

УДК 657.6

ОСОБЛИВОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ДОДАТКОВОГО ЗВІТУ ДО АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ

Карпачова Ольга Володимирівна,
аспірант

ДВНЗ «Університет банківської справи»

e-mail: olga.owlblack@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-7163-2177

Анотація. Складання і представлення аудитором додаткового звіту до аудиторського комітету є відносно новим поняттям та завданням для українських суб'єктів аудиторської діяльності. Однією з основних проблем оформлення додаткового звіту є те, що суб'єкти аудиторської діяльності в Україні були не готові до такого звіту. Тому не дивно, що в перший рік, коли Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» почав вимагати від аудиторів такий звіт, то більшість аудиторів склали його неправильно. Методологія оформлення звітів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та українського законодавства завжди є актуальним питанням для суб'єктів аудиторської діяльності.

Розглянуто історію створення аудиторського комітету. Визначено актуальність складання додаткового звіту до аудиторського комітету. Проаналізовано вимоги до оформлення додаткового звіту відповідно до чинного законодавства України і Міжнародних стандартів аудиту. Проаналізовано помилки суб'єкта аудиторської діяльності при складанні додаткового звіту. Сформовано і запропоновано рекомендації щодо уникнення помилок при складанні додаткового звіту до аудиторського комітету.

Ключові слова: аудит, звіт аудитора, додатковий звіт, аудиторський комітет, робочі документи, великі підприємства, підприємства, що становлять суспільний інтерес.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; бібл.: 5.

SUBMISSION OF THE ADDITIONAL REPORT TO THE AUDIT COMMITTEE

Karpachova Olga,
Ph. D. student

SHEI «Banking University»

e-mail: olga.owlblack@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-7163-2177

Abstract. The preparation and submission by the auditor of an additional report to the audit committee is a relatively new concept and task for Ukrainian subjects of audit activity. One of the main problems in drawing up an additional report is that the subjects of audit activity in Ukraine were not ready for such a report. Therefore, it is not surprising that in the first year, when the Law of Ukraine of December 21, 2017 № 2258-VIII «On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities» demanded such a report from auditors, most of the auditors did not compile it correctly. The methodology for reporting in accordance with International auditing standards and Ukrainian legislation will always be an urgent issue for audit entities.

The Audit Committee is one of the most important supervisory bodies in the enterprise. It is a so-called entity's financial management tool.

In accordance with the law, an additional report for the audit committee is prepared in the manner specified for the preparation of the audit report. However, it is important that the supplementary report is submitted no later than the date of submission of the audit report. In accordance with the law, an additional report for the audit committee is prepared in the manner specified for the preparation of the audit report.

First of all, it should be noted that this report forms part of a continuous communication process in accordance with the requirements of International Audit Standard 260 «Communication with Those Charged with Governance». This report is important evidence of compliance with ISA 260.

This article discusses the history of the creation of the audit committee. The relevance of compiling an additional report for the audit committee is determined. The requirements for the preparation of an additional report in accordance with the current legislation of Ukraine and international audit standards are analyzed. The errors of the subject of audit activity in the preparation of an additional report are analyzed. Recommendations on the prevention of errors in the preparation of an additional report for the audit committee were formed and proposed.

Keywords: audit, auditor's report, an additional report, audit committee, working documents, large enterprises, enterprises of public interest.

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 0; bibl.: 5.

JEL Classification B26



ОСОБЕННОСТИ ОФОРМЛЕНИЯ ДОПОЛНИТЕЛЬНОГО ОТЧЁТА ДЛЯ АУДИТОРСКОГО КОМИТЕТА

Карпачёва Ольга Владимировна,

аспирант

ГБУЗ «Университет банковского дела»

e-mail: olga.owlblack@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-7163-2177

Аннотация. Составление и представление аудитором дополнительного отчета для аудиторского комитета является относительно новым понятием и задачей для украинских субъектов аудиторской деятельности. Одной из основных проблем оформления дополнительного отчета является то, что субъекты аудиторской деятельности в Украине были не готовы к такому отчету. Поэтому неудивительно, что в первый год, когда Закон Украины от 21.12.2017 № 2258-VIII «Об аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности» потребовал от аудиторов такой отчет, то большинство аудиторов составляли его неправильно. Методология оформления отчетов в соответствии с Международными стандартами аудита и украинского законодательства всегда будут являться актуальным вопросом для субъектов аудиторской деятельности.

