

**АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ**  
орган аудиторського самоврядування

**РАДА АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ**

---

**Р І Ш Е Н Н Я**

**28.03.2019**

**м. Київ**

**№ 10**

**Про затвердження роз'яснення з практики застосування міжнародних стандартів аудиту за результатами проведення круглого столу на тему «Звіт керівництва та його аудит»**

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 20.03.2019 р. круглого столу на тему «Звіт керівництва та його аудит», Рада Аудиторської палати України

**ВИРІШИЛА:**

1. Затвердити роз'яснення з практики застосування міжнародних стандартів аудиту за результатами проведення круглого столу на тему «Звіт керівництва та його аудит» (додається).
2. Секретаріату Аудиторської палати України забезпечити оприлюднення цього рішення на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України.

**Голова АПУ**

**Каменська Т.О.**

## РОЗ'ЯСНЕННЯ

### з практики застосування міжнародних стандартів аудиту за результатами проведення круглого столу на тему «Звіт керівництва та його аудит»

**Питання 1:** Чим відрізняється Звіт керівництва, складений відповідно до ст. 40<sup>1</sup> Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV (далі - Закон № 3480) від Звіту про управління, складеного відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон № 996) та Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління, затверджених Наказом Мінфіну від 07.12.2018 № 982 (далі - Методрекомендації № 982)?

**Відповідь:**

Систематизація вимог до Звіту керівництва та Звіту про управління у контексті існуючої нормативно-правової бази наведена у таблиці 1.

Таблиця №1

Вимоги до Звіту керівництва (Закон № 3480)	Вимоги до Звіту про управління ( ст. 11 Закону № 996) та Методрекомендацій № 982
<p style="text-align: center;"><b>Стаття 40<sup>1</sup>: Річний <u>звіт керівництва</u> повинен містити:</b></p> <p>1) вірогідні перспективи подальшого розвитку емітента;</p> <p>2) інформацію про розвиток емітента;</p> <p>3) інформацію про укладення деривативів або вчинення правочинів щодо похідних цінних паперів емітентом, якщо це впливає на оцінку його активів, зобов'язань, фінансового стану і доходів або витрат емітента, зокрема інформацію про:</p> <p>а) завдання та політику емітента щодо управління фінансовими ризиками, у тому числі політику щодо страхування кожного основного виду прогнозованої операції, для якої використовуються</p>	<p style="text-align: center;"><b>Частина сьома статті 11 Закону № 996:</b></p> <p><u>Звіт про управління</u> подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.</p> <p style="text-align: center;"><b>Пункт 2 Методрекомендацій № 982:</b></p> <p>З метою систематизації та співставності інформації звіт про</p>

Вимоги до Звіту керівництва (Закон № 3480)	Вимоги до Звіту про управління ( ст. 11 Закону № 996) та Методрекомедацій № 982
<p>операції хеджування;</p> <p>б) схильність емітента до цінних ризиків, кредитного ризику, ризику ліквідності та/або ризику грошових потоків;</p> <p>4) звіт про корпоративне управління.</p>	<p>управління рекомендується формувати за такими напрямками:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;</li> <li>2) результати діяльності;</li> <li>3) ліквідність та зобов'язання;</li> <li>4) екологічні аспекти;</li> <li>5) соціальні аспекти та кадрова політика;</li> <li>6) ризики;</li> <li>7) дослідження та інновації;</li> <li>8) фінансові інвестиції;</li> <li>9) перспективи розвитку;</li> <li>10) корпоративне управління (складають підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).</li> </ol> <p><b>Пункт 3 Методрекомедацій № 982:</b></p> <p>Перелік напрямів та показників, які рекомендується розкривати у звіті про управління не є вичерпним. Підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне.</p> <p><b>Пункт 4 Методрекомедацій № 982:</b></p> <p>Великим підприємствам, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, рекомендується включати у звіт про управління нефінансові показники діяльності, що містять інформацію щодо впливу його діяльності, зокрема на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, у тому числі питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом.</p>

