

Лоханова Н.О.

*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3888-1299>*

Lokhanova Nataliia*Odesa National Economic University***Яцунська О.С.**

*кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1376-0856>*

Yatsunska Olesia*Odesa National Economic University*

ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ

DISCUSSION ASPECTS OF THE AUDIT OF OTHER INFORMATION

Анотація. У статті досліджені проблемні аспекти при визначенні іншої інформації, яка потребує уваги аудитора, а також запропоновані рекомендації з удосконалення документування аудиту іншої інформації при виконанні відповідного блоку процедур в ході аудиторських перевірок. З метою удосконалення процесу документування перевірки іншої інформації рекомендовано використання робочих документів за стадіями аудиту, зокрема, програми аудиту іншої інформації, Листа-запиту щодо іншої інформації, документа з перевірки відповідності та узгодженості іншої інформації (Звіту про управління) та даних фінансової звітності, чек-листа з аналізу аудиторського звіту на відповідність МСА 720, перевірки відповідності та узгодженості річної інформації емітента цінних паперів та даних фінансової звітності та інших.

Ключові слова: інша інформація, фінансова інформація, нефінансова інформація, річний звіт, звіт про управління, звіт керівництва, звіт про корпоративне управління.

Постановка проблеми. У процесі виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності одним із важливих питань постає розгляд і звітування аудитором щодо іншої інформації, яка може бути як фінансовою, так і нефінансовою, окрім власне фінансової звітності і звіту незалежного аудитора стосовно неї, що входить до річного звіту господарюючого суб'єкта.

При тому склад іншої інформації не є ідентичним для різних суб'єктів економічної діяльності, а, отже, при проведенні аудиту необхідно

чітко визначитися, яка саме інша інформація має потрапити до кола уваги аудитора і стосовно якої мають бути виконані певні аудиторські процедури з урахуванням завдань, поставлених МСА.

В умовах, коли аудиторські компанії стикаються з постійними змінами вимог регуляторів до складу іншої інформації, питання, що поставлене в межах даного дослідження, має як теоретичне, так і практичне значення, враховуючи необхідність методичного опрацювання підходів до аудиту іншої інформації в процесі виконання завдань з обов'язкового аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З урахуванням того, що інша інформація охоплює різноманітну інформацію екологічного, соціального, управлінського характеру, у міжнародній практиці окремі аспекти перевірки такої інформації в сучасних умовах досліджуються з позицій впливу Директиви Європейського Союзу (ЄС) 2014/95 на відокремлення показників ESG компаніями [1].

Також питання ознайомлення з іншою інформацією підіймаються в межах концепції ESG-аудиту, основною метою якого є сприяння політиці стійкого розвитку. Як відомо, ESG-аудит є самостійним напрямом розвитку аудиту, який забезпечує оцінку показників екологічного, соціального і управлінського спрямування, з належним аналізом відповідних ризиків і можливостей.

При тому в достатній мірі дослідженими є теоретичні аспекти місця ESG-аудиту, його

завдань і функцій [2], питання розкриттів окремих аспектів нефінансової інформації в галузі сталого розвитку в корпоративній звітності компаній світу [3], доцільності проведення аудиту нефінансової звітності [4], стандартизації аудиту звітності зі сталого розвитку [5] тощо.

Разом з тим, слід звернути увагу на те, що хоча в фокусі ESG-аудиту знаходяться різноманітні показники, що можуть бути віднесені до іншої інформації, однак, його виконання є окремим завданням, яке може виконуватися аудитором, а отже, наявність наукових розробок з цього напрямку не вирішує дискусійні питання стосовно аудиту іншої інформації під час виконання завдань з аудиту історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості в частині встановлення відповідності іншої інформації і інформації фінансової звітності. А отже, це відкриває окреме поле для досліджень.

У сучасній вітчизняній економічній літературі питання аудиту іншої інформації розглядаються крізь призму підтвердження достовірності аудиту звіту про управління [6]. Зокрема увага дослідників присвячена обґрунтуванню доцільності проведення перевірки звіту про управління, побудови плану аудиту звіту про управління, а також опису «характеристики цілей і дій аудитора при аудиті звіту про управління» з урахуванням вимог МСА 720 [7].

