



Slovak international scientific journal

№38, 2020

Slovak international scientific journal

VOL.2

The journal has a certificate of registration at the International Centre in Paris – ISSN 5782-5319.

The frequency of publication – 12 times per year.

Reception of articles in the journal – on the daily basis.

The output of journal is monthly scheduled.

Languages: all articles are published in the language of writing by the author.

The format of the journal is A4, coated paper, matte laminated cover.

Articles published in the journal have the status of international publication.

The Editorial Board of the journal:

Editor in chief – Boleslav Motko, Comenius University in Bratislava, Faculty of Management

The secretary of the journal – Milica Kovacova, The Pan-European University, Faculty of Informatics

- Lucia Janicka – Slovak University of Technology in Bratislava
- Stanislav Čerňák – The Plant Production Research Center Piešťany
- Miroslav Výtisk – Slovak University of Agriculture Nitra
- Dušan Igaz – Slovak University of Agriculture
- Terézia Mészárossová – Matej Bel University
- Peter Masaryk – University of Rzeszów
- Filip Kocisov – Institute of Political Science
- Andrej Bujalski – Technical University of Košice
- Jaroslav Kovac – University of SS. Cyril and Methodius in Trnava
- Paweł Miklo – Technical University Bratislava
- Jozef Molnár – The Slovak University of Technology in Bratislava
- Tomajko Milaslavski – Slovak University of Agriculture
- Natália Jurková – Univerzita Komenského v Bratislave
- Jan Adamczyk – Institute of state and law AS CR
- Boris Belier – Univerzita Komenského v Bratislave
- Stefan Fišan – Comenius University
- Terézia Majercakova – Central European University

1000 copies

Slovak international scientific journal

Partizanska, 1248/2

Bratislava, Slovakia 811 03

email: info@sis-journal.com

site: <http://sis-journal.com>

CONTENT

ECONOMY

Kulakova L., Ulko E., Lysak E.

MANAGEMENT PLANNING AND FORECASTING..... 3

Moliy G.

EUROPEAN UNION STRATEGIC PARTNERSHIP IN EAST ASIA: JAPAN'S ROLE..... 7

Savina S.

INTEGRATED MARKETING COMMUNICATIONS MANAGEMENT AT AN ENTERPRISE 10

Tomchuk O.

THE ROLE OF FINANCIAL STABILITY IN THE ASSESSMENT OF THE ENTERPRISE BANKRUPTCY 14

Fabiyanska V., Gutsalenko O.

FEATURES OF DOCUMENTING THE RESULTS OF THE STATUTORY AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF COMPANIES OF PUBLIC INTEREST IN UKRAINE.... 25

Cherep A., Shvets Y.

FINANCIAL CONDITION AND IMPROVEMENT OF THE MANAGEMENT OF MACHINE-BUILDING ENTERPRISES IN CRISIS 35

PEDAGOGY

Bader S.A.

AXIOLOGICAL-SENSE ENVIRONMENT OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS AS A FORMATION FACTOR OF VALUE-SENSE ORIENTATIONS OF FUTURE KINDERGARTEN EDUCATORS 42

Abdirasilov S., Pirimjarov M.

PATRIOTIC EDUCATION OF SCHOOLBOYS AS THE ACTUAL PEDAGOGICAL PROBLEM 45

Pochynkova M.

THE HISTORY OF ORIGIN OF CRITICAL THINKING CONCEPTION IN THE FOREIGN PEDAGOGICAL MIND OF ANCIENT PERIOD 48

STATE AND LAW

Ibratova F., Esanova Z., Khabibullaev D.

LEGAL PROBLEMS RELATED TO THE SATISFACTION OF CREDITORS 'REQUIREMENTS IN THE PERFORMANCE OF THE DECISION ON BANKRUPTCY 50

ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО СТАНОВЛЯТЬ СУСПІЛЬНИЙ ІНТЕРЕС В УКРАЇНІ

Фабіянська В.Ю.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницький національний аграрний університет*

Гуцаленко О.О.

*кандидат економічних наук,
доцент, завідувач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет*

FEATURES OF DOCUMENTING THE RESULTS OF THE STATUTORY AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF COMPANIES OF PUBLIC INTEREST IN UKRAINE

Fabiyanska V.

