

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ
ННЦ «ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»
ТДВ «ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ»

Н.І. Гаєвська, В.М. Жук

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ: ВИМОГИ МСА ТА ПРАКТИКА В УКРАЇНІ

Київ-2021

УДК 657
А 93

*Друкується за рішеннями вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки»
(протокол № 01 від «21» січня 2021 року) та вченої ради ТДВ «Інститут обліку і фінансів»
(протокол № 01 від 12 січня 2021 року).*

Рецензенти: Гуцаленко Л.В., доктор економічних наук, професор (Національний університет біоресурсів і природокористування України),
Бабіч І.І., кандидат економічних наук, доцент (Луцький національний технічний університет)

А 93 Гасвська Н.І., Жук В.М. Аудиторський звіт: вимоги МСА та практика в Україні: посібник. –
К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2021. – 44 с.

У посібнику розкрито загальні вимоги до аудиторського звіту. Висвітлено ключові моменти процесу формулювання думки аудитора, обставини її модифікації та особливості відмови від висловлення думки. Представлено алгоритм дій аудитора щодо безперервності. Наведено ключові питання аудиту: правила включення до аудиторського звіту та критерії ідентифікації. Видання буде корисним для практикуючих аудиторів, наукових співробітників, аспірантів, докторантів, студентів та викладачів економічних дисциплін.

УДК 657

© ННЦ «Інститут аграрної економіки»
© ТДВ «Інститут обліку і
фінансів»

Аудиторський звіт: загальні вимоги

1. Повинен бути оформлений у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту – (ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. N 2258-VIII, далі Закон «про аудит») ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА або ЗВІТ З ОГЛЯДУ
2. Повинен містити інформацію відповідно до вимог пп. 3-4 ст. 14 Закону «Про аудит».
3. НБУ, НКЦПФР можуть встановити додаткові вимоги до інформації, що стосується аудиту або огляду фінансової звітності та має обов'язково міститися в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту або звіті щодо огляду проміжної фінансової інформації, відповідно до міжнародних стандартів аудиту, а також встановити вимоги стосовно додаткових звітів суб'єктів аудиторської діяльності щодо юридичних осіб, які підлягають регулюванню. (п.6 ст.14 Закону «Про аудит»)

Релевантні МСА

1. Річна фінансова звітність, річна консолідована фінансова звітність – МСА 700, 701, 705, 706, 710, 720.
2. Проміжна фінансова звітність, огляд виконується аудитором річної фінансової звітності – МСЗО 2410.
3. Історична фінансова звітність (в т.ч. річна і проміжна), огляд проміжної виконується іншим аудитором – МСЗО 2400.
4. Фінансова звітність спеціального призначення – МСА 800, 805, 810.
5. Додаткова фінансова та нефінансова інформація (коли вимагається окремий звіт) – МСЗНВ 3000.

Релевантні МСА - таблиця

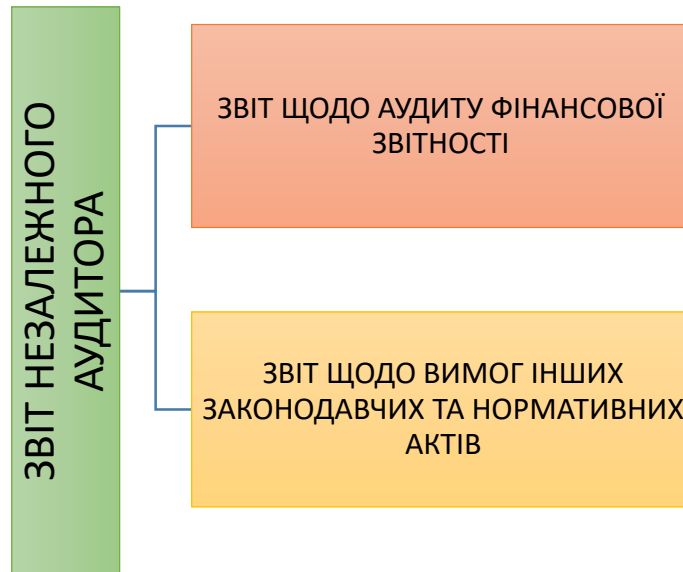
Стандарт	Предмет завдання	Суб'єкт виконання завдання	Концептуальна основа в контексті стандартів завдань	Вид впевненості	Формат (вид) звіту, коментарі щодо окремих деталей
МСА 700 (варіації за МСА 701, 705, 706, 710, 720)	Повний комплект фінансової звітності загального призначення	Незалежний аудитор	Загального призначення: «достовірного подання» або «дотримання вимог»	Обґрунтована, висловлена в позитивній формі	Звіт незалежного аудитора. Може містити дві частини: 1) щодо аудиту фінансової звітності і 2) щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів
МСЗО 2410	Проміжна фінансова звітність клієнта з аудиту	Незалежний аудитор річної фінансової звітності	Загального призначення або спеціального призначення. «достовірного подання», або «дотримання вимог»	Обмежена, висловлена в негативній формі	Звіт з огляду проміжної фінансової інформації Залежно від застосовної концептуальної основи може містити пояснювальний параграф щодо основи бухгалтерського обліку. Може містити обмеження щодо розповсюдження та використання звіту
МСЗО 2400	Фінансова звітність, в т.ч. фінансова звітність компонента, інша історична фінансова інформація	Практикуючий фахівець – інший аудитор	Загального призначення або спеціального призначення. «достовірного подання», або «дотримання вимог»	Обмежена, висловлена в негативній формі	Звіт незалежного практикуючого фахівця щодо огляду. Може містити дві частини: 1) щодо фінансової звітності і 2) щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів. Залежно від застосовної концептуальної основи може містити пояснювальний параграф щодо основи бухгалтерського обліку. Може містити обмеження щодо розповсюдження та використання звіту
МСА 800	Повний комплект фінансової звітності спеціального призначення	Незалежний аудитор	Спеціального призначення: як правило, «дотримання вимог» але може бути і «достовірного подання»	Обґрунтована, висловлена в позитивній формі	Звіт незалежного аудитора Обов'язково пояснювальний параграф щодо основи бухгалтерського обліку. Може містити обмеження щодо розповсюдження та використання звіту