Окремим блоком опрацювань відносно іншої інформації є аналіз вимог, що ставляться до інформації при аудиті та огляді фінансової звітності підприємств, що є учасниками ринків капіталу, з боку НКЦПФР [8]. Відповідні питання є об'єктом дослідження в науково-методичних розробках АПУ та інших науково-методичних працях.

Отже, можна зробити висновок, що питання іншої інформації досліджуються науковцями і практиками з різних сторін.

Між тим, на сьогодні майже відсутні системні наукові розробки з питань перевірки іншої інформації при проведенні аудиту фінансової звітності.

До того ж, регулярно відбуваються зміни в нормативно-правовій базі обліку і звітності стосовно змісту іншої інформації, які ставлять нові вимоги до аудиторів, а, отже, питання є, з одного боку, актуальним, з іншого боку, дискусійним, остаточно не вирішеним і тому потребує подальшої розробки.

Актуальним представляється дослідження дискусійних моментів стосовно визначення складу іншої інформації, яка має бути розглянута при проведенні аудиту фінансової звітності,

а також документування відповідного процесу, що не отримало належного висвітлення в сучасній науковій літературі, і, відповідно, визначає загальний напрям досліджень у межах даної статті.

Мета статті полягає в тому, щоб дослідити проблемні аспекти при визначенні іншої інформації, яка потребує уваги аудитора, а також запропонувати рекомендації з удосконалення документування аудиту іншої інформації при виконанні відповідного блоку процедур під час аудиторських перевірок.

Виклад основного матеріалу. Склад іншої інформації залежить від статусу суб'єкта господарювання, зокрема, чи є він великим підприємством-емітентом цінних паперів, публічним акціонерним товариством, суб'єктом природних монополій на державному ринку, суб'єктом господарювання, що здійснює діяльність в сфері видобувних галузей, великим підприємством, що не є емітентом цінних паперів, середнім підприємством.

Для кожної з цих груп підприємств перелік інформації, що має входити до річного звіту суб'єкта господарювання дещо відрізняється з урахуванням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (далі – Закон України № 996-XIV) [9], а також вимог регуляторів (НКЦПФР, НБУ тощо).

До складу іншої інформації зазвичай відноситься інформація наведена в:

- Звіті про управління, складання і подання якого передбачено п. 7 ст. 11 Закону України № 996-XIV для всіх підприємств, крім мікропідприємств і малих підприємств. Для середніх підприємств подання Звіту про управління передбачено, але надано право не відображати в ньому нефінансову інформацію;
- Звіті про платежі на користь держави, що подається підприємствами, які працюють у видобувних галузях і підприємства, що становлять суспільний інтерес і здійснюють заготівлю деревини;
- Звіті про корпоративне управління;
- Звіті керівництва (тих, кого наділено найвищими повноваженнями), Звіті ради директорів, Звіті голови правління, Звіті про внутрішній контроль та оцінку ризиків, що можуть бути частиною річного звіту;
- Річній інформації емітента цінних паперів тощо [10].

Ураховуючи, що аудит річної фінансової звітності, в ході якого аудитор має оцінити, серед інших питань, наявність чи відсутність відповід-

ності між іншою інформацією та фінансовою звітністю, носить обов'язковий характер насамперед для великих і середніх підприємств, визначимо актуальну кількість таких суб'єктів в Україні.

Статистична інформація щодо кількості діючих суб'єктів господарювання з виділенням кількості і частки великих і середніх підприємств відповідно до вимог Закону України № 996-XIV за період 2018–2022 роки наведена в табл. 1.

На рис. 1 кількість великих і середніх підприємств, що підпадають під обов'язковий аудит фінансової звітності в 2018–2022 роках в Україні, представлена в графічному вигляді.

На підставі даних табл. 1 і рис. 1 видно, що хоча кількість великих і середніх підприємств в Україні в 2022 році скоротилася порівняно з попередніми звітними періодами, між тим, питання аудиту іншої інформації залишається актуальним при проведенні аудиту фінансової звітності щонайменше 494 суб'єктів з числа великих підприємств і 14783 суб'єкта з числа середніх підприємств.

При тому, оскільки 494 суб'єкта господарювання відносяться до числа великих підприємств, для них аудитор при проведенні обов'язкового аудиту фінансової звітності має встановити відповідність інформації фінансової звітності і Звіту про управління, який охоплює як фінансову, так і нефінансову інформацію.

