

**АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ**  
орган аудиторського самоврядування

**РАДА АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ**

---

**Р І Ш Е Н Н Я**

**13.03.2019**

**м. Київ**

**№ 9**

**Про затвердження Рекомендацій з аудиторської практики за результатами проведення круглого столу на тему «Нові вимоги до аудиторського звіту»**

Керуючись статтею 47 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII, Статутом Аудиторської палати України, затвердженим рішенням установчого з'їзду аудиторів України від 14.07.2018 р., Положенням про Раду Аудиторської палати України, затвердженим рішенням установчого з'їзду аудиторів України від 14.07.2018 р. за результатами проведення 13.03.2019 р. круглого столу на тему «Нові вимоги до аудиторського звіту», Рада Аудиторської палати України

**ВИРІШИЛА:**

1. Затвердити Рекомендації з аудиторської практики за результатами проведення круглого столу на тему «Нові вимоги до аудиторського звіту» (додається).
2. Секретаріату Аудиторської палати України забезпечити оприлюднення цього рішення на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України.

**Голова АПУ**

**Каменська Т.О.**

**РЕКОМЕНДАЦІЇ З АУДИТОРСЬКОЇ ПРАКТИКИ**  
**за результатами проведення круглого столу на тему**  
**«Нові вимоги до аудиторського звіту»**

**1. Щодо малих підприємств, які є підприємствами, що становлять суспільний інтерес.**

*Питання:* Якщо підприємство підпадає під критерії визначення підприємства, що становить суспільний інтерес (далі – ПССІ), наприклад емітент цінних паперів, цінні папери якого допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів якого здійснено публічну пропозицію, але за критеріями щодо розміру підприємства, встановленими Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі - Закон № 996), **підпадає під визначення малого підприємства**, то чи буде воно зобов'язано оприлюднювати свою фінансову звітність разом із аудиторським звітом? Якщо так, то який суб'єкт аудиторської діяльності (далі – САД) має право на здійснення такого аудиту: чи тільки з розділу 4 Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі - Реєстр), або з розділу 3 Реєстру також?

*Відповідь:* У випадку, якщо ПССІ, наприклад емітент цінних паперів, цінні папери якого допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів якого здійснено публічну пропозицію, але за критеріями щодо розміру підприємства, встановленими Законом № 996, підпадає під визначення малого підприємства, воно зобов'язано оприлюднювати свою річну фінансову звітність разом із аудиторським звітом, в якому буде висловлена думка аудитора стосовно фінансової звітності (у розділі «Звіт аудитора щодо річної фінансової звітності»). Оскільки це підприємство належить до ПССІ, право на здійснення такого аудиту має тільки САД, інформацію про якого включено до розділу 4 Реєстру «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес».

**2. Щодо мінімальної інформації у Звіті незалежного аудитора (обов'язковий аудит) відповідно до частини третьої статті 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258 (далі - Закон № 2258).**

*Питання 2.1.* Відповідно до пункту 3 частини третьої статті 14 Закону № 2258 у аудиторському звіті має бути наведена така інформація: «чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з

міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та чи **відповідає вимогам законодавства**».

У розділі «Думка» аудиторського звіту за МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» (далі - МСА 700) не передбачено твердження аудитора щодо відповідності фінансової звітності **вимогам законодавства**.

Який перелік вимог законодавства та у якому розділі аудиторського звіту потрібно зазначати аудитору цю думку?

*Відповідь:* Інформацію, чи відповідає фінансова звітність або консолідована фінансова звітність вимогам законодавства відповідно до пункту 3 частини третьої статті 14 Закону № 2258, доцільно зазначати у розділі «Думка» аудиторського звіту, складеного за МСА 700, при цьому, наприклад, якщо фінансова звітність складена відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, пропонується наступне формулювання: «... фінансова звітність, що додається, відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію про) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20\_\_ р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV щодо складання фінансової звітності».

*Питання 2.2.* Відповідно до пункту 4 частини третьої статті 14 Закону № 2258, у звіті аудитора мають бути наведені «окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора».

Чи буде достатнім для дотримання вимог Закону № 2258 зазначення цих питань у розділі «Інші питання» відповідно до п.10 МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» (далі – МСА 706), або у розділі «Ключові питання» звіту аудитора, якщо вони відповідають питанням, які є ключовими, відповідно до вимог МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту у звіті незалежного аудитора» (далі – МСА 701), або всі ці питання мають бути включені до розділу II «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів»?

*Відповідь:* Окремі питання, на які САД вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора відповідно до пункту 4 частини третьої статті 14 Закону № 2258, доцільно зазначати у розділі «Інші питання» відповідно до п.10 МСА 706, або у розділі «Ключові питання» аудиторського звіту, якщо вони відповідають питанням, що є ключовими відповідно до вимог МСА 701.

