

ПОЗИЦІЯ

Аудиторської палати України – органу професійного самоврядування аудиторів щодо визначення випадків обов'язкового аудиту та кола суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит

Правові засади аудиту фінансової звітності визначає Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII (далі – Закон № 2258).

Відповідно до частини першої статті 1 Закону № 2258:

«аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту»;

«завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності - завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог цього Закону та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України»;

«обов'язковий аудит фінансової звітності - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом».

Згідно з частиною п'ятою статті 363 Господарського кодексу України аудит фінансової звітності проводиться за ініціативою суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

З урахуванням зазначеного вище, головним критерієм для визначення кола суб'єктів господарювання, які підпадають під обов'язковий аудит, є обов'язок, покладений на них законодавством, оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом.

При цьому, відповідно до наведеного в Законі № 2258 терміну «аудиторські послуги», під обов'язковий аудит фінансової звітності не підпадають завдання з огляду, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом.

1. Відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон № 996) користувачами фінансової звітності є фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон № 996, статтею 14 якого встановлений наступний порядок оприлюднення річної фінансової звітності (річної консолідованої фінансової звітності) разом з аудиторським висновком:

Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів)	зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з
---	--

Публічні акціонерні товариства	аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.
Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях	
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів	зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).
Середні підприємства	
Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств	зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі).

Підприємства, що становлять суспільний інтерес

Згідно з частиною першою статті 1 Закону № 996 до таких підприємств віднесені:

- підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію;
- банки;
- страховики;
- недержавні пенсійні фонди;
- інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств);
- підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку

Відповідно до частини першої статті 1 Закону України «Про природні монополії» :

«природна монополія - стан товарного ринку, при якому задоволення попиту на цьому ринку є більш ефективним за умови відсутності конкуренції внаслідок технологічних особливостей виробництва (у зв'язку з істотним зменшенням витрат виробництва на одиницю товару в міру збільшення обсягів виробництва), а товари (послуги), що виробляються суб'єктами природних монополій, не можуть бути замінені у споживанні іншими товарами (послугами), у зв'язку з чим попит на цьому товарному ринку менше залежить від зміни цін на ці товари (послуги), ніж попит на інші товари (послуги) (далі - товари)»;

«суб'єкт природної монополії - суб'єкт господарювання (юридична особа) будь-якої форми власності, який виробляє (реалізує) товари на ринку, що перебуває у стані природної монополії».

Згідно з пунктом 1.3 Методики визначення монопольного (домінуючого) становища суб'єктів господарювання на ринку, затвердженої Розпорядженням Антимонопольного комітету України від 05.03.2002 № 49-р:

«загальнодержавний ринок - ринок товару, територіальні (географічні) межі якого охоплюють територію держави».

Пункт 7 Порядку складання та ведення зведеного переліку суб'єктів природних монополій, затвердженого Розпорядженням Антимонопольного комітету України від 28.11.2012 № 874-р., передбачає щомісячне розміщення зведеного переліку суб'єктів природних монополій на офіційному веб-сайті Антимонопольного комітету України (<http://www.amc.gov.ua>).

Перелік станом на 31.01.2019 р. доступний за таким посиланням: <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=136411&schema=main>

Звертаємо увагу, що в наведеному вище переліку зазначені суб'єкти природних монополій як на загальнодержавному так і на регіональному ринку.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях

Відповідно до статті 1 Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» від 18.09.2018 № 2545-VIII:

«видобувні галузі - галузі промисловості, пов'язані з геологічним вивченням надр, у тому числі дослідно-промисловою розробкою родовищ корисних копалин загальнодержавного значення, видобуванням корисних копалин загальнодержавного значення, виконанням робіт (здійсненням діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, реалізацією видобутої продукції, транспортуванням трубопроводами вуглеводнів, у тому числі з метою транзиту»;

«суб'єкт господарювання, який здійснює діяльність у видобувних галузях, - фізична особа - підприємець чи юридична особа, яка здійснює користування надрами для геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення, видобування корисних копалин загальнодержавного значення, виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, транспортування трубопроводами вуглеводнів, у тому числі з метою транзиту».