Вимоги до Звіту керівництва (Закон № 3480)	Вимоги до Звіту про управління ( ст. 11 Закону № 996) та Методрекомедацій № 982
<p><b>Стаття 40<sup>1</sup>: (продовження) Звіт про корпоративне управління повинен містити:</b></p> <p>1) посилання на:</p> <p>а) власний кодекс корпоративного управління, яким керується емітент;</p> <p>б) кодекс корпоративного управління фондової біржі, об'єднання юридичних осіб або інший кодекс корпоративного управління, який емітент добровільно вирішив застосовувати;</p> <p>в) всю відповідну інформацію про практику корпоративного управління, застосовувану понад визначені законодавством вимоги.</p> <p><i>Якщо робиться посилання на кодекс корпоративного управління, зазначений у підпунктах "а" або "б", емітент також надає посилання, де відповідні тексти перебувають у публічному доступі. Якщо робиться посилання на інформацію, зазначену в підпункті "в", емітент надає інформацію про практику корпоративного управління;</i></p> <p>2) якщо емітент відхиляється від положень кодексу корпоративного управління, зазначеного в підпунктах "а" або "б" пункту 1 цієї частини, - пояснення із сторони емітента, від яких частин кодексу корпоративного управління такий емітент відхиляється і причини таких відхилень.</p> <p><i>Якщо емітент прийняв рішення не застосовувати деякі положення кодексу корпоративного управління,</i></p>	<p><b>Пункт 6 Методрекомедацій № 982:</b></p> <p>Підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію у звіті про управління рекомендується наводити окремо інформацію про корпоративне управління з урахуванням вимог Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» та Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»*</p>

Вимоги до Звіту керівництва (Закон № 3480)	Вимоги до Звіту про управління ( ст. 11 Закону № 996) та Методрекомедацій № 982
<p>вказаного в підпунктах "а" або "б" пункту 1 цієї частини, він обґрунтовує причини таких дій;</p> <p>3) інформацію про проведені загальні збори акціонерів (учасників) та загальний опис прийнятих на зборах рішень;</p> <p>4) персональний склад наглядової ради та колегіального виконавчого органу (за наявності) емітента, їхніх комітетів (за наявності), інформацію про проведені засідання та загальний опис прийнятих на них рішень;</p> <p>5) опис основних характеристик систем внутрішнього контролю і управління ризиками емітента;</p> <p>6) перелік осіб, які прямо або опосередковано є власниками значного пакета акцій емітента;</p> <p>7) інформацію про будь-які обмеження прав участі та голосування акціонерів (учасників) на загальних зборах емітента;</p> <p>8) порядок призначення та звільнення посадових осіб емітента;</p> <p>9) повноваження посадових осіб емітента.</p>	

*\* Вимоги Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» щодо звіту про корпоративне управління будуть розглянуті у відповіді на 4 питання.*

Отже, порівнюючи вимоги до складання Звіту керівництва із вимогами та Методрекомедаціями № 982 щодо складання Звіту про управління, можливо зробити наступні висновки:

1) Звіт про управління, складений відповідно до вимог Закону № 996 **охоплює більше питань**, ніж Звіт керівництва, складений відповідно до вимог Закону № 3480.

2) У разі складання Звіту про управління підприємствами, які не є емітентами, **інформацію про корпоративне управління таке підприємство не зазначає у Звіті про управління.**

**Питання 2:** Чи відрізняється коло осіб, які складають Звіт керівництва, відповідно до Закону № 3480 від тих, хто складає Звіт про управління, відповідно до Закону № 996, та відповідно, які вимоги до суб'єкта аудиторської діяльності (далі – САД), який має право проводити аудит або виконувати завдання з надання впевненості таких звітів?

**Відповідь:**

Вимоги до кола осіб, які складають Звіт керівництва та Звіт про управління, наведені у таблиці 2.