Рассмотрена история создания аудиторского комитета. Определена актуальность составления дополнительного отчета для аудиторского комитета. Проанализированы требования к оформлению дополнительного отчета в соответствии с действующим законодательством Украины и Международных стандартов аудита. Проанализированы ошибки субъекта аудиторской деятельности при составлении дополнительного отчета. Сформированы и предложены рекомендации по предотвращению ошибок при составлении дополнительного отчета для аудиторского комитета.

Ключевые слова: аудит, аудиторский отчет, дополнительный отчет, аудиторский комитет, рабочие документы, большие предприятия, предприятия общественного интереса.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; библ.: 5.

Вступ. Актуальним питанням для всіх аудиторських компаній є правильне оформлення робочих документів і надання клієнтам аудиторських звітів відповідно до вимог чинного законодавства України та Міжнародних стандартів аудиту.

Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» запровадив нові вимоги до аудиторських звітів. Відтепер суб'єкти аудиторської діяльності повинні надавати не тільки звіт незалежного аудитора клієнтові, а ще й додатковий звіт до аудиторського комітету. Додатковий звіт стосується підприємств, що становлять суспільний інтерес. Оскільки закон є відносно новим, то 2018 року суб'єкти аудиторської діяльності зіштовхнулися з проблемою правильного оформлення додаткового звіту. Установленого шаблону такого звіту немає, але Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» установлює вимоги до інформації, яка обов'язково повинна бути зазначена в такому звіті, тому кожний суб'єкт аудиторської діяльності сам для себе визначає форму такого звіту, враховуючи вимоги законодавства.

Аналіз досліджень і постановка завдання. Головною метою дослідження є аналіз вимог до оформлення додаткового звіту до аудиторського комітету.

Результати дослідження. Перш за все розглянемо, що являє собою аудиторський комитет. Аудиторський комитет є одним з найважливіших органів нагляду на підприємстві. Це так званий інструмент управління фінансами суб'єкта господарювання. Уперше ідея запровадження аудиторських комітетів виникла 1939

року, коли Нью-Йоркська фондова біржа схвалила концепцію комітету з аудиту. Стосувалася вона виключно публічних компаній. Комісія з цінних паперів та бірж США 1972 року ввела як рекомендації правило про те, що до складу аудиторських комітетів публічних компаній мають входити виключно незалежні або зовнішні директори. Але вже 1977-го ця рекомендація набула статусу обов'язкової вимоги Нью-Йоркської фондової біржі. Інші вимоги Нью-Йоркської фондової біржі стосовно діяльності аудиторських комітетів зводилися до такого:

- 1) кожен аудиторський комитет повинен мати власний статут;
- 2) не частіше ніж один раз на рік аудиторський комитет має розглядати звіт зовнішнього аудитора.
- 3) аудиторський комитет повинен обговорювати:
 - із зовнішнім аудитором і керівництвом компанії річну та проміжну фінансову звітність;
 - із зовнішнім і внутрішнім аудитором та керівництвом компанії фінансовий стан компанії;
 - із зовнішнім і внутрішнім аудитором політику компанії щодо основних фінансових ризиків та заходи щодо їх уникнення;
- 4) аудиторському комітету на постійній основі потрібно проводити моніторинг проведення як зовнішніх, так і внутрішніх аудитів, а також розглядати усі питання, які виникають під час їх проведення, навіть ті, які, на думку керівництва компанії, є «несуттєві».

А 2002 року був ухвалений закон Сарбейнса — Окслі, також відомий як Закон про реформу відкритих акціонерних товариств і захист інвесторів та



Закон про корпоративну і аудиторську звітність і відповідальність, що зробив свій внесок у діяльність аудиторських комітетів. Зокрема, Закон визначив такі ключові аспекти діяльності аудиторського комітету.

1. Зовнішній і внутрішній аудитор зобов'язані доповідати аудиторському комітету:

- про основні положення бухгалтерського обліку, які будуть використані під час аудиту;
- варіанти оцінки фінансової інформації, які обговорювали з керівництвом компанії;
- розбіжності в поглядах, що виникли між аудитором і керівництвом компанії стосовно фінансової звітності;
- інші важливі моменти, які виникають у ході аудиту.

2. Провідного партнера з аудиту потрібно змінювати кожні п'ять років.

3. Аудиторська фірма не може здійснювати аудит фінансової звітності публічної компанії, якщо один із її керівників працював раніше в такій фірмі протягом останнього року [1].

Україна не залишилася осторонь у питаннях визначення ролі та функцій аудиторського комітету. Відповідно до національного законодавства створення аудиторського комітету стосується великих підприємств і підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств і показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів — понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників — понад 250, осіб.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, — це 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 і малих підприємств) і підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств [2].