Відповідно до частини другої статті 2 Закону № 996 для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до **мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств**.

Дані по таким підприємствам узагальнені в таблиці:

Критерії		Вид підприємства			
		мікро	малі	середні	великі
показники на дату складання річної фінансової звітності <u>за рік, що передусь звітному</u> , мають відповідати щонайменше <u>двом із цих</u> критеріїв	<i>балансова вартість активів</i>	до 350 тис. євро	до 4 млн. євро	до 20 млн. євро	понад 20 млн. євро
	<i>чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	до 700 тис. євро	до 8 млн. євро	до 40 млн. євро	понад 40 млн. євро
	<i>середня кількість працівників</i>	до 10 осіб	до 50 осіб	до 250 осіб	понад 250 осіб

Новоутвореним підприємствам під час визначення відповідності критеріям потрібно застосовувати показники на дату складання річної фінансової звітності.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (*середній за період*), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Фінансові установи

Відповідно до статті 1 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2011 № 2664-III:

«фінансова установа - юридична особа, яка відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг, а також інші послуги (операції), пов'язані з наданням фінансових послуг, у випадках, прямо визначених законом, та внесена до відповідного реєстру в установленому законом порядку. До фінансових установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні

особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг, а у випадках, прямо визначених законом, - інші послуги (операції), пов'язані з наданням фінансових послуг».

3 урахуванням зазначеного вище, під обов'язковий аудит підпадає аудит фінансової звітності підприємств, які є:

- 1) підприємствами, що становлять суспільний інтерес;**
- 2) публічними акціонерними товариствами;**
- 3) суб'єктами природних монополій на загальнодержавному ринку;**
- 4) суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;**
- 5) середніми підприємствами (у розумінні Закону № 996);**
- 6) фінансовими установами, що належать до мікропідприємств та малих підприємств.**

2. Питання обов'язковості аудиту виникає також при аудиті фінансової звітності підприємств державного та комунального сектору економіки.

Відповідно до частини восьмої статті 73 Господарського кодексу України державне унітарне підприємство оприлюднює інформацію про свою діяльність, крім випадків, встановлених законом, шляхом розміщення її на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті суб'єкта управління об'єктами державної власності, що здійснює функції з управління підприємством. При цьому, до інформації, що підлягає обов'язковому оприлюдненню віднесені, серед іншого, річна фінансова звітність державного унітарного підприємства за останні три роки та аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності державного унітарного підприємства за останні три роки, якщо аудит проводився відповідно до вимоги закону або за рішенням наглядової ради державного унітарного підприємства (у разі її утворення) або суб'єкта управління об'єктами державної власності, що здійснює функції з управління підприємством.

Відповідно до частини восьмої статті 78 Господарського кодексу України комунальне унітарне підприємство оприлюднює інформацію про свою діяльність, крім випадків, встановлених законом, шляхом розміщення її на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті суб'єкта управління об'єктами комунальної власності, що здійснює функції з управління підприємством. Обов'язковому оприлюдненню підлягає у тому числі річна фінансова звітність комунального унітарного підприємства за останні три роки та аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності комунального унітарного підприємства за останні три роки, якщо аудит проводився відповідно до вимоги закону або за рішенням наглядової ради комунального унітарного підприємства (у разі її утворення) або суб'єкта управління об'єктами комунальної власності, що здійснює функції з управління підприємством.

Відповідно до частини третьої статті 90 Господарського кодексу України:

«Господарське товариство, у статутному капіталі якого більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі, а також господарське товариство, 50 і більше відсотків акцій (часток) якого належать господарському товариству, частка держави в якому становить 100 відсотків, оприлюднюють інформацію про свою діяльність, крім випадків, встановлених законом, шляхом розміщення її на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті суб'єкта управління, який здійснює функції з управління корпоративними правами держави в ньому, у строки та в порядку, визначені Кабінетом Міністрів України.