Таблиця №2

Вимоги Закону № 3480	Вимоги Закону № 996
<p><b>Частини перша - третя статті 40:</b></p> <p>1. Регулярна інформація про емітента - річна та проміжна звітна інформація про результати фінансово-господарської діяльності емітента, яка розкривається на фондовому ринку, в тому числі шляхом подання до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.</p> <p>2. Звітним періодом для складання річної інформації про емітента є календарний рік.</p>	<p><b>Частина сьома статті 11:</b></p> <p><i>Звіт про управління</i> подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління.</p> <p>Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.</p>
<p>3. Річна інформація про емітента повинна містити такі відомості:... <b>12) звіт керівництва;</b></p>	
<p><b>Частина друга статті 2:</b></p> <p>Емітент - юридична особа, у тому числі Фонд гарантування вкладів фізичних осіб, Автономна Республіка Крим або міська рада, а також держава в особі уповноважених нею органів державної влади чи міжнародна фінансова організація, які від свого імені розміщують емісійні цінні папери та беруть на себе зобов'язання за ними перед їх</p>	<p><b>Частина друга статті 2:</b></p> <p>Для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) <b>можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.</b></p> <p><b>Мікропідприємствами</b> є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:</p> <p>балансова вартість активів - до</p>

Вимоги Закону № 3480	Вимоги Закону № 996
власниками.	<p>350 тисяч євро;  чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 700 тисяч євро;  середня кількість працівників - до 10 осіб.</p> <p><b>Малими є підприємства</b>, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:</p> <p>балансова вартість активів - до 4 мільйонів євро;  чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро;  середня кількість працівників - до 50 осіб.</p> <p><b>Середніми є підприємства</b>, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:</p> <p>балансова вартість активів - до 20 мільйонів євро;  чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 мільйонів євро;  середня кількість працівників - до 250 осіб.</p> <p><b>Великими є підприємства</b>, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:</p> <p>балансова вартість активів - понад 20 мільйонів євро;  чистий дохід від реалізації</p>

Вимоги Закону № 3480	Вимоги Закону № 996
	продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників - понад 250 осіб.
	<p><b>Стаття 1:</b>  <b>підприємства, що становлять суспільний інтерес, - підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств;</b></p>

Аналізуючи наведені у табл. 2 вимоги, можливо дійти наступних висновків:

1) *Звіт керівництва* складають емітенти, крім емітентів, які не є акціонерними товариствами та які не здійснювали публічну пропозицію інших цінних паперів, крім акцій, та цінні папери яких не допущені до торгів на фондовій біржі (частина восьма статті 40 Закону № 3480).

2) *Звіт про управління* складають як емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, та інші підприємства що становлять суспільний інтерес (далі- ПССІ), а також середні підприємства.

Стосовно визначення кола САД, які мають право відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII (далі – Закон № 2258) проводити аудит **Звіту керівництва та Звіту про управління**.

Відповідно до частини третьої статті 14 Закону № 996: «**Підприємства, що становлять суспільний інтерес** (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову

звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

**Великі підприємства**, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).

**Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств**, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі)».

Отже, якщо відповідно до Закону № 996, *підприємство, яке зобов'язано оприлюднювати* річну фінансову звітність разом із аудиторським звітом та надавати річну інформацію про емітента, та звіт про управління разом із такою фінансовою звітністю належить до ПССІ, то САД, який буде надавати послуги з аудиту фінансової звітності та річної інформації про емітента, має відповідати критеріям та бути включеним до розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, відповідно до вимог Закону № 2258. А якщо таке підприємство не належить до ПССІ, відповідно до статті 1 Закону № 996, то САД має бути включений до розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит» Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, відповідно до вимог Закону № 2258.

**Питання 3:** Чи можливо висловлення думки стосовно інформації, зазначеної у Звіті про корпоративне управління, відповідно до ст. 40<sup>1</sup> Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV **без проведення аудиту фінансової звітності та річних звітів за 2018 рік** для тих ПрАТ, аудит яких не є обов'язковим відповідно до ст. 40 цього Закону?

**Відповідь:**

Можливо, за умови **виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості**.

У випадку, якщо між САД та підприємством на виконання вимог статті 40<sup>1</sup> Закону № 3480 щодо залучення аудитора (аудиторської фірми), 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, буде досягнута угода щодо перевірки **тільки звіту про корпоративне управління** за МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», то САД може **надати висновок, у формі, яка подає думку про результати оцінки або визначення основного предмета**

перевірки за відповідними критеріями, за умови виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості (див. Глосарій термінів до МСА щодо «завдання з надання впевненості та п.12 МСЗНВ 3000). 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.