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of State Audit and Control Department,
Vinnytsia National Agrarian University, Ukraine*

Gutsalenko O.

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, Head of the Department of Audit and State Control,
Vinnytsia National Agrarian University, Ukraine*

Анотація

У статті розглянуто особливості документування результатів обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес в контексті реформування аудиторської діяльності в Україні, що пов'язано із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 року, норми якого спрямовані на приведення вимог вітчизняного законодавства у сфері незалежного аудиту до вимог ЄС. Досліджено стан аудиторської діяльності в Україні в частині кількості суб'єктів аудиту а також кількості, видової структури та вартості наданих аудиторських послуг.

Досліджено, що звітність суб'єкта аудиторської діяльності за результатами обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес включає основний аудиторський звіт, який готується аудитором відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, а також додаткові звіти, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: Звіт для аудиторського комітету, Звіт для органів нагляду, Звіт про прозорість, Інформація для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Розглянуто, що аудиторський звіт є документом, який складається відповідно до МСА та має містити відповідні структурні елементи, що у достатньому обсязі надають інформацію щодо проведеного аудиту на підприємстві. У статті досліджено структуру аудиторського звіту відповідно до МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Проаналізовано вимоги до подання та інформаційне наповнення Звіту для аудиторського комітету, Звіту для органів нагляду, Звіту про прозорість, Інформації для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». За результатами проведених досліджень авторами здійснені висновки щодо сутності, характеру та призначення додаткових звітів за результатами проведення обов'язкового аудиту підприємств, які становлять суспільний інтерес.

Abstract

The article deals with the peculiarities of documenting the results of the statutory audit of the financial statements of enterprises of public interest in the context of reforming audit activity in Ukraine, which is related to the adoption of the Law of Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Auditing" of 21.12.2017, norms which are aimed at bringing the requirements of national legislation in the field of independent audit to the requirements of the EU. The state of audit activity in Ukraine is investigated in terms of the number of audited entities, as well as the number, type of structure and cost of audit services provided.

It has been investigated that the auditor's reporting on the results of the statutory audit of public interest entities includes the main audit report prepared by the auditor in accordance with the requirements of International Standards on Auditing, as well as additional reports stipulated by the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Audit Activity: Audit Committee Report, Oversight Report, Transparency Report, Information for Audit Oversight Authority.

It is considered that the audit report is a document that is prepared in accordance with ISA and should contain the appropriate structural elements that provide sufficient information about the audit carried out at the enterprise.

The article examines the structure of the audit report in accordance with ISA 700 (Revised) "Opinion and Financial Reporting".

Requirements for submission and filling in of the Report for the Audit Committee, the Report for the supervisory bodies, the Transparency report, the Information for the Public oversight body for audit activity in accordance with the requirements of the Law of Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Auditing" are analyzed. According to the results of the researches, the authors conclude on the nature, nature and assignment of additional reports on the results of the statutory audit of enterprises of public interest.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, аудиторський звіт, Звіт для аудиторського комітету, Звіт для органів нагляду, Звіт про прозорість, Інформація для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Keywords: audit, statutory audit, audit report, Audit Committee Report, Oversight Report, Transparency Report, Information for Audit Oversight Authority.

Постановка проблеми. Метою аудитора на етапі узагальнення результатів аудиту є формування думки щодо достовірності перевіреної фінансової звітності на основі отриманих аудиторських доказів. Думка незалежного аудитора має ґрунтуватися на попередніх висновках, здійснених щодо достовірного подання управлінським персоналом кожної статті фінансової звітності, а також бути чіткою та формуватися відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту і Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» (далі - МСА) Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCHB) (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)), опубліковані Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)) у грудні 2016 р. англійською мовою, перекладені на українську мову Аудиторською палатою України (АПУ) у червні 2018 р. [1].

МСА затверджені рішенням Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361 для обов'язкового застосування аудиторами під час виконання завдань з 1 липня 2018 року як національні стандарти аудиту.

