи іншого питання. Надійність відповідних запевнень не скасовує необхідності отримання аудитором додаткових доказів іншими методами, відповідно до вимог стандартів аудиту.

Аудитор зобов'язаний звернутися по письмові запевнення до управлінського персоналу, який несе безпосередню відповідальність за складання та подання фінансової звітності, а також володіє відповідною інформацією щодо питань, які виступають об'єктом перевірки. Залежно від структури управління підприємством і норм чинного законодавства, це можуть бути різні посадові особи. Проте на практиці найчастіше такими є генеральний директор, фінансовий директор або інші керівники, які виконують аналогічні функції.

У деяких випадках, коли відповідальність за фінансову звітність також покладається на осіб, наділених найвищими повноваженнями (наприклад, членів ради директорів), доцільно звертатися і до них. Управлінський персонал, який формує запевнення, має мати належне розуміння процесів складання фінансової звітності, її змісту та ключових тверджень, що містяться у звітах. У разі потреби він може залучати до підготовки запевнень фахівців з окремих питань — наприклад, бухгалтерів-аналітиків, податкових консультантів чи юристів, які брали участь у підготовці звітності (рисунки 3).

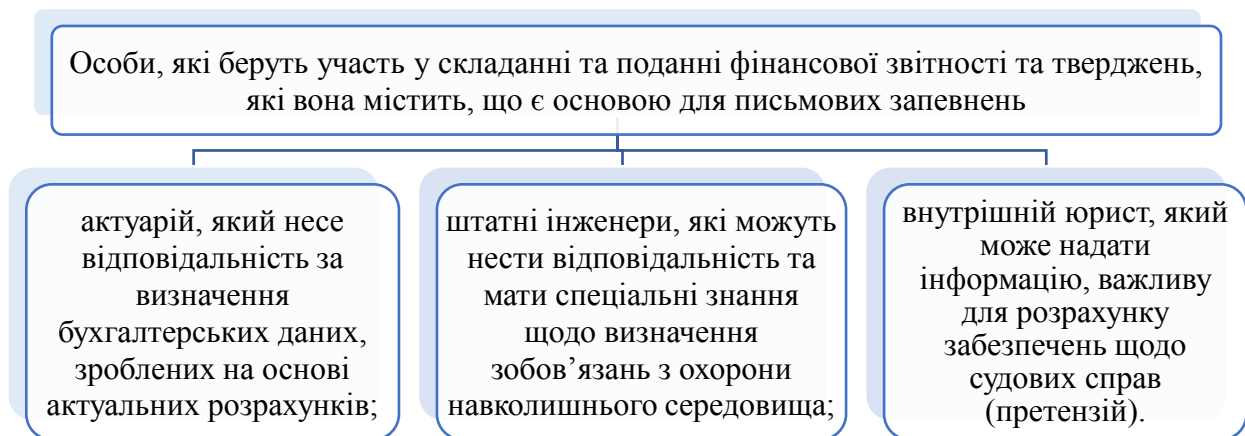


Рис. 3. Особи, які беруть участь у складанні та поданні фінансової звітності та тверджень, які вона містить, що є основою для письмових запевнень

Джерело: сформовано автором на основі [3]

У практиці аудиту трапляються ситуації, коли управлінський персонал у письмових запевненнях використовує застереження, вказуючи, що запевнення надаються в межах його знань і переконань. Таке формулювання являється прийнятним для аудитора за умови, що він впевнений: ці запевнення підготовлені особами, які мають відповідні повноваження та необхідний рівень обізнаності з питань, що розглядаються. Щоб підкреслити важливість надання поінформованих та обґрунтованих запевнень, аудитор може рекомендувати управлінському персоналу включити до письмового документа підтвердження того, що вони здійснили всі необхідні запити в межах своєї компетенції. Це дозволяє гарантувати, що надані запевнення мають належне підґрунтя. Водночас, такі дії, як правило, не потребують впровадження додаткових процедур поза межами вже діючих управлінських процесів на підприємстві.

Аудитор повинен офіційно звернутися до управлінського персоналу із запитом про надання письмового підтвердження виконання обов'язків щодо складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Зокрема, йдеться про достовірне подання звітності (де це передбачено умовами завдання), надання повної та

релевантної інформації, а також підтвердження, що всі господарські операції були належним чином обліковані та відображені у фінансовій звітності.