**Питання 4:** Які вимоги до складання Звіту про корпоративне управління та висловлення САД думки щодо інформації, зазначеної у Звіті про корпоративне управління, якщо емітент є фінансовою установою відповідно до Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 № 2664-III (далі – Закон № 2664)?

**Відповідь:**

Відповідно до ст. 12<sup>1</sup> Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 № 2664-III (далі - Закон № 2664):

«Фінансові установи **повинні розкривати:**

1) фінансову та консолідовану фінансову звітність, яка складається та подається відповідно до законодавства;

2) **звіт про корпоративне управління (для фінансових установ, утворених у формі акціонерних товариств)**, що складається відповідно до вимог цього Закону, законів з питань регулювання окремих ринків фінансових послуг та прийнятих згідно з такими законами нормативно-правових актів органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг, і подається: акціонерам фінансової установи; органам, які відповідно до закону здійснюють нагляд за діяльністю відповідної фінансової установи, разом з річною звітністю...».

Також, фінансові установи, що утворені у формі **акціонерних товариств, додатково розкривають інформацію як емітенти відповідно до вимог законодавства про цінні папери.**

Детальний склад Звіту про корпоративне управління для таких фінансових установ визначений у статті 12<sup>2</sup> Закону № 2664.

Відповідно до пункту 1 Методичних рекомендацій щодо інформації, яка стосується аудиту за 2018 рік суб'єктів господарювання, нагляд за якими здійснює НАЦКОМФІНПОСЛУГ, затверджених розпорядженням від 26.02.2019 №257 (далі - Методрекомендації № 257),

«Аудиторська перевірка щодо підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності суб'єктів господарювання, річної консолідованої фінансової звітності (у разі якщо відповідно до законодавства суб'єктам господарювання необхідно складати консолідовану фінансову звітність), а також впевненості щодо звітних даних суб'єктів господарювання здійснюється суб'єктом аудиторської діяльності, який відповідно до

законодавства має право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та внесений до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що ведеться відповідно до законодавства (далі - аудитором)».

Відповідно до п. 4.2 Методрекомендацій № 257, у звіті незалежного аудитора рекомендовано зазначити розділ, який має назву «Звіт про надання впевненості щодо річних звітних даних суб'єктів господарювання», відповідно до вимог МСА 720 (переглянутого) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації». До такої іншої інформації рекомендовано відносити річні звітні дані, які містяться окремо від фінансових звітів, що пройшли аудит, і які включено до річних звітів суб'єктів господарювання. Тут рекомендовано, зокрема, наводити інформацію про виявлену під час аудиту звітних даних суттєву невідповідність між річними звітними даними та фінансовою звітністю, яка пройшла аудит, або про те, що річні звітні дані суттєво викривлені. У цьому розділі рекомендовано розкривати:

«4.2.1 твердження про те, що управлінський персонал суб'єктів господарювання несе відповідальність за річні звітні дані;

4.2.2 зазначення, про які саме річні звітні дані йде мова;

4.2.3 твердження про те, що думка аудитора щодо фінансової звітності не поширюється на річні звітні дані та, відповідно, аудитор не висловлює аудиторську думку чи робить висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо іншої інформації;

4.2.4 опис відповідальності аудитора, яка стосується ознайомлення, розгляду та звітування щодо річних звітних даних;

4.2.5 твердження щодо річних звітних даних:

про те, що аудитор не виявив фактів суттєвої невідповідності та викривлень, які б необхідно було включити до звіту; або таке, в якому описане не виправлене суттєве викривлення річних звітних даних, якщо аудитор дійшов висновку про його існування».

Отже, оскільки *Звіт про корпоративне управління* є частиною річного звіту фінансових установ, утворених у **формі акціонерних товариств**, то САД необхідно керуватися вимогами МСА 720 (переглянутого) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» під час аудиту річних звітних даних такої фінансової установи.