Слід відзначити, що Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років фактично завершують реформу, розпочату в 2010 році і спрямовану на підвищення цінності та зрозумілості звітів аудитора, а також повернення довіри громадськості до результатів аудиту. Саме тому основні зміни, внесені в МСА-2016–2017, стосуються підготовки звіту незалежного аудитора [2].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» значно розширив перелік підсумкових документів аудитора за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, що вимагає врахування зазначених вимог з метою забезпечення вимог якісного надання аудиторських послуг, а відтак, зростає актуальність дослідження особливостей документування результатів обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Наукову проблематику, пов'язану з теоретичними

та практичними аспектами аудиту та формуванням аудиторського звіту, досліджували такі вчені, як Бондар В.П. [3], Петрик О.А., Пономарьова Н.А. [4], Проскуріна Н.М., Редько О.Ю., Фабіянська В.Ю. [5], Шерстюк О.Л. [6], та багато інших.

В.П. Бондар вважає, що якість аудиту проявляється у відповідності аудиторського висновку реальному стану справ підприємства, на якому проводився аудит. Проте, як зазначає науковець, зазвичай висновок аудитора відповідає інтересам керівників компанії, які, як відомо, не завжди збігаються з інтересами інших зацікавлених осіб, насамперед інвесторів. Інакше кажучи, аудиторський висновок має більше шансів бути позитивним незалежно від того, достовірна звітність чи ні, та ввести в оману користувачів [3].

Н.А. Пономарьова, досліджуючи особливості розкриття ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора, виділяє основні переваги та якісні зміни оновлених Міжнародних стандартів аудиту, зокрема: більш помітне позиціонування думки аудитора щодо фінансової звітності (нові стандарти передбачають розміщення думки аудитора на самому початку звіту незалежного аудитора); більшу прозорість розкриття випадків існування суттєвої невизначеності щодо здатності компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі; більшу прозорість для всіх стейкхолдерів під час формування думки щодо фінансової звітності компаній, цінні папери яких допущені до організованих торгів на біржі [4].

А.Л. Шерстюк вважає, що аудиторський звіт є однією з ланок комунікації користувачів фінансової інформації, зацікавлених в отриманні об'єктивної оцінки її характеристик, та виконавцем відповідних завдань – аудитором, який володіє необхідними теоретичними знаннями та практичними навичками, що можуть бути використані для визначення й обґрунтування такої оцінки [6].

Українське законодавство у сфері аудиторської діяльності робить впевнені кроки до інтеграції у міжнародний фінансовий простір, оскільки аудит є важливим інструментом, що може гарантувати українським компаніям вихід на світові ринки, оскільки розвиває довіру до перевіреної фінансової звітності з боку як вітчизняних, так і закордонних її користувачів [5].

Проте, незважаючи на значні напрацювання вчених, реформування аудиту, пов'язане із прий-

няттям Закону України «Про аудит фінансової звітності» та аудиторську діяльність а також затвердження Аудиторською палатою України Міжнародних стандартів аудиту 2016-2017 рр., формують нові виклики для аудиторів, особливо в частині узагальнення та розкриття результатів обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес у звіті незалежного аудитора, що зумовлює актуальність дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження особливостей підготовки звітності аудитора за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес.

Виклад основного матеріалу дослідження. За офіційним даними Аудиторської палати України (АПУ), на кінець 2018 р. в Україні чинний сертифікат аудитора мали 2725 осіб. При цьому в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності значилось 893 суб'єкти аудиторської діяльності (САД), із них 854 аудиторські фірми та 39 фізичних осіб-підприємців [7].

Так, найбільша кількість САД зосереджена у місті Київ та Київській області: станом на 31.12.2018 р. тут було 427 аудиторських фірм та 16 фізичних осіб-підприємців, що на 30 САД менше порівняно з 2017 р. (у тому числі кількість аудиторських фірм зменшилася на 26, а фізичних осіб-підприємців - на 4).

Як зазначається, до розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» було включено 206 САД. До розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» станом на 31.12.2018 р. включено 72 САД.