Господарське товариство, у статутному капіталі якого більше 50 відсотків акцій (часток) належать територіальній громаді, а також господарське товариство, 50 і більше відсотків акцій (часток) якого належать господарському товариству, частка територіальної громади в якому становить 100 відсотків, оприлюднюють інформацію про свою діяльність, крім випадків, встановлених законом, шляхом розміщення її на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті суб'єкта управління, який здійснює функції з управління його корпоративними правами, у строки та в порядку, визначених відповідною місцевою радою».

Для таких господарських товариств обов'язковому оприлюдненню серед іншого підлягає річна фінансова звітність (у тому числі консолідована) господарського товариства за останні три роки та аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності (у тому числі консолідованої) господарського товариства за останні три роки, якщо аудит проводився відповідно до вимоги закону або за рішенням наглядової ради господарського товариства чи суб'єкта управління, який здійснює функції з управління корпоративними правами держави або територіальної громади в такому господарському товаристві.

З урахуванням вищевикладеного, аудит фінансової звітності підприємств державного та комунального сектору економіки підпадає під визначення «обов'язковий аудит», що наведено в Законі № 2258, оскільки законом на них покладено обов'язок оприлюднювати фінансову звітність разом з аудиторським звітом.

3. Відповідно до вимог законодавства України встановлена необхідність надання фінансової звітності разом із аудиторським звітом на вимогу певного користувача фінансової звітності. В таких випадках закон використовує вислів «має право» / «може».

Нижче наведені приклади таких вимог законодавчих актів, зокрема:

Закон	норма Закону
Закон України «Про приватизацію державного і комунального майна» від 18.01.2018 № 2269-VIII	Стаття 14. Подання заяви на участь у приватизації 2. До заяви на участь у приватизації об'єкта великої приватизації додаються: 1) для потенційних покупців - юридичних осіб: < ... > остання річна або квартальна фінансова звітність, підтверджена аудитором
Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 № 2343-XII	Стаття 16. Відкриття провадження (проваджень) у справі про банкрутство 11. Господарський суд в ухвалі про порушення справи про банкрутство може зобов'язати боржника провести аудит. Якщо у боржника немає для цього коштів, господарський суд може призначити проведення аудиту за рахунок кредитора (кредиторів) лише за згодою останнього (останніх). Відсутність аудиторського висновку не перешкоджає провадженню у справі про банкрутство.
Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 02.07.2001 № 2664-III	Стаття 6. Договір про надання фінансових послуг 1. Фінансові послуги відповідно до положень цього Закону надаються суб'єктами господарювання на підставі договору. < ... > При укладенні договору юридична або фізична особа мають право вимагати у суб'єкта підприємницької діяльності надання балансу або довідки про фінансове становище, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), а також бізнес-план, якщо інше не передбачено законодавством України.
Закон України «Про страхування» від 07.03.1996 № 85/96-ВР	Стаття 18. Укладання і початок дії договору страхування Для укладання договору страхування страхувальник подає страховику письмову заяву за формою, встановленою страховиком, або іншим чином заявляє про свій намір укласти договір страхування. При укладанні договору страхування страховик має право запросити у страхувальника баланс або довідку про фінансовий стан, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), та інші документи, необхідні для оцінки страховиком страхового ризику.