*Приклад питань:*

- 1) за МСА 706:
  - інформація, стосовно того, що аудит фінансової звітності за попередній рік був проведений іншим аудитором, та яку думку він висловив;
  - інформація стосовно обсягу аудиту, тощо;
- 2) за МСА 701:

- оцінка активів за справедливою вартістю;
- знецінення активів;
- визнання доходу, отриманого від інвестування активів;
- характерних операцій з пов'язаними особами, в тому числі в межах однієї промислово-фінансової групи чи іншого об'єднання;
- наявність судових позовів та регуляторних вимог, що суттєво впливають на діяльність суб'єктів господарювання;
- здійснення істотних операцій з активами (істотною операцією з активами рекомендовано вважати операцію, обсяг якої складає більше ніж 10% від загальної величини активів станом на останню звітну дату);
- дебіторська заборгованість за нефінансовими операціями;
- залучення коштів, у тому числі від фізичних та юридичних осіб;
- наявність прострочених зобов'язань, тощо.

*Звертаємо увагу, що приклади не є вичерпними та не є шаблоном для використання.*

*Питання 2.3.1* Відповідно до пункту 5 частини третьої статті 14 Закону № 2258, у звіті аудитора необхідно зазначити «про узгодженість **звіту про управління** (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; **про наявність суттєвих викривлень** у звіті про управління та їх характер».

Чи буде прийнятним висвітлення цієї інформації у розділі «Інша інформація» аудиторського звіту, відповідно до вимог МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» (далі – МСА 720) у повному обсязі, або потребує окремого виділення питань щодо Звіту про корпоративне управління, відповідно до вимог ст.40<sup>1</sup> Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV (далі - Закон № 3480), у Розділі II «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів»?

*Відповідь:* У випадку проведення обов'язкового аудиту повного пакету річної фінансової звітності та звіту про управління, до складу якого входить і звіт про корпоративне управління емітента, у звіті аудитора інформація про узгодженість **звіту про управління** (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період та **про наявність суттєвих викривлень** у звіті про управління та їх характер відповідно до пункту 5 частини третьої статті 14 Закону № 2258, зазначається у розділі «Інша інформація» аудиторського звіту, відповідно до вимог МСА 720 у повному обсязі.

*Питання:* 2.3.2 Відповідно до ст.40<sup>1</sup> Закону № 3480, емітент зобов'язаний залучити аудитора (аудиторську фірму), який повинен **висловити свою думку щодо інформації**, зазначеної у пунктах 5-9 цієї частини, а також **перевірити інформацію**, зазначену в пунктах 1-4 цієї частини. Така інформація включається до складу **звіту про корпоративне управління** емітента.

У разі, якщо аудит фінансової звітності для емітентів цінних паперів не є обов'язковим, яким чином має бути висловлена думка щодо переліку питань у Звіті про корпоративне управління, та як вирішити конфлікт норм Закону № 2258 та Закону № 3480 між собою та з МСА?

*Відповідь:*

1) У випадку, якщо аудит фінансової звітності для суб'єкта господарювання – емітента цінних паперів не є обов'язковим, але відповідно до ст. 40<sup>1</sup> Закону № 3480 емітент зобов'язаний залучити аудитора (аудиторську фірму), який повинен висловити свою думку щодо інформації, зазначеної у пунктах 5-9 цієї частини, а також перевірити інформацію, зазначену в пунктах 1-4 цієї частини Звіту про корпоративне управління, доцільно запропонувати зазначеному вище емітенту проведення огляду річної звітності за МСЗО 2400 «Завдання з огляду історичної фінансової звітності», у рамках якого САД може висловити думку щодо Звіту про корпоративне управління.

2) У разі, якщо аудит фінансової звітності для емітентів цінних паперів не є обов'язковим, але відповідно до ст.40<sup>1</sup> Закону № 3480 емітент зобов'язаний залучити аудитора (аудиторську фірму), який повинен висловити свою думку щодо інформації, зазначеної у пунктах 5-9 цієї частини, а також перевірити інформацію, зазначену в пунктах 1-4 цієї частини Звіту про корпоративне управління, та аудитор не залучається для виконання аудиту чи огляду річної звітності, то таке завдання САД доцільно виконувати за МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», при цьому, описуючи застосовні критерії відповідно до вимог п. 63 МСЗНВ 3000, САД зазначає вимоги Закону № 3480 (зокрема, визначені ст. 40<sup>1</sup>) та Принципи корпоративного управління, затверджені рішенням НКЦПФР від 22.07.2014 № 955.