На підставі відомостей 889 САД, які відзвітували перед АПУ за підсумками 2018 р., вдалось з'ясувати, що впродовж року ними були надані аудиторські послуги на загальну суму 2 438 100 100 грн. Кількість замовлень становила 32 496. Найбільша їх кількість була надана в Києві та Київській області - 15 051 на суму 1 991 214 500 грн, а найменша - в Луганській - 101 замовлення на суму 1 304 200 грн. По Києву та Київській області середня вартість одного замовлення в 2018 р. становила 132 300 грн. На одного київського САД пришлося 34,2 замовлень. Середній дохід одного САД із м. Київ та Київської області становить 4 525 500 грн.

Структура розподілу замовлень за видами аудиторських послуг у 2018 р. є наступною:

- завдання з надання впевненості - 47% (1 152 503 900 грн);
- супутні послуги - 8% (189 970 700 грн);
- інші професійні послуги - 45% (1 091 192 800 грн),
- організаційне та методичне забезпечення аудиту - менше 1% (4 432 700 грн).

За видами замовлень у 2018 р. найбільшим попитом користувалися консультаційні послуги - 50% (на суму 302 217 400 грн), з них 22% - консультування з питань оподаткування на суму 244 749 700 грн та ведення бухгалтерського обліку - 30% (на суму 331 438 900 грн). Інші види аудиторських послуг сягнути 18% (на суму 192 875 200 грн). Найменш затребуваними були послуги з відновлення бухгалтерського обліку (8 265 700 грн) і представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або суді (11 645 90 грн) - по 1% від загальної кількості послуг [8].

Метою аудиту фінансової звітності підприємства є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності та відповідність нормативно-правовим актам.

Незалежна думка аудитора формується в аудиторському звіті, який є документом, підготовленим суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [9].

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 [9].

Норми Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» досить детально врегульовують особливості узагальнення аудитором результатів обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес. Проте, порівняно зі звітуванням за результатами обов'язкового аудиту, звітність аудитора, який проводить обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, є значно розширена і містить кілька звітних форм, що відображені у таблиці 1.

Звітність аудитора за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес

Назва звіту	Характеристика
Звіт незалежного аудитора	Передбачає надання впевненості користувачам фінансової звітності щодо її достовірності та надається разом із листом управлінському персоналу щодо суттєвих питань, які привернули увагу аудиторів
Звіт з надання впевненості щодо іншої інформації	Надається аудитором підприємству, що становить суспільний інтерес за результатами проведеного обов'язкового аудиту фінансової звітності щодо іншої інформації (звітні дані за рік страхувика, фінансової компанії, недержавного пенсійного фонду, звіт з корпоративного управління – для емітентів)
Додатковий звіт для аудиторського комітету	Подається аудиторському комітету підприємства, що становить суспільний інтерес не пізніше дати подання аудиторського звіту
Звіт (інформація) для органів нагляду	Аудиторська фірма, яка надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, яке становить суспільний інтерес, зобов'язана інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством про виявлені порушення, суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності, модифікацію думки
Звіт про прозорість	Оприлюднюється на веб-сторінці аудиторської фірми, що надає послуги з обов'язкового аудиту підприємствам, які становлять суспільний інтерес, за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним. Звіт про прозорість залишається у вільному доступі не менше 7 років з дня його оприлюднення на веб-сторінці аудиторської фірми
Інформація для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю	Суб'єкт аудиторської діяльності щороку, до 30 квітня року, наступного за звітним, подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [9]

Розглянемо детальніше у таблиці 2 Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років (далі - МСА), зокрема МСА 700–799 «Аудиторські висновки та

звітування», які регламентують форму та зміст підсумкового аудиторського документа, підготовка якого є метою аудиту на підприємстві.

Таблиця 2

МСА 700–799 «Аудиторські висновки та звітування»