	Стаття 37. Права національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг Уповноважений орган має право: 2) проводити перевірку щодо правильності застосування страховиками законодавства України про страхову діяльність і достовірності їх звітності за показниками, що характеризують виконання договорів страхування, не частіше одного разу на рік призначати проведення за рахунок страховика додаткової обов'язкової аудиторської перевірки з визначенням аудитора;
Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV	Стаття 35. Проспект цінних паперів 10. Фінансова звітність, що включається до проспекту, має бути підтверджена аудитором (аудиторською фірмою).
	Стаття 40. Регулярна інформація про емітента 3.Річна інформація про емітента повинна містити такі відомості: < ... > 5) річну фінансову звітність, підтверджену аудитором (аудиторською фірмою). При цьому, якщо відповідно до вимог законодавства емітент зобов'язаний підготувати консолідовану фінансову звітність, то річна фінансова звітність повинна містити консолідовану фінансову звітність, підтверджену аудитором (аудиторською фірмою), та окремо свою власну фінансову звітність, підтверджену аудитором (аудиторською фірмою); 6) аудиторський висновок (звіт) незалежного аудитора, наданий за результатами аудиту фінансової звітності емітента аудитором (аудиторською фірмою); 8. < ... > Приватне акціонерне товариство (щодо інших цінних паперів, крім акцій, якого не здійснено публічну пропозицію) зобов'язано розкривати інформацію відповідно до вимог цієї статті, крім вимог пунктів 6, 7, 8, 10, 20 частини третьої та частини п'ятої цієї статті. При цьому для товариства, зазначеного у цьому абзаці, аудиторський висновок розкривається у разі проходження аудиту. Пункт 5 частини третьої цієї статті не застосовується до приватного акціонерного товариства (крім того, яке здійснило публічну пропозицію інших цінних паперів, крім акцій) у частині підтвердження аудитором (аудиторською фірмою) річної фінансової звітності. Емітент, який не є акціонерним товариством та який не здійснював публічну пропозицію інших цінних паперів, крім акцій, та цінні папери якого не допущені до торгів на фондовій біржі, зобов'язаний розкривати інформацію відповідно до вимог цієї статті за винятком вимог пунктів 6-21 частини третьої та частини п'ятої цієї статті.
Закон України « Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 № 2275-VIII	Стаття 41. Проведення аудиту фінансової звітності товариства на вимогу учасників 1. На вимогу учасника чи учасників, яким сукупно належить 10 і більше відсотків статутного капіталу товариства, проводиться аудит фінансової звітності товариства із залученням аудитора (аудиторської фірми), не пов'язаного (не пов'язаної) майновими інтересами з товариством, посадовими особами товариства чи з його учасниками. 2. У такому разі учасник (учасники) товариства самостійно укладає з визначеним ним аудитором (аудиторською фірмою)

	договір про проведення аудиту фінансової звітності товариства, в якому зазначається обсяг аудиторських послуг.
Закон України «Про Фонд енергоефективності» від 08.06.2017 № 2095-VIII	Стаття 23. Оприлюднення інформації про діяльність Фонду 1. Обов'язковому оприлюдненню на офіційному веб-сайті Фонду підлягає така інформація: < ... > 2) квартальна, річна фінансова звітність Фонду, у тому числі джерела його фінансування; 3) аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності Фонду; < ... > 2. Фонд оприлюднює до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком до неї.
Закон України «Про ринок електричної енергії» від 13.04.2017 № 2019-VIII	Стаття 26. Вимоги до ведення бухгалтерського обліку 3. Електроенергетичні підприємства зобов'язані надавати Регулятору на його вимогу фінансову звітність разом з незалежним аудиторським висновком, зокрема в частині перевірки дотримання вимог щодо уникнення дискримінаційної поведінки та перехресного субсидіювання.
Закон України «Про фінансову реструктуризацію» від 14.06.2016 № 1414-VIII	Стаття 10. Надання інформації боржником 1. Боржник зобов'язаний у порядку, визначеному зборами залучених кредиторів: < ... > 2) надавати залученим кредиторам та інвесторам (за наявності) фінансову звітність, що відповідає вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, залежно від того, які стандарти використовує боржник, за кожен з трьох фінансових років, які передують початку проведення такої процедури, а також висновок аудитора або аудиторської фірми (на вимогу залучених кредиторів);
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII	Стаття 15. Організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю < ... > Річна фінансова звітність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю підлягає обов'язковій перевірці незалежним суб'єктом аудиторської діяльності. Порядок відбору незалежного аудитора визначає Кабінет Міністрів України.

У разі проведення аудиту фінансової звітності на інших підставах, ніж ті, що наведені вище, щоб визначитися, чи є такий аудит обов'язковим, суб'єкту аудиторської діяльності необхідно з'ясувати чи існують вимоги законодавства щодо його проведення.