Релевантні МСА - продовження

Стандарт	Предмет завдання	Суб'єкт виконання завдання (щодо вимоги бути аудитором)	Концептуальна основа в контексті стандартів завдань	Вид впевненості	Формат (вид) звіту, коментарі щодо окремих деталей
МСА 805	Елемент фінансової звітності (звіт, стаття, рахунок) включаючи примітки до нього	Незалежний аудитор	Загального призначення або спеціального призначення. «Достовірного подання», або «дотримання вимог»	Обґрунтована, висловлена в позитивній формі	Звіт незалежного аудитора Залежно від застосовної концептуальної основи може містити пояснювальний параграф щодо основи бухгалтерського обліку. Може містити обмеження щодо розповсюдження та використання звіту
МСЗНВ 3000	Інформація, система, процес	Практикуючий фахівець – інший аудитор	Застосовні критерії оцінки предмету завдання	Обґрунтована або обмежена	Звіт з надання впевненості: не стандартизований, але повинен містити чітке надання висновку (висловлювання думки)
МССП 4400	Фінансова інформація (в т.ч. елементи фінансової звітності) (нефінансова інформація, якщо є обґрунтовані критерії)	Аудитор (не обов'язково), практикуючий фахівець	Не згадується, оскільки аудитор не висловлює думку щодо відповідності. В завданні виконуються процедури, які узгоджені сторонами, в т.ч. регуляторними органами, представниками галузі, професійними організаціями тощо.	Не висловлюється	Звіт про фактичні результати. Обов'язково обмеження щодо розповсюдження та використання
МСА 600 (для аудиторів компоненту)	Фінансова інформація компонента (суб'єкта господарювання або за видом господарської діяльності)	Незалежний аудитор, але може бути й практикуючий фахівець (для огляду)	Концептуальна основа Групи	Обґрунтована або обмежена	За вимогами аудитора Групи, в т.ч. може бути і звітом з огляду. Обов'язково містить обмеження щодо розповсюдження та використання

Звіт щодо аудиту фінансової звітності та інші обов'язки аудитора

Інша відповідальність аудитора щодо звітування та відповідальність за МСА мають бути відокремлені одна від іншої і розміщуватися в різних розділах аудиторського звіту



Звіт незалежного аудитора за МСА

Розділ	Обов'язковість включення
Думка аудитора (за видами думки)	Обов'язково
Основа для думки (за видами думки)	Обов'язково
Суттєва невизначеність щодо безперервності	Де це застосовне
Ключові питання аудиту	У обов'язкових випадках, передбачених МСА 701, або за рішенням аудитора
Інша інформація	Коли фінансова звітність є частиною річної інформації, яка оприлюднюється разом з фінансовою звітністю, але містить іншу інформацію.
Відповідальність за фінансову звітність	Обов'язково
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	Обов'язково. Може бути розміщено окремо.
Інша відповідальність аудитора – «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів»	За наявності інших законодавчих вимог, в т.ч.: відповідно до ст.14 ЗУ Про аудит фінансової звітності; Звіт щодо звіту про корпоративне управління
Повне ім'я партнера із завдання	Обов'язково
Підпис, адреса аудитора, дата звіту	Обов'язково

Розділ «Думка»

Зміст

- 1) Найменування суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;
- 2) Зазначення того, що проведений аудит фінансової звітності;
- 3) Назва кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності;
- 4) Дата або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності
- 5) Посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик;
- 6) Чітко сформульовані думку встановленими фразами: «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію про ...» з посиланням на концептуальну основу фінансового звітування.

Якщо посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування в думці аудитора не є посиланням на МСФЗ, то в думці аудитора має бути зазначена **юрисдикція походження** концептуальної основи.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» про думку аудитора

Ст.14, п.1 Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Ст.14, п.3 В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитися така інформація:

...

3) 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 відповідає вимогам законодавства.

«...та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» щодо її складання»

Процес формулювання думки

1. Оцінити чи зібрані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі (МСА 330 п.26).
2. Визначити чи є суттєвими акумульовані викривлення (окремо або взяті сукупно) – фактичні, внаслідок судження, внаслідок прогнозу.
3. Вимагати від управлінського персоналу виправлення цих викривлень.
4. Розглянути решту невикорисованих управлінським персоналом викривлень з точки зору суттєвості.
5. Щодо облікових політик оцінити:
 - чи відповідають облікові політики суб'єкта господарювання застосовній концептуальній основі;
 - чи належно розкриті та чи зрозуміло викладені обрані та застосовані облікові політики у примітках до фінансової звітності.
6. Оцінити обґрунтованість застосованих облікових оцінок.
7. Оцінити, чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою.
8. Розглянути достатність та належність розкриттів інформації у фінансовій звітності.
9. Розглянути, чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.
10. Оцінити в цілому чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування. За МСФЗ – достовірно відображає, за Н(П)СБО – складена відповідно.