Отже, великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію чи наглядову раду.

Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядовий орган.

Треба зауважити, що більшість членів аудиторського комітету підприємств, що становлять суспільний

інтерес, не повинні бути пов'язані з такими підприємствами. З числа незалежних членів призначають голову аудиторського комітету. До складу аудиторського комітету не можуть входити посадові особи органів управління таких підприємств.

Відповідно до законодавства додатковий звіт для аудиторського комітету оформляють у порядку, визначеному для складання аудиторського звіту. Але важливим є те, що додатковий звіт подають не пізніше від дати подання аудиторського звіту.

Перш за все треба зазначити, що такий звіт становить частину безперервного процесу комунікацій відповідно до вимог Міжнародного стандарту аудиту 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

Суб'єкти аудиторської діяльності не мають офіційно затвердженої форми звіту до аудиторського комітету, але Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» дає аудиторам перелік інформації, яка повинна міститись у додатковому звіті:

- 1) твердження про незалежність;
- 2) прізвище, ім'я та по батькові ключового партнера (партнерів) з аудиту та аудиторів, які залучалися до виконання завдання (для аудиторської фірми);
- 3) розкриття інформації про залучення зовнішніх експертів, інших суб'єктів аудиторської діяльності та підтвердження їхньої незалежності від юридичної особи, фінансову звітність якої перевіряють;
- 4) дані про співробітництво та обмін інформацією з аудиторським комітетом або органом (підрозділом), на який покладено відповідні функції, з посадовими особами органу управління і наглядового органу юридичної особи, зокрема із зазначенням дат і переліку питань, які обговорювали;
- 5) інформацію про обсяг і строки виконання завдання з обов'язкового аудиту, залучені ресурси;
- 6) розподіл завдань між суб'єктами аудиторської діяльності при призначенні більш ніж одного суб'єкта аудиторської діяльності, якщо обов'язковий аудит проводиться спільно;
- 7) розкриття інформації про застосовану методику перевірки фінансової звітності, зокрема пояснюються усі суттєві відхилення порівняно з попереднім роком, навіть якщо попереднього року завдання з обов'язкового аудиту виконував інший суб'єкт аудиторської діяльності;
- 8) рівень суттєвості, що застосовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому та у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, статей фінансової звітності, іншого розкриття інформації, а також повинні наводитися якісні фактори, що враховуються при визначенні рівня суттєвості;
- 9) судження про виявлені події або обставини, у зв'язку з якими можуть виникнути значні сумніви



у здатності юридичної особи продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невідзначеністю, а також коротко викладені вжиті та очікувані заходи підтримки, які враховано при судженні щодо здатності замовника продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невідзначеністю;

10) інформацію про виявлені суттєві недоліки системи внутрішнього контролю та/або системи бухгалтерського обліку, при цьому зазначається «усунуто» або «не усунуто» ці недоліки;

11) інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства чи положень установчих документів;

12) опис застосованих методів оцінки щодо різних груп активів і зобов'язань, у тому числі розкриваються відповідні зміни;

13) пояснення щодо обсягу консолідації та критерії невключення дочірніх підприємств до консолідації;

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

15) інформацію щодо забезпечення посадовими особами юридичних осіб надання всіх необхідних запитів, пояснень і документів;

16) 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 юридичної особи, фінансову звітність якої перевіряють;

— інші питання, що можуть вплинути на якість фінансової звітності [3].

Отже, додатковий звіт повинен повністю розкрити результати виконання завдання з обов'язкового аудиту. Зазначений список не є вичерпним. Суб'єкт аудиторської діяльності може розкривати додаткову інформацію, якщо вважає це актуальним і потрібним.

На вимогу суб'єкта аудиторської діяльності, аудиторського комітету, органу управління юридичної особи або наглядового органу суб'єкт аудиторської діяльності обговорює основні питання, що виникають у зв'язку з виконанням завдання з обов'язкового аудиту, зазначені в додатковому звіті для аудиторського комітету, з аудиторським комітетом або органом (підрозділом), на який покладено відповідні функції, органом управління або, у відповідних випадках, — з наглядовим органом юридичної особи.

Також у додатковому звіті надається інформація про розбіжності, що виникли при виконанні завдання з обов'язкового аудиту між декількома суб'єктами аудиторської діяльності [4].

На вимогу органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та органів державної влади, до яких подають фінансову звітність разом з аудиторським

висновком, суб'єкт аудиторської діяльності або аудиторський комітет, або орган (підрозділ), на який покладено відповідні функції, зобов'язаний надати додатковий звіт [3].