Отримані під час аудиту докази про те, що управлінський персонал виконав свої обов'язки, являються необхідними, але не є достатніми без відповідного письмового підтвердження з боку самого управлінського персоналу. Це пояснюється тим, що аудитор не може самостійно зробити висновки щодо повноти наданої інформації без запиту до управлінського персоналу та отримання від нього чіткої відповіді.

Таким чином, письмові запевнення служать інструментом для формального закріплення взаєморозуміння між аудитором і управлінським персоналом стосовно розподілу обов'язків у межах завдання з аудиту. У деяких юрисдикціях діє загальноприйнята практика повторного підтвердження управлінським персоналом своєї відповідальності в письмовій формі — така практика виступає особливо важливою у випадках, коли виникають сумніви щодо повноти розуміння чи виконання відповідних обов'язків управлінською ланкою підприємства (рисунок 4).

Повторне підтвердження визнання й розуміння управлінським персоналом власних обов'язків не проводиться за умови, якщо дане запевнення містить обмежувальне уточнення: «в міру наших знань і переконань». Додатково аудитор може вважати доцільним звернення до управлінського персоналу відносно надання письмового запевнення, що він повідомив аудитору інформацію про всі недоліки внутрішнього контролю, про які управлінському персоналу відомо.

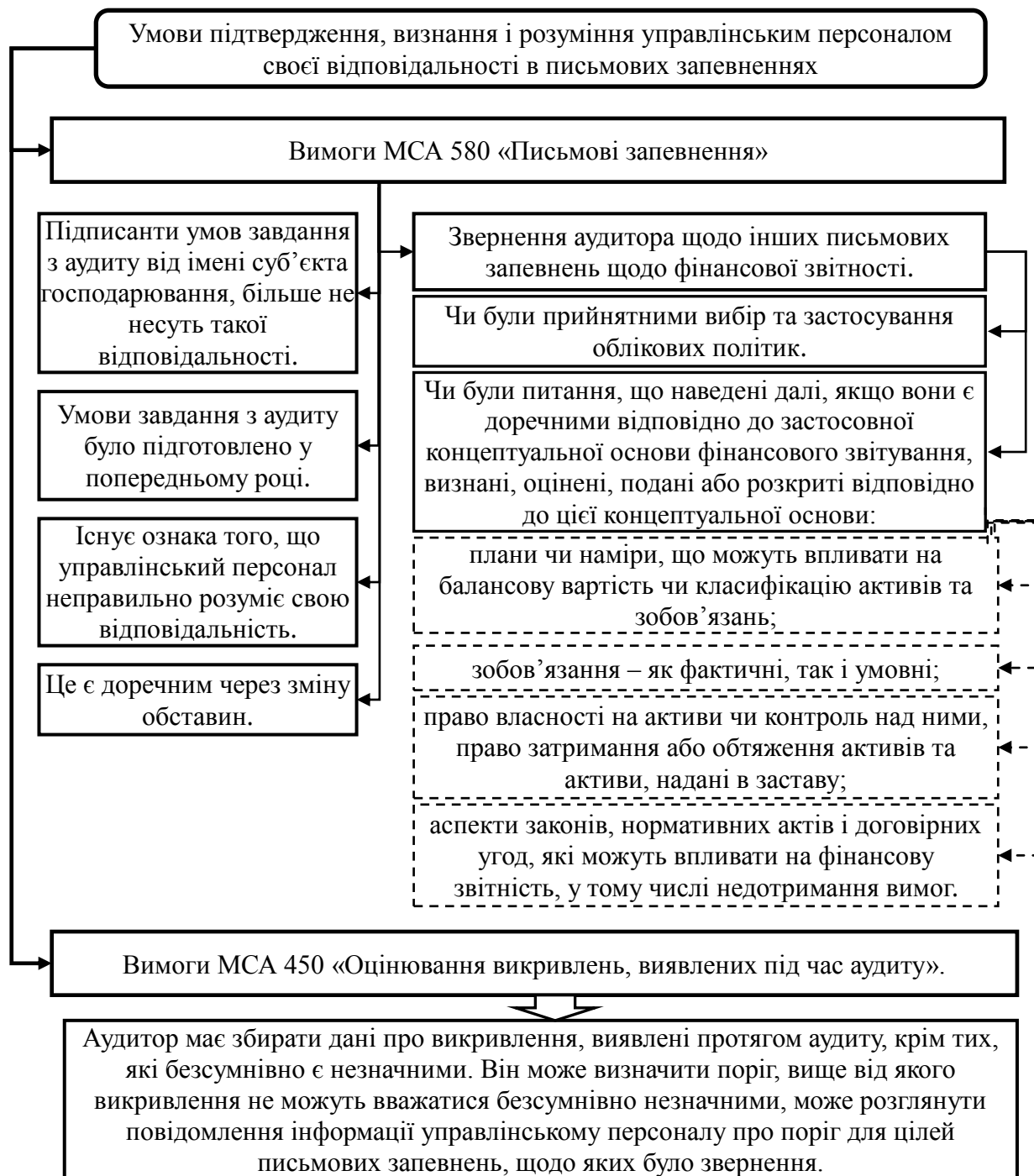


Рис. 4. Умови підтвердження, визнання і розуміння управлінським персоналом своєї відповідальності в письмових запевненнях

Джерело: узагальнено автором

Одне, або кілька питань, які можуть бути розглянутими аудитором під час отримання доказів або оцінки суджень і намірів представлено на рисунку 5.

виконання суб'єктом господарювання заявлених намірів у минулому;	підстави суб'єкта господарювання для вибору певного плану дій;
Питання, які може розглянути аудитор під час отримання доказів або оцінки суджень і намірів:	
здатність суб'єкта господарювання дотримуватись обраного плану дій;	інформації, яка могла бути отримана протягом аудиту і яка може суперечити судженню або наміру управлінського персоналу.

Рис. 5. Питання, які може розглянути аудитор під час отримання доказів або оцінки суджень і намірів

Джерело: узагальнено автором