ВИД ДУМКИ АУДИТОРА ТА ОБСТАВИНИ МОДИФІКАЦІЇ



Розділ «Основа для думки»

Назва змінюється в залежності від виду думки: основа для думки із застереженням, основа для негативної думки, основа для відмови від висловлення думки»

Опис питання, яке призвело до модифікації:

- 1) Наявність суттєвого **фактичного викривлення або викривлення внаслідок судження**, щодо якого аудитор визначив точкову оцінку або діапазон оцінки - опис і кількісне визначення викривлення та його впливу на статті у всіх фінансових звітах;
- 2) Наявність суттєвого **викривлення розкриття якісної інформації** - пояснення того, в який спосіб викривлено розкриття інформації;
- 3) **Відсутність розкриття** інформації - описати характер пропущеної інформації та **включити** розкриття пропущеної інформації, якщо це є можливим на практиці;
- 4) **Неможливо отримати** прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі - опис причин такої неможливості.

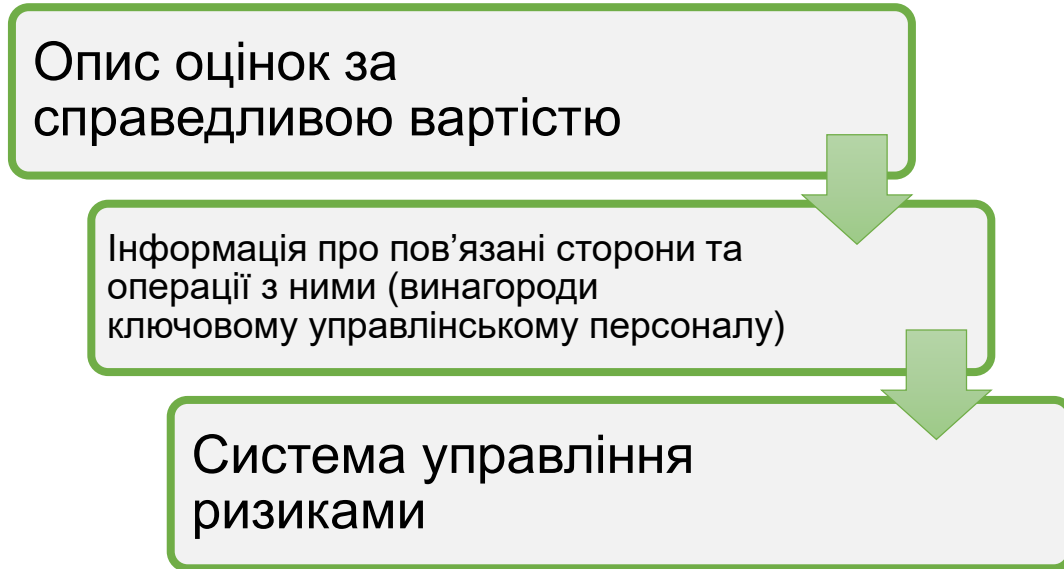
За умови модифікації (крім відмови від висловлення думки) змінюються формулювання, передбачені МСА700:

«Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки **із застереженням (негативної думки).**»

За умови висловлення думки із застереженням внаслідок неможливості отримання доказів змінюється формулювання впливу: «На нашу думку, за винятком **можливого** впливу питання, описаного...»

Практика: В одному аудиторському звіті можуть бути висловлені **різні види думок** щодо різних компонентів та показників на початок і на кінець звітного періоду.

«СКЛАДНІ ПИТАННЯ» РОЗКРИТТЯ У ФЗ



Особливості відмови від висловлення думки

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки, то в аудиторському звіті:

- 1) З розділу «Основа для відмови від висловлення думки» виключається:
 - a) посилання на розділ аудиторського звіту «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»
 - b) твердження, що отримані аудиторські докази є достатніми та прийнятними для надання основи для висловлення думки аудитора.
- 2) Інформація про проведення аудиту відповідно до МСА та твердження про незалежність з розділу «Основа для відмови від висловлення думки» переносяться в розділ «Відповідальність аудитора...». Вся інша відповідальність не наводиться.
- 3) Забороняється включати розділи «Ключові питання аудиту» та «Інша інформація».
- 4) Не доречно в розділі «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» наводити висновки про будь-яку фінансову інформацію.

Навіть якщо аудитор висловив негативну думку або відмовився від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен описати в розділі «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки» будь-яких інші питання, відомі аудитору, які вимагали б модифікації думки, та їх вплив на фінансову звітність.

Особливості звітування за порівняльною інформацією (відповідні показники)

Думка аудитора щодо фінансової звітності стосується лише поточного періоду.

1. Звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням, або негативну думку або відмову від висловлення думки, і питання, що призвело до модифікації, не вирішене (*тобто продовжує впливати на показники поточного року*) - Аудитор повинен **модифікувати** думку аудитора щодо фінансової звітності за **поточний період**.
2. Звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням, або негативну думку або відмову від висловлення думки, але питання, що призвело до модифікації вирішене і інформація про виправлення розкрита у примітках до фінансової звітності - Аудитор повинен включити в аудиторський звіт **пояснювальний параграф**.
3. Щодо фінансової звітності попереднього періоду аудитором була висловлена немодифікована думка, під час аудиту за поточний період аудитор виявив суттєве викривлення, яке не було у належний спосіб виправлене - Аудитор повинен **висловити думку із застереженням або негативну думку** щодо фінансової звітності за поточний період, модифіковану щодо **відповідних показників**.
4. Аудиторський звіт попереднього аудиту за попередній період містив модифікацію думки, аудитор поточного року **не згоден** з підставами для модифікації – МСА **не розглядають** такий випадок.