Назва МСА	Характеристика
МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	Розглядає відповідальність аудитора за формування думки щодо фінансової звітності; форму і зміст звіту аудитора, що надається за результатами аудиту фінансової звітності
МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»	Розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора. Він стосується як судження аудитора стосовно того, про що він хоче повідомити в своєму звіті, так і форми та змісту такого повідомлення. Метою повідомлення інформації з ключових питань аудиту є підвищення інформаційної цінності звіту аудитора через більшу прозорість завдання з аудиту, яке було виконано
МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»	Розглядає відповідальність аудитора за випуск належного звіту за обставин, якщо під час формування думки відповідно до МСА 700 (переглянутий), аудитор доходить висновку про необхідність модифікації думки аудитора щодо фінансової звітності. Цей МСА також розглядає, як впливає висловлення аудитором модифікованої думки на форму та зміст звіту аудитора
МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	Розглядає повідомлення додаткової інформації в звіті аудитора, якщо аудитор вважає за потрібне: (а) привернути увагу користувачів до питання чи питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, однак настільки важливих, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності користувачами; або (б) привернути увагу користувачів до будь-якого іншого питання чи питань, крім тих, що подані або розкриті у фінансовій звітності, однак

	є доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора
МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	Розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією під час аудиту фінансової звітності. У разі, якщо аудит фінансової звітності за попередній період проводився попереднім аудитором або аудит фінансової звітності не проводився, застосовуються також вимоги та керівництво МСА 5101 щодо залишків на початок періоду
МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»	Розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації, незалежно від того, чи є вона фінансовою або нефінансовою (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), яка включається до річного звіту суб'єкта господарювання.

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Аудиторський звіт є документом, який складається відповідно до МСА та має містити відповідні структурні елементи, що у достатньому обсязі надають інформацію щодо проведеного аудиту на підприємстві. Зокрема, структуру аудиторського звіту визначає МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», відповідно до якого документ повинен містити такі елементи: назва, адресат, думка аудитора, основа для думки, безперервність

діяльності, ключові питання аудиту, інша інформація, відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність, відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності, інша відповідальність щодо звітування (за необхідності), повне ім'я партнера із завдання, підпис аудитора, адреса аудитора, дата звіту аудитора. Більш детальну інформацію щодо структурних елементів аудиторського звіту відповідно до вимог МСА наведемо у таблиці 3.

Таблиця 3

Структурні елементи аудиторського звіту відповідно до вимог МСА700 (переглянутий)
«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»

Елемент	Зміст
Назва	Документ має назву, яка вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора
Адресат	Звіт аудитора адресується відповідно до обставин завдання
Думка аудитора	Вказується суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту; зазначається, що фінансова звітність підлягала аудиту; вказується назва кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності; робиться посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик; та вказується дата або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності
Основа для думки	Зазначається, що аудит було проведено у відповідності до МСА; міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА; міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосованих до аудиту етичних вимог, і те, що аудитор виконав інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог; стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора
Безперервність діяльності	Там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до вимог МСА 570 (переглянутий)
Ключові питання аудиту	Для завдань з аудиту повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, аудитор повинен відобразити інформацію з ключових питань аудиту в звіті аудитора відповідно до МСА 701. У разі, якщо це вимагається від аудитора законодавчим чи нормативним актом, або якщо аудитор самостійно вирішив відобразити в звіті аудитора інформацію з ключових питань аудиту, він повинен зробити це відповідно до МСА 701
Інша інформація	Там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	Цей розділ звіту аудитора повинен описувати відповідальність управлінського персоналу за: складання фінансової звітності відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначить потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки; оцінку здатності

	суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	Цей розділ звіту аудитора повинен: вказувати, що цілями аудитора є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки; та складання звіту аудитора, що містить думку аудитора
Інша відповідальність щодо звітування (за необхідності)	Якщо в звіті аудитора щодо фінансової звітності аудитор розкриває іншу відповідальність щодо звітування, яка є додатковою до вимог відповідальності аудитора відповідно до МСА, він повинен розкрити таку додаткову відповідальність в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» або в інший спосіб
Повне ім'я партнера із завдання	Повне ім'я партнера із завдання повинно вказуватись у звіті аудитора, який надається для завдань з аудиту повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів
Підпис аудитора	Документ повинен бути підписаним аудитором
Адреса аудитора	Звіт аудитора повинен вказувати адресу в юрисдикції, де аудитор провадить свою діяльність
Дата звіту аудитора	Звіт аудитора повинен бути датований не раніше від дати, на яку аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких буде ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності

Джерело: сформовано автором на основі [1]

У розділі аудиторського звіту «Думка аудитора» аудитор повинен сформулювати свою незалежну думку, яка є його твердженням як експерта в галузі бухгалтерського обліку та аудиту щодо достовірності перевіреної фінансової звітності. Думка аудитора може бути немодифікована та модифікована, залежно від наявності викривлень у фінансовій звітності та ступеня їх впливу на майбутні рішення користувачів фінансової інформації. Визначення ступеня впливу здійснюється аудитором шляхом встановлення рівня суттєвості помилок та перекручень, виявлених під час аудиту.