*Додатково повідомляємо, що стосовно цього питання Рада Аудиторської палати України звернулась за роз'ясненням до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР).*

**2. Щодо додаткової інформації в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту ПССІ, яка наводиться згідно з частиною четвертою статті 14 Закону № 2258.**

*Питання 3.1.* Відповідно до пунктів 1 та 2 частини четвертої статті 14 Закону 2258, у аудиторському звіті має зазначатися:

«1) найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту;

2) дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень».

Який орган має бути зазначено? Чи буде прийнятним зазначити відповідний орган згідно з вимогами статті 29 Закону № 2258?

Що є «датою призначення суб'єкта аудиторської діяльності» та яким чином розраховується загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень?

*Відповідь:* Відповідно до пунктів 1 та 2 частини четвертої статті 14 Закону № 2258, у звіті аудитора має зазначатися найменування органу, який призначив САД на проведення обов'язкового аудиту у відповідності до вимог статті 29 Закону № 2258.

Дата призначення САД та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень розраховується з першої дати першого призначення САД для обов'язкового аудиту фінансової звітності.

*Додатково повідомляємо, що з цим питанням Рада Аудиторської палати України звернулася до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.*

*Питання 3.2.* Відповідно до пункту 3 частини четвертої статті 14 Закону №2258, у звіті аудитора мають бути наведені аудиторські оцінки, що включають, зокрема:

- 1) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється;
- 2) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;
- 3) основні застереження щодо таких ризиків.

До якого розділу звіту аудитора треба включати ці оцінки: або до розділу «Ключові питання» відповідно до вимог МСА 701, або до розділу II «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів», та:

- а) наскільки детально треба описувати ризики?
- б) у якій кількості описувати ризики (всі виявленні ризики; або ті, що створили загрозу; або тільки вагомі, значущі)?
- в) наскільки змістовно (що мається на увазі під вимогою «стисло») описувати дії (заходи) аудитора у відповідь на ці ризики та їх врегулювання?
- г) як розуміти та що треба описати аудитору у якості «основних застережень щодо таких ризиків»?

*Відповідь:* У звіті аудитора у розділі «Ключові питання аудиту» мають бути наведені аудиторські оцінки відповідно до пункту 3 частини четвертої статті 14 Закону № 2258, що включають, зокрема:

- 1) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється;
- 2) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;
- 3) основні застереження щодо таких ризиків.

Питання наскільки детально, змістовно (стисло) та в якій кількості описувати такі ризики та застереження щодо таких ризиків, це є професійне судження аудитора на предмет відносної важливості питань, які вимагали від аудитора значної уваги.

*Питання 3.3* Відповідно до пункту 5 частини четвертої статті 14 Закону № 2258, у звіті аудитора мають бути наведені «підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету».

Якщо припустити, що аудиторський комітет на ПССІ (окрім великих, для яких є обов'язковим його створення, або покладення функцій на ревізійну

комісію або наглядову раду) не створено, то чи можливо щоб аудитор зазначав у аудиторському звіті що цей звіт узгоджується з додатковим звітом до відповідного органу, який наділено відповідними повноваженнями?

*Відповідь:* У звіті аудитора мають бути наведені підтвердження того, що цей звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету. У разі відсутності аудиторського комітету на ПССІ, функції аудиторського комітету можуть виконувати окремих підрозділ органу управління або наглядовий орган (частина друга статті 34 Закону № 2258), тому аудитору слід зазначити у звіті аудитора про його узгодженість з додатковим звітом до відповідного органу (який не є аудиторським комітетом).

*Питання 3.4.* Відповідно до частини другої статті 14 Закону № 2258 «аудиторський звіт підписує аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, або, **щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою.** У разі одночасного залучення декількох САД аудиторський звіт підписується **всіма аудиторами**, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання».

Чи буде достатнім підпис тільки ключового партнера з аудиту та чи необхідний також підпис і директора САД?

Хто відповідає за проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності під час проведення аудиту декількома САД? Як розуміти вимогу Закону № 2258 щодо того, що «у разі одночасного залучення декількох суб'єктів аудиторської діяльності аудиторський звіт підписується всіма аудиторами, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером»? Тобто, чи все ж таки підписує ключовий партнер та директори САД, які залучені до аудиту, чи дійсно всі залучені аудитори залучених САД?

*Відповідь:* Відповідно до частини другої статті 14 Закону № 2258, звіт аудитора підписує аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, або, **щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою.**

У разі одночасного залучення декількох САД, аудиторський звіт підписується **всіма аудиторами**, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання.

З огляду на зазначене, у разі проведення аудиту одним САД, буде достатнім підпису ключового партнера з аудиту, який призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності від імені аудиторської фірми, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності декількома САД (не за умовами субпідряду), звіт підписується ключовими партнерами цих САД.

---