Оскільки письмові запевнення є важливою складовою аудиторських доказів, аудитор не має права датувати свій висновок або формувати аудиторський звіт раніше дати отримання таких запевнень. Це обумовлено тим, що до моменту підписання звіту аудитор аналізує події після дати звітності, які можуть вплинути на фінансову звітність, зокрема вимагати коригувань або додаткового розкриття. Тому письмові запевнення повинні бути датовані якомога ближче до дати підписання аудиторського звіту, але не пізніше неї. У деяких випадках під час проведення аудиту виникає потреба в отриманні окремого письмового підтвердження щодо специфічного твердження ще до завершення перевірки. У таких ситуаціях аудитору може знадобитися повторно звернутись до управлінського персоналу за оновленим запевненням ближче до завершальної дати звіту.

Письмові запевнення повинні охоплювати всі періоди, зазначені у звіті аудитора. Це означає, що управлінський персонал зобов'язаний підтвердити, що запевнення, надані раніше щодо попередніх звітних періодів, залишаються чинними. Якщо управлінський персонал виявляє зміни у попередніх запевненнях, такі зміни мають бути чітко зафіксовані в оновленому листі-запевненні. Усі зміни, за необхідності, обговорюються з аудитором. У практиці можуть виникати ситуації, коли окремі члени управлінського персоналу обіймають свої посади лише частину періоду,

охопленого фінансовою звітністю. У таких випадках вони можуть стверджувати, що не можуть надати запевнення щодо періодів, коли ще не виконували відповідні функції. Проте навіть у таких обставинах відповідальність за достовірність фінансової звітності покладається на чинний управлінський персонал. Тому аудитор, як і раніше, повинен звернутись до них за письмовими запевненнями, що охоплюють увесь відповідний період.

Зазвичай письмові запевнення оформлюються у вигляді листа, адресованого аудитору. У деяких країнах або за окремими законодавчими нормами управлінський персонал може бути зобов'язаний робити публічні письмові заяви щодо своєї відповідальності за фінансову звітність. Хоча такі заяви в першу чергу адресовані зовнішнім користувачам (інвесторам, регуляторам), аудитор може розглядати їх як альтернативне джерело письмових запевнень, якщо їхній зміст відповідає вимогам МСА. У такому разі не обов'язково дублювати відповідну інформацію в окремому листі-запевненні, наданому аудитору. Чинники, що можуть вплинути на рішення аудитора щодо включення письмової публічної заяви управлінського персоналу щодо власної відповідальності до листа-запевнення адресованого аудитору відображено на рисунку 6.