Аудитор висловлює немодифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Немодифікована думка (Unmodified opinion) – думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [1].

Якщо аудитор доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, або він не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то аудитор повинен висловити модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий). Модифікована думка (Modified opinion) – це думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки [1].

Звіт з надання впевненості щодо іншої інформації, який надає аудитор за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, як правило, подається у кінці аудиторського звіту та має назву «Звіт щодо інших законодавчих і нормативних актів» або «Звіт про інші

правові та регуляторні вимоги». У цьому розділі аудитор надає інформацію стосовно:

- дотримання підприємством вимог щодо розміру, оплати власного капіталу акціонерних товариств та інших емітентів цінних паперів;
- власників підприємства та їх часток у статутному (пайовому) капіталі;
- системи корпоративного управління та управління ризиками підприємства;
- дотримання ліцензійних умов щодо провадження окремих видів діяльності та інша інформація щодо дотримання підприємством правових та регуляторних вимог.

Варто зазначити, що відповідно до частини 4 статті 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково наводиться наступна інформація:

- найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту (це може бути аудиторський комітет, Наглядова рада, Ревізійна комісія);
- дата призначення суб'єкта аудиту та тривалість виконання аудиторського завдання;
- аудиторські оцінки, що включають: опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності, що перевіряється, зокрема, внаслідок шахрайства а також чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності для кожного опису та оцінки таких ризиків.
- опис вжитих аудитором заходів для врегулювання таких ризиків;
- основні застереження щодо таких ризиків;
- пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема, пов'язаних із шахрайством;

- підтвердження того, що звіт аудитора узгоджений із додатковим звітом для аудиторського комітету;

- твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та аудиторської фірми від юридичної особи при проведенні аудиту;

- інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контролюваним нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності;

- пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень [9].

За результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, аудитор зобов'язаний також підготувати додатковий звіт для аудиторського комітету, який подається до такого комітету не пізніше дати подання аудиторського звіту.

Варто зазначити, що необхідність створення аудиторського комітету з метою обрання суб'єкта аудиторської діяльності для підприємства, що становить суспільний інтерес, регламентована ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», відповідно до якої великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на Ревізійну комісію або Наглядову раду. Інші підприємства, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядовий орган [9].

Переважає більшість членів аудиторського комітету не повинні бути пов'язані із підприємством, яке становить суспільний інтерес, що є обов'язковою умовою дотримання принципу незалежності при обранні суб'єкта аудиторської діяльності для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності. Тому до складу аудиторського комітету не можуть входити посадові особи органів управління таких підприємств. Ще однією необхідною умовою створення аудиторського комітету є вимога щодо обов'язковості компетентності у сфері бухгалтерського обліку та аудиту щонайменше одного члена комітету.

Найважливішими моментами, які має містити додатковий звіт для аудиторського комітету, є такі:

- твердження про незалежність суб'єкта аудиторської діяльності від замовника аудиту;

- дані про ключового партнера з аудиту та аудиторів, які залучалися до виконання завдання;

- інформація про залучення зовнішніх експертів, інших суб'єктів аудиторської діяльності та підтвердження їх незалежності від замовника аудиту;

- дані про співробітництво та обмін інформацією з аудиторським комітетом або органом, на який покладено відповідні функції, з посадовими особами органу управління та наглядового органу замовника, зокрема із зазначенням дат та переліку питань, що обговорювалися;

- інформацію про обсяг і строки виконання завдання з обов'язкового аудиту, залучені для його проведення ресурси;

- розподіл завдань між суб'єктами аудиторської діяльності при призначенні більш ніж одного суб'єкта аудиторської діяльності, якщо аудит проводиться спільно;