Безперервність діяльності

МСА 700 в частині розділу «Безперервність діяльності» посилається на МСА 570

МСА 570 «Безперервність діяльності» розглядає саме як основу для бухгалтерського обліку.

Аудитор звітує про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку там, де це застосовно через:

- 1) включення розділу «Суттєва невизначеність щодо безперервності»; або
- 2) модифікацію аудиторської думки; або
- 3) включення питання в розділ «Ключові питання аудиту».

Алгоритм дій аудитора щодо безперервності

Аудитор **ідентифікує події або умови**, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо події та умови не ідентифіковані, аудитор не виконує подальші процедури.

За **наявності подій** або умов аудитор **здійснює запит управлінському персоналу** та оцінює його оцінки здатності продовжувати діяльність безперервно.

Виконує інші процедури для отримання аудиторських доказів, щоб визначити, чи такі **події або умови створюють суттєву невизначеність** щодо безперервності.

Всі питання щодо безперервності діяльності, які впливають на аудиторський звіт, об'єднані в МСА 570 в один розділ «**Вплив на звіт аудитора**».

Припущення про безперервність діяльності підприємства як основа для бухгалтерського обліку

ВПЛИВ НА АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ



* У ситуаціях, пов'язаних із численними невизначеностями, які є значимими для фінансової звітності в цілому, аудитор може вважати за доречне за надзвичайно рідкісних обставин висловити відмову від думки

Ключові питання аудиту: правила включення до аудиторського звіту

01

Обов'язково

До завдань з аудиту фінансових звітів загального призначення зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання

02

Обов'язково

Коли вимагається надання інформації з ключових питань аудиту за законодавчим чи регулятивним вимогам

03

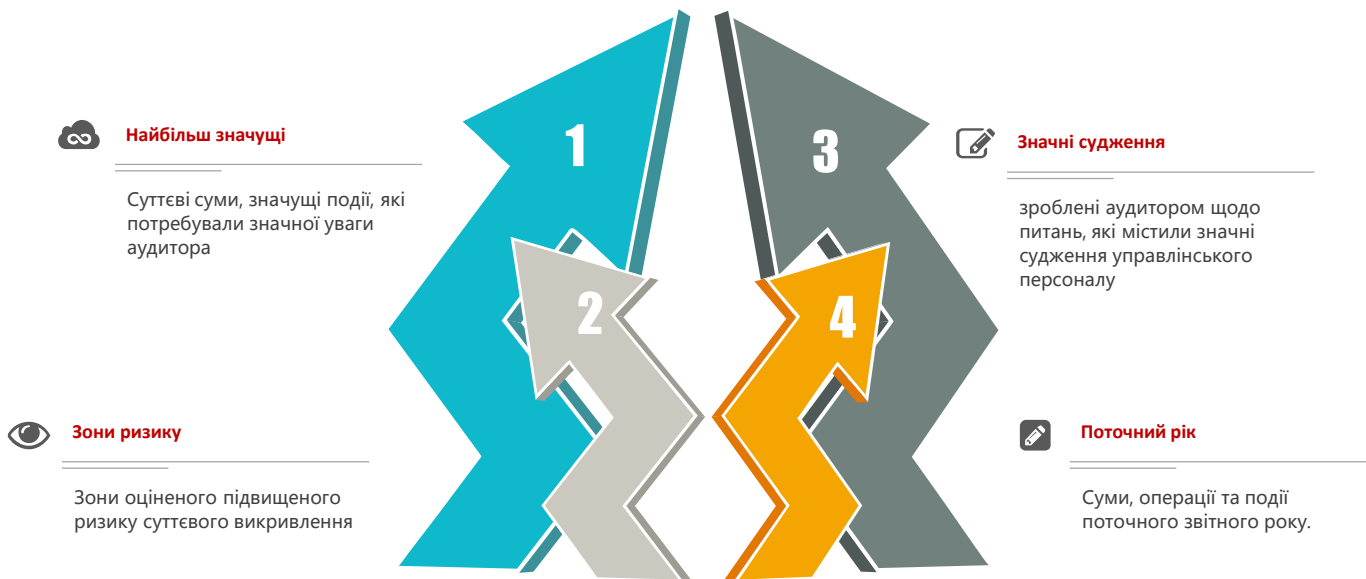
Добровільно

Коли аудитор вирішує надати інформацію з ключових питань аудиту

Визначення, які саме КПА і скільки їх включати до аудиторського звіту, є справою професійного судження аудитора.

Довгий перелік не потрібен, оскільки це буде суперечити самому визначенню того, що саме ці питання були найбільш важливими при аудиті.

Ключові питання аудиту: критерії ідентифікації



Ключові питання аудиту: подання

Розділ КПА починається вступним абзацом та абзацом з поясненням обставин включення або не включення КПА. Зміст абзацу з поясненням обставин різниться за різних обставин завдання та видів модифікації думки. 13 сценаріїв обставин для зміни абзацу і 3 сценарії, коли аудитор не включає розділ КПА за умови його обов'язковості.

Приклади:

- 1) Обставини завдання: Думка аудитора немодифікована, але існує суттєва невизначеність щодо безперервності, про яку аудитор додав окремий параграф.

«Додатково до питання, описаного в розділі «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.»

- 2) Обставини завдання: Аудитор висловив думку із застереженням (або негативну), суттєва невизначеність щодо безперервності відсутня.

«Додатково до питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням (негативної думки)», ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.»