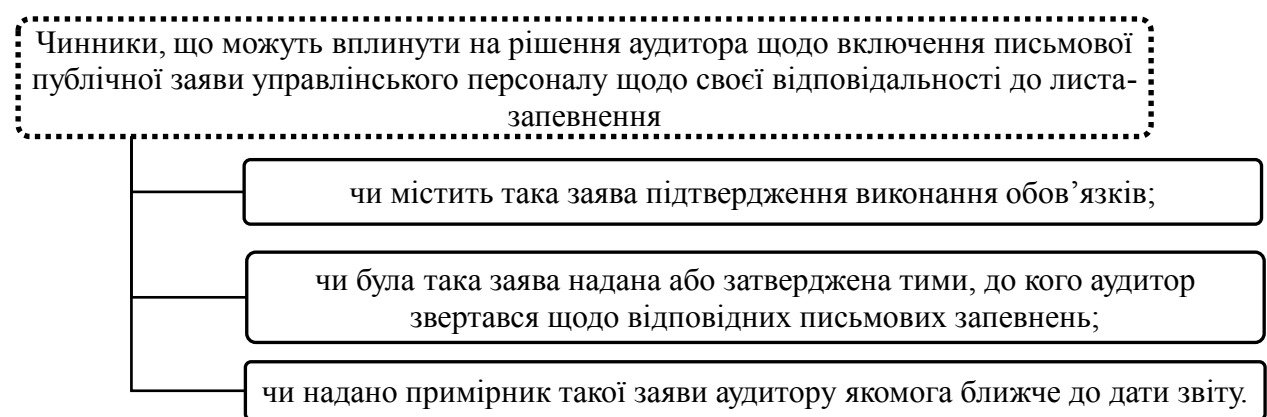


Рис. 6. Чинники, що можуть вплинути на рішення аудитора щодо включення письмової публічної заяви управлінського персоналу щодо своєї відповідальності до листа-запевнення

Джерело: узагальнено автором на підставі [3]

Офіційні заяви управлінського персоналу про дотримання вимог законодавства або про затвердження фінансової звітності не можуть вважатися достатнім доказом того, що всі необхідні письмові запевнення були надані свідомо та в повному обсязі. Так само, формальне закріплення відповідальності управлінського персоналу в нормативно-правових актах не замінює письмові запевнення, які аудитор має отримати в рамках аудиторського завдання. У разі, якщо в аудитора виникають обґрунтовані сумніви щодо професійної компетентності, доброчесності, етичних переконань або належного виконання обов'язків управлінським персоналом, це може свідчити про високий ризик суттєвих викривлень у фінансовій звітності. У такій ситуації аудитор може дійти висновку, що немає можливості забезпечити належний рівень аудиторських доказів, і, відповідно, розглянути доцільність припинення участі в аудиторському завданні (якщо це дозволено чинним законодавством). Винятком можуть бути випадки, коли вищий управлінський орган вживає відповідних заходів реагування, однак навіть за таких обставин це не завжди дозволяє аудитору висловити немодифіковану думку.

Згідно з вимогами МСА 230 «Аудиторська документація», аудитор повинен фіксувати у робочих документах усі суттєві питання, що виникли під час перевірки, разом з висновками щодо них та професійними судженнями, які лежать в основі цих висновків. Якщо аудитор виявив ознаки неналежної поведінки управлінського персоналу, однак вважає, що надані письмові запевнення являються достатньо надійними, така ситуація підлягає документуванню як значуще питання. У разі виявлення суперечностей між письмовими запевненнями та іншими отриманими аудиторськими доказами, аудитор зобов'язаний переглянути первинне оцінювання ризиків та за необхідності коригувати характер, обсяг і час виконання додаткових аудиторських процедур. Це дозволяє належно реагувати на підвищений ризик викривлення звітності. Якщо аудитор доходить висновку, що надані письмові запевнення є ненадійними, він повинен розглянути можливі наслідки для

формування думки в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора». У разі, якщо управлінський персонал відмовляється надати одне або кілька письмових запевнень, щодо яких було звернення, аудитор має вжити заходів, які схематично зображено на рисунку 7.