- розкриття інформації про застосовану методику перевірки фінансової звітності, зокрема про усі суттєві відхилення порівняно із попереднім роком;

- рівень суттєвості, що використовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому, а також у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій;

- судження про виявлені події або обставини, у зв'язку з якими можуть виникнути значні сумніви у здатності юридичної особи продовжувати діяльність на безперервній основі;

- інформацію про виявлені суттєві недоліки систем бухгалтерського обліку внутрішнього контролю із зазначенням інформації щодо усунення або неусунення таких недоліків;

- інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри щодо порушення законодавства або положень установчих документів замовника;

- опис застосованих методів оцінки щодо різних груп активів та зобов'язань, у тому числі із розкриттям відповідних змін;

- пояснення щодо обсягу консолідації та критеріїв включення дочірніх підприємств до консолідації;

- опис роботи, виконаної залученим іноземним суб'єктом аудиторської діяльності, який не є членом аудиторської мережі;

- інформацію щодо забезпечення посадовими особами юридичних осіб надання усіх необхідних запитів, пояснень і документів;

- повідомлення про будь-які значні труднощі, що виникли в ході виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, суттєві питання, що були предметом обговорення з посадовими особами замовника а також інші питання, що можуть вплинути на якість фінансової звітності [9].

У зв'язку із реформуванням аудиторської діяльності та приведенням вимог вітчизняного законодавства у галузі незалежного аудиту до європейських вимог, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» врегульовано норми щодо впровадження суспільного нагляду за роботою аудиторів, особливо в частині проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Функції суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні виконує Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який складається із ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості.

З метою здійснення нагляду за обов'язковим аудитом фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, аудиторська фірма, яка

надає такі послуги підприємству, зобов'язана відповідно до п. 1. ст. 36 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» інформувати Орган суспільного нагляду у формі Звіту для органів нагляду.

Звіт для органів нагляду повинен включати розкриття інформації щодо:

1) порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду;

2) суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі;

3) відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки [9].

Аудиторська фірма повинна розкривати Звіті для органів нагляду будь-яку інформацію щодо трьох вищезазначених питань, про яку йому стало відомо під час виконання завдання з обов'язкового аудиту юридичної особи, що має тісні зв'язки з підприємством, що становить суспільний інтерес, обов'язковий аудит фінансової звітності якого він також проводить.

Варто зазначити, що Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» трактує термін «тісні зв'язки» як ситуацію, коли дві або більше фізичних чи юридичних осіб пов'язані у будь-який із зазначених способів:

- участь у формі власності безпосередньо або шляхом контролю 20 або більше відсотків акцій, що мають право голосу, або статутного капіталу підприємства;

- контроль;

- постійний зв'язок двох або більшої кількості осіб до однієї і тієї самої третьої особи шляхом контролю [9].

Аудиторські фірми, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, зобов'язані оприлюднювати Звіт про прозорість за попередній рік своєї роботи не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним. Цей звіт розміщується на веб-сторінці аудиторської фірми і залишається доступним не менше семи років з дня його оприлюднення.

Розглянемо на рисунку 1 інформаційне наповнення Звіту про прозорість відповідно до п. 2 ст. 37 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», яка висвітлює основну інформацію, що має бути розкрита у такому документі.

У випадку, коли суб'єктом аудиторської діяльності вносяться певні зміни до опублікованого Звіту про прозорість, обов'язково має бути зазначено, що це виправлений варіант Звіту, при цьому первинний варіант залишається доступним на веб-сторінці.

Отже, Звіт про прозорість є інформацією, яка в узагальненому вигляді висвітлює показники аудиторської діяльності та систему контролю якості аудиторської фірми за рік, що минув.