- 3) Обставини завдання: Аудитор надає немодифікований висновок щодо фінансової звітності, суттєва невизначеність щодо безперервності відсутня. Аудитор повідомляв інформацію про питання, що вимагають суттєвої уваги тим, кого наділено найвищими повноваженнями, але з них не визначив жодного, яке необхідно включити в звіт аудитора.

«Під час нашого аудиту ми не визначили ключові питання з-поміж питань, інформацію про які ми повідомляли [зазначити назву органу або осіб, кого наділено найвищими повноваженнями], для включення в наш звіт.»

Ключові питання аудиту: опис

Опис розділяється умовно на дві частини:

1) Ключове питання (причини визначення питання ключовим):

- a) значущість сум для фінансовій звітності;
- b) складність визнання та оцінки показника, операції;
- c) висока складність та суб'єктивний характер розрахунків при визначенні показника;
- d) використання суттєвих суджень та оцінок, включаючи розробку та включення до оцінки моделей очікуваних подій, залежність від оцінок розвитку майбутніх подій;
- e) «Відповідно, це питання вимагало від нас значної уваги під час виконання аудиту»;
- f) Інформація про місце у фінансовій звітності інформації про показник та опису облікової політики, облікових оцінок.

2) Як відповідне ключове питання було розглянуто під час нашого аудиту:

- a) Ми виконали оцінку положень облікової політики ... щодо оцінки...
- b) Ми вивчили структуру заходів внутрішнього контролю, які вживає задля запобігання ризикам викривлення фінансової звітності внаслідок неадекватної оцінки ...
- c) Ми зосередилися на оцінці припущень
- d) Ми виконали тестування системи розрахунку вартості ... та відповідність застосованого рівня ...
- e) Наші аудиторські процедури включали, окрім всього іншого, тестування заходів внутрішнього контролю управлінського персоналу

Формат (дизайн) розміщення розділу: горизонтальний або вертикальний.

Інша інформація

Інша інформація – фінансова та нефінансова інформація (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), яка включається до річного звіту суб'єкта господарювання. Річний звіт суб'єкта господарювання може бути одним документом або сукупністю документів, які призначені для задоволення тієї самої мети.

Приклади: Звіт з управління (звіт керівництва), звітні дані страховика, фінансової компанії, адміністративні дані недержавного пенсійного фонду, річна інформація емітента тощо.

Інша інформація може бути отримана до дати аудиторського звіту або після. Це впливає на аудиторський звіт

Аудитор **НЕ зобов'язаний** отримати впевненість щодо іншої інформації.

Обов'язок аудитора:

- 1) ознайомиться та розглянути іншу інформацію;
- 2) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю, між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, чи не виглядає інша інформація суттєво викривленою.
- 3) включити в аудиторський звіт розділ «Інша інформація».

Важливо: 1) якщо думка щодо фінансової звітності модифікована, інша інформація може бути суттєво викривленою; 2) навіть якщо щодо іншої інформації надається окремий звіт з надання впевненості, така інформація повинна згадуватися в аудиторському звіті.

Питання пояснювального параграфу

Мета: Привернути увагу до окремих питань, які не вплинули на думку аудитора щодо фінансової звітності



МСА 560 12(6): Подія, яка призвела до зміни фінансової звітності після дати аудиторського звіту.

Розміщення пояснювального параграфу залежить від значущості інформації для користувачів у порівнянні з іншими елементами аудиторського звіту.

Параграфи з інших питань

Мета: повідомити про питання, які не подані та не розкриті у фінансовій звітності



Доречні для розуміння аудиту

- 1) Питання планування та обсягу аудиту
- 2) Детальні підстави для відмови від думки
- 3) Перший аудит



Доречні для розуміння відповідальності аудитора та аудиторського звіту

- 1) Додаткові пояснення щодо відповідальності;
- 2) Попередній аудит і думка попереднього аудитора
- 3) Незгода з попереднім аудитором одо порівняльної фінансової звітності



Звітування щодо більш як одного комплекту фінансової звітності

Фінансова звітність одного суб'єкта господарювання за різними концептуальними основами.



Обмеження щодо розповсюдження чи використання звіту аудитора

Звіт аудитора призначений для конкретних користувачів.

Важливо: Параграф з інших питань не може містити інформації, надання якої вимагається від управлінського персоналу.

Відповідальність за фінансову звітність

Важлива передумова аудиту за МСА 210: РОЗПОДІЛ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ МІЖ УПРАВЛІНСЬКИМ ПЕРСОНАЛОМ, ТИМИ, ХТО НАДІЛЕНИЙ НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ, ТА АУДИТОРОМ. В аудиторському звіті два розділи щодо відповідальності.

Відповідальність за фінансову звітність також розділена між відповідальністю за складання та нагляд.

Управлінський персонал несе відповідальність за:

- 1) складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та за систему внутрішнього контролю;
- 2) оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Нагляд за процесом фінансового звітування здійснюють ті, хто наділений найвищими повноваженнями.

Важливо: ідентифікувати тих, хто наділений найвищими повноваженнями.