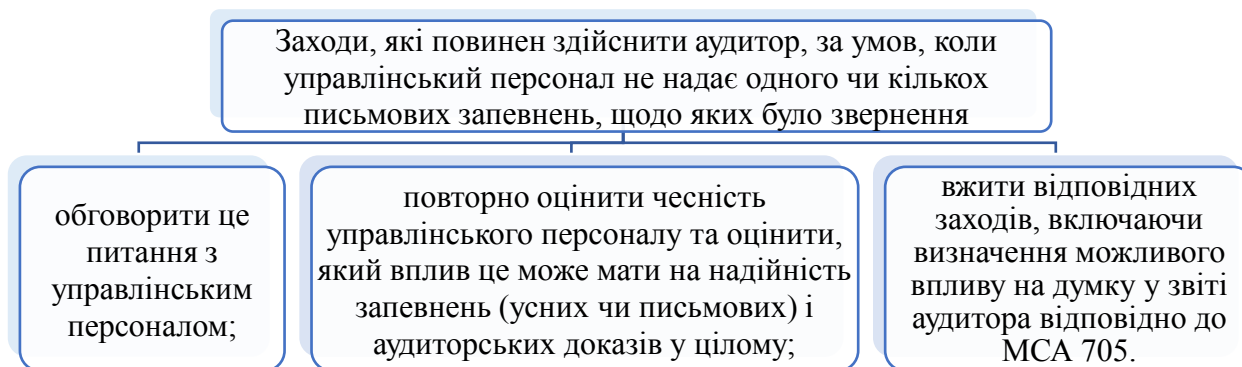


Рис. 7. Заходи, які повинен здійснити аудитор, за умов, коли управлінський персонал не надає одного чи кількох письмових запевнень, щодо яких було звернення

Джерело: сформовано автором на основі [3]

Аудитор не має змоги винести обґрунтоване професійне судження щодо виконання управлінським персоналом своїх обов'язків, базуючись виключно на інших аудиторських доказах. Тому, у випадку, якщо письмові запевнення виявляються ненадійними або взагалі не надаються, аудитор не отримує достатніх і прийнятних доказів для формування аудиторської думки. Оскільки така ситуація створює загрозу для всього масиву фінансової звітності, а не лише окремих її елементів, рахунків або статей, її вплив є всеохоплюючим. За цих умов МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» передбачає, що аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності. Модифіковане письмове запевнення, навіть якщо воно відрізняється від того, щодо якого було звернення, не завжди означає, що управлінський персонал взагалі не надав запевнень. Однак зміст таких модифікацій потребує детального аналізу з боку аудитора, оскільки він може вплинути на аудиторську думку. Зокрема:

➤ якщо управлінський персонал стверджує, що фінансова звітність складена відповідно до застосовної концептуальної основи, за винятком суттєвого недотримання однієї з її вимог, аудитор повинен розглянути вплив цього недотримання на достовірність звітності й, відповідно, на свою думку відповідно до МСА 705 (переглянутий);

➤ якщо в письмовому запевненні щодо надання всієї узгодженої інформації зазначено, що частина даних була втрачена (наприклад, унаслідок пожежі), аудитор має оцінити, наскільки суттєвою є така втрата для повноти звітності та обґрунтованості думки в межах вимог МСА 705 (переглянутий).

Таким чином, будь-яке обмеження, пов'язане з письмовими запевненнями, незалежно від його природи, потребує від аудитора фахової оцінки його впливу на обсяг доступних аудиторських доказів та на остаточну аудиторську думку.

Висновки

У процесі аудиту фінансової звітності письмові запевнення управлінського персоналу виступають вагомим джерелом аудиторських доказів, що дозволяє аудитору підтвердити окремі аспекти облікових оцінок, припущень і відповідності звітності застосовній концептуальній основі. Отримання таких запевнень являється не лише формальною вимогою відповідно до МСА 580 «Письмові запевнення», але й частиною професійної взаємодії між аудитором та управлінською ланкою підприємства. Результати дослідження засвідчили, що ефективність письмових запевнень значною мірою залежить від якості комунікації між сторонами. Наявність відкритого, обґрунтованого діалогу сприяє отриманню повних, достовірних і своєчасних відповідей на ключові аудиторські запити. Водночас виявлено, що в практичній площині досі існують проблеми недостатньої усвідомленості управлінського персоналу щодо сутності та значення письмових запевнень. Даний факт може створювати ризики формального підходу до їх складання.

Таким чином, удосконалення комунікаційних процесів, підвищення рівня обізнаності управлінського персоналу та запровадження чітких внутрішніх процедур щодо підготовки письмових заповінь сприятимуть підвищенню якості аудиту. Подальші дослідження доцільно зосередити на практичних аспектах документального оформлення таких заповінь та стандартизації підходів до їх структури й змісту відповідно до особливостей функціонування досліджуваних бізнес-суб'єктів.