Але за відсутності чіткої методології та інструкції зі складання додаткового звіту до аудиторського комітету суб'єкти аудиторської діяльності будуть робити помилки при складанні такого звіту. Про це свідчить аналіз типових помилок, які були виявлені під час зовнішніх перевірок системи контролю якості, проведених відповідно до вимог Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженого рішенням Аудиторської палати України від 30.10.2014 № 302/9 (зі змінами) до набрання чинності Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [5]. Проаналізувавши його, можна зробити висновок, що основними помилками до додаткового звіту до аудиторського комітету є:

1) несвоечасність складання додаткового звіту;

2) несвоечасність складання аудиторської документації (робочих документів). Але саме на основі робочих документів, які були оформлені під час виконання завдання з аудиту, має складатися звіт аудитора;

3) відсутні робочі документи, що доказують обговорення значущих питань з управлінським персоналом і документування інформації, що суперечить остаточному висновку аудитора;

4) не зазначено визначення рівня суттєвості та суттєвості для виконання аудиторських процедур при плануванні аудиту, а також перегляд суттєвості під час проведення аудиту.

Проаналізувавши типові помилки суб'єктів аудиторської діяльності, зроблено висновок, що Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є методологічним базисом для правильного складання додаткового звіту до аудиторського комітету.

Висновки. У ході дослідження вимог до оформлення додаткового звіту до аудиторського комітету і типових помилок при складанні такого звіту можна зробити висновок, що це питання є досить актуальним і потребує додаткового методологічного оформлення.

При оформленні додаткового звіту суб'єктам аудиторської діяльності треба керуватися не тільки вимогами українського законодавства, а й Міжнародними стандартами аудиту. Головною вимогою МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» є те, що цілі аудитора — своєчасно надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, спостереження, зроблені під час аудиту, які є значущими та безпосередньо пов'язані з їхньою відповідальністю за нагляд за процесом звітування, тобто сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором і тими, кого наділено найвищими повноваженнями.



Головним висновком нашого дослідження є те, що правильно оформлений додатковий звіт до аудиторського комітету буде лише тоді, коли будуть правильно оформлені робочі документи. Розробити універсальну форму додаткового звіту є неможливим, тому що кожне підприємство унікальне. А розробити пакет робочих документів до додаткового звіту цілком можливо і актуально. Заповнюючи робочі документи, які пов'язані з цим звітом, аудитор не забуде зазначити

всі питання в такому звіті та складе його відповідно до вимог чинного законодавства. Наприклад, опитувальники, контрольні листи.

Не треба забувати, що кожне підприємство має свою специфіку, особливо коли йдеться про підприємство суспільного значення, тому, складаючи додатковий звіт до аудиторського комітету, суб'єкт аудиторської діяльності повинен користуватись професійним судженням.

Список використаної літератури

1. Авторський блог Рубітель О. Ю. // Інтернет портал: Ліга. Блоги. — 2019. — Режим доступу : <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/32854>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996–XIV від 16.07.1996 // Законодавство України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258–VIII від 21.12.2017 // Законодавство України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
4. IAS 260 «International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance» [Electronic resource] // IAASB. — 2015. — Available at : <https://www.iaasb.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those>.
5. Аналіз типових помилок, які були виявлені під час зовнішніх перевірок системи контролю якості // Аудиторська палата України. — 2019. — 1 березня. — Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/2019/03/01>.

References

1. Avtorskyi bloh Rubitel O. Yu. [Author's blog Rubitel O. Yu]. (2019). *Internet portal: Liha. Blohy* — Website: *League. Blogs*. Retrieved from <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/32854> [in Ukrainian].
2. Zakon Ukrainy «Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» № 996–XIV vid 16.07.1996 [Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» from 16.07.1996, № 996-XIV]. (1996). *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
3. Zakon Ukrainy «Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist» vid 21.12.2017 r. № 2258–VIII [Law of Ukraine «On Auditing of Financial Reporting and Auditing Activities» from December 21, 2017, № 2258-VIII]. (2017). *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian].
4. IAS 260 «International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance». (2015). *IAASB*. Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those> [in English].
5. Analiz typovykh pomylok, yaki buly vyivavleni pid chas zovnishnikh perevirok systemy kontroliu yakosti [Analysis of typical errors detected during external audits of the quality control system]. (2019, March 1). *Audytorska palata Ukrainy — The Audit Chamber of Ukraine*. Retrieved from <https://www.apu.com.ua/2019/03/01> [in Ukrainian].