Відповідальність аудитора за аудит

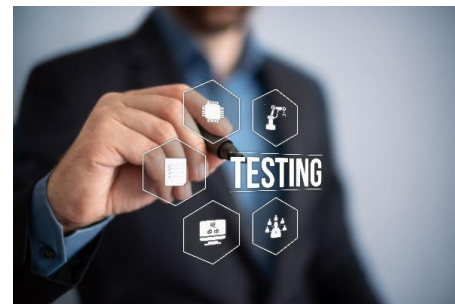
Аудитор несе відповідальність за:

- 1. Збір прийнятних аудиторських доказів в достатній кількості для отримання обґрунтованої впевненості щодо фінансової звітності.**
- 2. Складання звіту аудитора, що містить його думку.**

Опис того, як аудитор реалізує цю відповідальність, міститься у розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»

В цьому розділі також вказується інформація про відповідальність аудитора щодо повідомлення інформації ТКННП про:

- 1) запланований обсяг і час проведення аудиту та значні аудиторські результати, виявлені під час аудиту;
- 2) те, що аудитор надає тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що аудитор виконав відповідні етичні вимоги щодо незалежності;
- 3) те, що з питань, про які було поінформовано ТКННП аудитор відібрав ті питання, які є ключовими питаннями аудиту.



Розміщення цього розділу:

- 1) у тексті самого аудиторського звіту або
- 2) у додатку до звіту або
- 3) на сайті відповідного органу.

Інша відповідальність аудитора

Інша відповідальність аудитора щодо звітування, яка є додатковою до вимог відповідальності відповідно до МСА розкривається в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» або в інший спосіб, який би відповідав змісту розділу.

Додаткова інформація відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності»

Звіт щодо звіту про управління (якщо законодавчо вимагається надання такого окремого звіту)

Додаткова інформація відповідно до вимог Закону України «Про цінні папери та фондову біржу»

Звіт щодо вимог Національного банку України, які стосуються аудиторського звіту щодо аудиту фінансової звітності

Звіт щодо звіту про корпоративне управління (для емітентів).

Звіт про інші правові та регуляторні вимоги Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку

Підпис аудиторського звіту

1. За Законом «Про аудит» аудиторський звіт підписує ключовий партнер.

п. 2 ст 14. «Аудиторський звіт підписує аудитор, ... щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою. У разі одночасного залучення декількох суб'єктів аудиторської діяльності аудиторський звіт підписується всіма аудиторами, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання.»

2. За МСА аудиторський звіт підписує партнер із завдання.

3. За кодексом етики відповідальність за завдання несе партнер із завдання.

Рекомендація:

«Партнером із завдання з аудиту (ключовим партнером з аудиту) , результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є (ПІБ партнера із завдання)

Партнер із завдання з аудиту

(Номер реєстрації у Реєстрі аудиторів
та суб'єктів аудиторської діяльності xxxxxx)

підпис

ПІБ партнера»

Внутрішнім регламентом АФ або законодавчими вимогами може вимагатися підпис від імені САД директора, іншої уповноваженої особи. В такому разі аудиторський звіт підписується двома підписами.

Якщо директор САД є одночасно партнером із завдання (ключовим партнером з аудиту) і два підписи не вимагається, підпис проставляється в якості партнера із завдання (обов'язково), посада директор може не вказуватися.

Дата аудиторського звіту

1. Дата аудиторського звіту не може бути раніше, від дати, на яку аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких буде ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності, включаючи докази того, що:

- (а) Фінансова звітність була складена, всі звіти та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності підписані управлінським персоналом; та
- (б) ті, кого наділено визнаними повноваженнями (зазвичай, керівник та головний бухгалтер), підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність. Аудитори в Україні вирішують це питання отриманням листа запевнення від управлінського персоналу.

2. Подвійна дата:

- а) після дати аудиторського звіту аудитором отримана інформація, яка була відсутня на дату аудиторського звіту, про відсутність якої було повідомлено в аудиторському звіті;
- б) управлінський персонал обґрунтовано змінив фінансову звітність внаслідок події, про яку стає відомо після дати аудиторського звіту.

Вирішується параграфом з інших питань.

Аудиторський звіт: вимоги Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Сп 14. п.3 Аудиторський звіт за результатами обов'язкового аудиту (вимоги фактично повторюють вимоги МСА):

- 1) найменування юридичної особи; склад фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена, концептуальна основа (МСА 700);
- 2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту (МСА 700);
- 3) чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (МСА 700, 705);
- 4) окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора (КПА - МСА 701);
- 5) про узгодженість звіту про управління, який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (Інша інформація - МСА 720)
- 6) суттєва невизначеність, яка може ставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності (Безперервність - МСА 570);
- 7) основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру) – така інформація частково не вимагається МСА.

Інформація за пунктами 1-6 міститься у Розділі «Звіт щодо аудиту фінансової звітності».

Інформація за пунктом 7 має розміщуватися або в розділі «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» або в розділі «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» відокремлено, якщо такий розділ не включається в аудиторський звіт.

Аудиторський звіт: додаткові вимоги Закону для аудиту ПСІ – як виконати?

Сп 14. п.4 Аудиторський звіт за результатами обов'язкового аудиту ПСІ (додатково має наводитися така інформація):

- 1) найменування **органу, який призначив** суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту – САД призначається *загальними зборами* акціонерного товариства, *загальними зборами* учасників, *іншим вищим органом управління* відповідно до законодавства та установчих документів, рішення може бути прийнято *наглядною радою* або *виконавчим органом* товариства.

На практиці вимога щодо процедури та органу, який призначає не можлива до виконання, якщо ПСІ зобов'язане дотримуватися Закону «Про державні закупівлі...»

- 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.

Питання: - як враховувати період надання послуг **до набуття чинності Законом** «Про аудит...»?

- як рахувати тривалість, якщо є **1-3 роки перерви до сплину 10 років**, наприклад через 6 років перерва 3 роки (за умови, що дозволена безперервна тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ не може перевищувати 10 років, після чого має бути перерва не менше 4-х років).