ІНФОРМАЦІЙНЕ НАПОВНЕННЯ ЗВІТУ ПРО ПРОЗОРИСТЬ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
→	Опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми
→	Якщо суб'єкт аудиторської діяльності є членом мережі: - характеристики мережі та організаційно-правових і структурних механізмів мережі; - найменування аудиторських фірм, які є членами аудиторської мережі, а також держави, в яких вони зареєстровані; - чистий дохід, отриманий мережею від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності
→	Опис структури управління аудиторської фірми
→	Опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність
→	Інформація про дату останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості
→	Перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році
→	Інформація про практики забезпечення незалежності, а також підтвердження проведення внутрішнього огляду отримання незалежності
→	Інформація про безперервне навчання аудиторів
→	Відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів
→	Опис політики ротации ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту
→	Інформація про: - доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства; - доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб; - доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес; - доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам
→	Інформація про пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності

Рис. 1 Інформаційне наповнення Звіту про прозорість суб'єкта аудиторської діяльності
Джерело: сформовано автором на основі [9]

Крім того, у документі надається інформація про досвід роботи суб'єкта аудиторської діяльності на ринку аудиторських послуг, соціальну відповідальність, етичні принципи роботи та інші якісні та кількісні показники, які дають уявлення про аудиторську фірму як надійного партнера, здатного відповідати принципам незалежності при

оцінці достовірності фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аудиторські фірми, які мають право надавати послуги з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять публічний інтерес, відповідно до ст. 38 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зобов'язані надавати що-

року до 30 квітня року, наступного за звітним, інформацію для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Така інформація включає перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту протягом звітного року із розкриттям інформації в частині: доходів від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес; доходів від надання інших послуг цим підприємствам.

Висновки.

Отже, звітність суб'єкта аудиторської діяльності за результатами обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес включає основний аудиторський звіт, який готується аудитором відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, а також додаткові звіти, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: Звіт для аудиторського комітету, Звіт для органів нагляду, Звіт про прозорість, Інформація для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Аудиторський звіт є документом, який відповідає вимогам МСА та ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. В залежності від достовірності фінансової звітності перевіреного підприємства, аудиторська думка може бути немодифікована і модифікована (із застереженням, негативна, відмова від висловлення думки). Підготовка такого звіту є стандартною процедурою, що є узагальненням результатів проведення як ініціативного, так і обов'язкового аудиту.

Додаткові звіти за результатами проведення обов'язкового аудиту підприємств, які становлять суспільний інтерес, є сукупністю документів, які подаються до аудиторського комітету, органів нагляду, а також оприлюднюються на веб-сайті суб'єкта аудиторської діяльності, головним призначенням яких є: характеристика аудиторської фірми як ділового партнера, здатного забезпечити довіру користувачів фінансової звітності завдяки підтриманню доброї репутації аудиторської професії, а також надання аудиторських послуг високої якості; розкриття інформації щодо дотримання аудиторами принципів професійної етики, особливо в частині дотримання незалежності; забезпечення

впровадження та підтримання на належному рівні системи контролю якості аудиторської фірми, здатної запобігти порушенню законодавства у сфері незалежного аудиту.

Список літератури

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. Частина I: Видання 2016-2017 років / Пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, М. К. Шульман. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів. 2016 Аудиторська палата України. 2017. 1142 с. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf.
2. Міжнародні стандарти аудиту видання 2016–2017 років: що нового? URL: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiinovyny/863-mizhnarodni-standarty-audytu-vydannia-2016-2017-rokiv-shcho-novoho>.
3. Бондар В. П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора / В. П. Бондар // Статистика України. - 2018. - № 1. - С. 68-76. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2018_1_11.
4. Пономарьова Н. А. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора як фактор підвищення його комунікативної цінності / Н. А. Пономарьова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2018. - № 4. - С. 111-114. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2018_4_20.
5. Фабіянська В.Ю. Audit report: the evolution of norms of Ukrainian and international legislation. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №11 (27). С. 101-110.
6. Шерстюк О. Л. Формалізація упевненості користувачів фінансової інформації в аудиторському звіті / О. Л. Шерстюк // Облік і фінанси. - 2016. - № 3. - С. 128-133. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_3_21.
7. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2018 рік. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/06/27>.
8. Наприкінці 2018 року в Україні чинний сертифікат аудитора мали 2725 осіб. Юридична газета online. 03 липня 2019 р. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/naprikinci-2018-roku-v-ukrayini-chinniy-sertifikat-auditora-mali-2725-osib.html>.
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.