Література

1. Гончарова В. Г. Методичні підходи до формування процедур комунікативного процесу взаємодії з управлінським персоналом під час аудиту. *Ефективна економіка*. 2020. № 7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8045> (дата звернення: 06.05.2025). DOI: 10.32702/2307-2105-2020.7.53
2. Грицишен Д.О., Прокопенко Ж.В., Кочин Т.М. Процедури отримання аудиторських доказів як засіб виявлення викривлень у фінансовій звітності та зниження її якості. *Держава та регіони. Серія: Державне управління*, 2019 р., № 1 (65) С. 166-178. URL: http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/1_2019/31.pdf (дата звернення: 05.05.2025)
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина I / Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), 2024. Ч. 1. 1277с.
4. Міжнародні стандарти аудиту : підручник. А. І. Мілька, В. Я. Плаксієнко, О. В. Артюх-Пасюта, М. О. Любимов. Полтава : ПУЕТ, 2024. 438 с.
5. Назаренко О.В. Безперервність діяльності, суттєвість інформації в обліковій політиці при відображенні подій від звітної до дати затвердження звітності підприємства, процедурні аспекти їх аудиту. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 6. С.7-15. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2025.6.7>

6. Назаренко О.В. Комунікативні особливості отримання аудитором письмових запевнень управлінського персоналу щодо фінансової звітності підприємства. Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Трансформація обліку та бізнес-консалтингу в умовах невизначеності: сучасні тренди, виклики, міжнародний досвід» (м. Харків, 8 листопада 2024 р.). Харків: ДБУ, 2024. С. 148-151

7. Назаренко О.В. Конфлікт інтересів та шляхи його подолання в сучасній аудиторській діяльності. *Вісник СНАУ. Сер. Економіка та менеджмент*. Вип. 8/1 (31) – Суми, 2008. С. 16-19.

8. Назаренко О.В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. *Агросвіт*. 2018. № 14. С. 3-8.

9. Шалімова, Н.С. Комунікаційні зв'язки між аудитором та управлінським персоналом у процесі аудиту фінансової звітності як засіб зменшення «розриву в очікуваннях» в аудиті. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів, 2011. Вип. 36. С. 437-442.

References

1. Goncharova, V. (2020), “Methodological approaches to the formation of procedures for communicative process of interaction with the management personnel during the audit”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 7, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8045> (Accessed 06 May 2025).

2. Hrytsyshen, D.O. Prokopenko, Zh.V. and Kochyn, T.M. (2019), “Procedures for obtaining audit evidence as a means of detecting distortions in financial statements and reducing its quality”, *Derzhava ta rehiony*, vol. 1, pp. 166–168.

3. International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine, (2024), “Handbook of International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services Pronouncements 2020 Edition Volume I”, International Federation of Accountants.

4. Mil'ka, A.I. Plaksiienko, V.Ya. Artiukh-Pasiuta, O.V. and Liubymov, M.O. (2024), International standards on auditing [Mizhnarodni standarty audytu], PUET, Poltava, Ukraine.

5. Nazarenko, O. (2025), "Going concern, materiality of information in the accounting policy when reflecting events from the reporting period to the date of approval of the company's financial statements, procedural aspects of their audit", *Investytsiyni: praktyka ta dosvid*, vol. 6, pp. 7-15.

6. Nazarenko, O.V (2024), "Communication peculiarities of obtaining written assurances from management on the financial statements of the company by the auditor", *Materialy II Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. Transformatsiia obliku ta biznes-konsal'tynhu v umovakh nevyznachenosti: suchasni trendy, vyklyky, mizhnarodnyj dosvid* [Proceedings of the II International Scientific and Practical Conference. Transformation of accounting and business consulting in the face of uncertainty: current trends, challenges, international experience], State Biotechnology University, Kharkiv, Ukraine, pp. 148-151.

7. Nazarenko, O.V. (2008), "There are the interests conflict and the ways to solve it in the nowadays auditing activity", *Visnyk SNAU. Ser. Ekonomika ta menedzhment*, vol. 8/1 (31), pp. 16-19.

8. Nazarenko, O. (2018), "The essence, functional purpose and features of the application of analytical procedures in auditing", *Agrosvit*, vol. 14, pp. 3-8.

9. Shalimova, N. (2011), "Communications ties between the auditor and management during audit of financial statements as a down "gap waiting" in the audit", *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, vol. 36, pp. 437-442.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2025 р.