Аудиторський звіт: додаткові вимоги Закону для аудиту ПСІ – як виконати?

Ст 14. п.4 Аудиторський звіт за результатами обов'язкового аудиту ПСІ (додатково має наводитися така інформація):

- 3) **аудиторські оцінки (ризиків)** суттєвого викривлення інформації у ФЗ, зокрема внаслідок шахрайства):
- а) опис та оцінка ризиків;
 - б) чітке посилання на відповідну статтю або розкриття інформації у фінансовій звітності для ризику;
 - в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;
 - г) основні застереження щодо таких ризиків.

Природньо йде мова про ключові питання аудиту. Можна не додавати ніякої іншої інформації, або можна додати: *«Під час аудиту фінансової звітності, за результатами якого складено цей Звіт незалежного аудитора, ми виконали аудиторські оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності, що перевірялася, зокрема внаслідок шахрайства.»*

Далі обираємо один з наступних варіантів опису залежно від результатів завдання, треба обрати ті речення (в будь-якому поєднанні), які є доречними для конкретного завдання:

- а) *Серед ідентифікованих нами ризиків значущі ризики, які потребували нашої особливої уваги і призвели до модифікації нашої думки викладені у розділі «Основа для думки із застереженням»*
- б) *Значущі ризики, які потребували нашої уваги, але не призвели до модифікації нашої думки наведені в розділі «Ключові питання аудиту».*
- в) *Жодний з ідентифікованих нами значущих ризиків не призвів до викривлень фінансової звітності, які потребували модифікації нашої думки, або потребував розкриття у ключових питаннях аудиту.*

Аудиторський звіт: додаткові вимоги Закону для аудиту ПСІ – як виконати?

Сп 14. п.4 Аудиторський звіт за результатами обов'язкового аудиту ПСІ (додатково має наводитися така інформація):

4) пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із **шахрайством**.

Обираємо один з наступних варіантів залежно від обстави завдання:

а) Згідно з результатами нашого аудиту, всі виявлені порушення були обговорені з управлінським персоналом Компанії, ті з них, які потребували внесення виправлень у фінансову звітність виправлені, крім тих, що залишилися не виправленими і описані у розділі «Основа для думки із застереженням». Виявлені нами порушення не пов'язані з ризиком шахрайства.

б) Згідно з результатами нашого аудиту ми не виявили суттєвих порушень, які могли б суттєво вплинути на фінансову звітність) .

5) підтвердження того, що аудиторський звіт **узгоджений з додатковим звітом** для аудиторського комітету;

6) твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи при проведенні аудиту;

7) інформація **про інші надані послуги**, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності.

Звіт незалежного аудитора – додаткові вимоги НБУ та НКЦПФР

- Положення про порядок подання банком до Національного банку України аудиторського звіту за результатами щорічної перевірки фінансової звітності, затверджене Постановою Національного банку України від 02.08.2018 № 90 (після затвердження до застосування МСА 2016-2017);
- Вимоги до аудиторського висновку, що подається до НКЦПФР при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів, затверджені рішенням НКЦПФР від 12.02.2013 №160 (зі змінами, останні 05.09.2017);
- Вимоги до аудиторського висновку, що подається до НКЦПФР при розкритті інформації про результати діяльності інститутів спільного інвестування (пайових та корпоративних інвестиційних фондів) та компанії з управління активами, затверджені рішенням НКЦПФР від 05.07.2013 №991;
- Вимоги до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку у складі документів для реєстрації випуску, випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів, звіту про результати розміщення акцій (крім цінних паперів інститутів спільного інвестування), затверджені рішенням НКЦПФР від 08.10.2013 №1287;
- Вимог до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при проведенні Центральним депозитарієм щорічного аудиту своєї діяльності затверджені рішенням НКЦПФР від 16.07.2013 №1247

Всі Вимоги НКЦПФР зі змінами, останні зміни 05.09.2017 стосувалися використання печатки.

<https://www.nssmc.gov.ua/komsya-zverta-uvagu-na-neobhdnsty-zastosuvannya-mzhnarodnih-standartv-auditu/>



Обов'язковий аудит – обмеження обсягу

Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності не повинно включати надання впевненості щодо майбутньої дієздатності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, а також ефективності або результативності діяльності її органів управління або посадових осіб із провадження господарської діяльності на сьогодні або у майбутньому.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. N 2258-VIII (ст. 25)

Звіт з корпоративного управління і аудит

Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» (ст. 40¹)

Річний звіт керівництва включається до річної інформації про емітента.

Річний звіт керівництва повинен містити:

...

4) звіт про корпоративне управління.

Звіт про корпоративне управління повинен містити:

- 1) посилання на кодекс корпоративного управління, яким керується емітент;
- 2) пояснення причин відхилення від положень кодексу корпоративного управління (за наявності);
- 3) інформацію про проведені загальні збори прийняті на зборах рішення;
- 4) склад колегіальних органів, інформацію про проведені засідання;
- 5) опис систем внутрішнього контролю і управління ризиками емітента;
- 6) перелік осіб, які є власниками значного пакета акцій емітента;
- 7) інформацію про будь-які обмеження прав участі та голосування акціонерів (учасників) на загальних зборах емітента;
- 8) порядок призначення та звільнення посадових осіб емітента;
- 9) повноваження посадових осіб емітента.

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.

РІЧНА ІНФОРМАЦІЯ ЕМІТЕНТА (П.3 СТ.40 ЗУ «ПРО ЦІННІ ПАПЕРИ ТА ФОНДОВИЙ РИНОК» №3480)

Інша, ніж фінансова звітність, інформація

Інформація про емітента, органи управління, вчинені правочини, тощо
(пп. 1-4, 7-11, 13-24 п. 3, ст. 40 ЗУ 3840)

Звіт керівництва
(пп.12 п.3 ст. 40 ЗУ 3840 та ст. 40¹)
є складовою звіту з управління (для тих, хто зобов'язаний скласти звіт з управління)
(ст.19 Директива ЕС 34)

Інша, ніж звіт про корпоративне управління, інформація
П.2. СТ 40¹ зу 3840

Звіт про корпоративне управління
п.3 ст.40¹ ЗУ 3840

- Звіт (Інформація) щодо Звіту про корпоративне управління

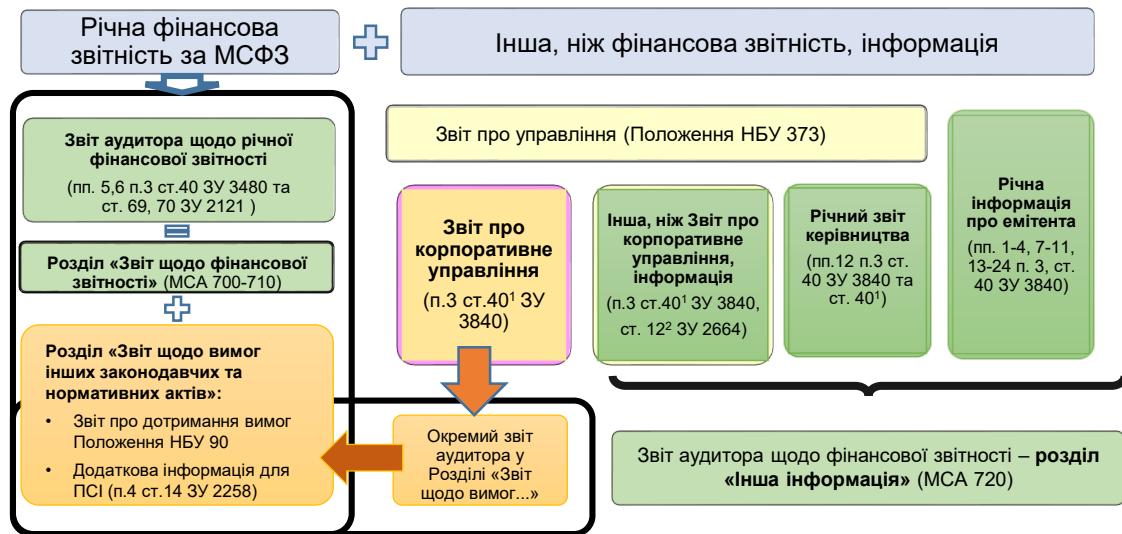
(в Звіті аудиторів щодо фінансової звітності – розділ «Інша інформація» МСА 720)

Фінансова звітність, Звіт аудитора
(пп. 5,6 п.3 ст.40 ЗУ 3840)

Розділ «Звіт щодо фінансової звітності»
МСА 700-710

Розділ «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів»:
- Звіт про дотримання вимог регулятора, в т.ч. для ліцензіата №160;
- Додаткова інформація для ПСІ (п.4 ст.14 ЗУ №2258)

РІЧНА ІНФОРМАЦІЯ БАНКА – ЕМІТЕНТА (п.3 ст.40 ЗУ «ПРО ЦІННІ ПАПЕРИ ТА ФОНДОВИЙ РИНОК» №3840, ВИМОГИ НБУ)



Звіт аудитора щодо звіту з корпоративного управління (як частина розділу «Звіту щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів», фінансова установа)

Звіт щодо Звіту з корпоративного управління

Ми виконали перевірку інформації у Звіті з корпоративного управління Компанії (далі – Звіт з корпоративного управління).

Відповідальність за Звіт з корпоративного управління та його підготовку відповідно до пункту 3 статті 40¹ Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» та статті 12² Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» несе управлінський персонал Компанії.

Наша перевірка Звіту про корпоративне управління полягала в розгляді того, чи не суперечить інформація у ньому фінансовій звітності Компанії, що складається зі звіту про фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 2020 року, звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, звіту про рух грошових коштів та звіту про зміни у власному капіталі за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик та чи підготовлено Звіт про корпоративне управління відповідно до вимог чинного законодавства. Наша перевірка Звіту про корпоративне управління відрізняється від аудиту, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, та є значно меншою за своїм обсягом. Ми вважаємо, що в результаті перевірки ми отримали основу для висловлення нашої думки.

Думка

Звіт про корпоративне управління підготовлено і інформація в ньому розкрита відповідно до вимог пункту 3 статті 40¹ Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» та статті 12² Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг». Опис основних характеристик систем внутрішнього контролю і управління ризиками Компанії; перелік осіб, які прямо або опосередковано є власниками значного пакета акцій Компанії; інформація про будь-які обмеження прав участі та голосування акціонерів на загальних зборах Компанії; порядок призначення та звільнення посадових осіб та повноваження посадових осіб Компанії, наведені у Звіті з корпоративного управління, не суперечить інформації, отриманій нами під час аудиту фінансової звітності Компанії, і відповідають Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок».

Огляд звіту аудитора в процедурі огляду контролю якості



Підп. до друку 24.05.2021. Формат 60х84/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 2,75. Обл.-вид. арк. 1,3. Наклад 100 пр. Зам. 22.
Видання та друк – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”
03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.
Свідоцтво суб’єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01. 2005 р.

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.