У свою чергу щонайменше для 14783 суб'єктів господарювання аудитор при проведенні аудиту фінансової звітності має оцінити відповідність показників фінансової звітності з фінансовими показниками Звіту про управління, оскільки наведення нефінансових показників в Звіті про управління для них не є обов'язковим.

Також звернемо увагу на дані щодо кількості підприємств, які звітували в форматі iXBRL і завантажили звітність за МСФЗ та іншу інформацію до Системи Фінансової Звітності станом на 31.12.2021 і 31.12.2022 роки (табл. 2). Слід мати на увазі, що завантаження фінансової звітності за МСФЗ і Звіту про управління в форматі iXBRL надає широкі можливості для

Таблиця 1

Інформація щодо кількості діючих підприємств з виділенням великих і середніх суб'єктів господарювання відповідно до вимог Закону України № 996-XIV

Показники	2018	2019	2020	2021	2022
Усього кількість підприємств, у т.ч.	355877	380597	373822	370834	261924
Великі підприємства	446	518	512	610	494
Питома вага, %	0,13%	0,14%	0,14%	0,16%	0,19%
Середні підприємства	16057	17751	17602	17502	14783
Питома вага, %	4,51%	4,66%	4,71%	4,72%	5,64%

Джерело: складено авторами на підставі [11]

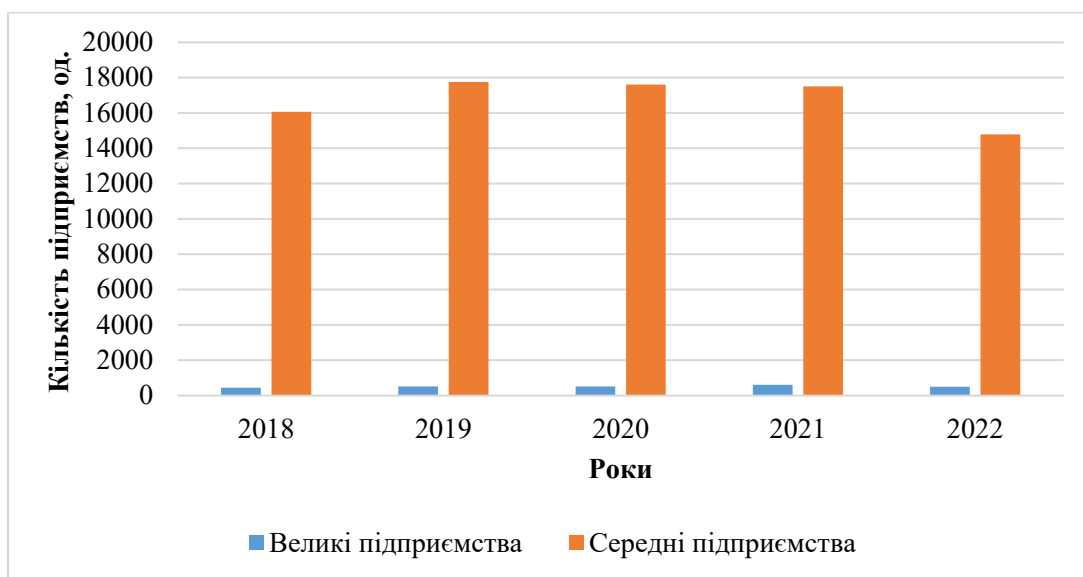


Рис. 1. Кількість великих і середніх підприємств, що підпадають під обов'язковий аудит фінансової звітності в 2018–2022 роках в Україні

Джерело: складено автором на підставі [11]

Інформація щодо кількості підприємств, які звітували в форматі iXBRL і завантажили звітність за МСФЗ та іншу інформацію (у вигляді Звіту про управління) до Системи Фінансової Звітності

Показник	Станом на 31.12.2021	Станом на 31.12.2022
Кількість підприємств, які завантажили звітність до Системи Фінансової Звітності в форматі iXBRL	3958	5211
Кількість пакетів річної та квартальної фінансової звітності подано суб'єктами, регулювання і нагляд за якими віднесено до компетенції НКЦПФР	8279	8532
Кількість пакетів річної та квартальної фінансової звітності подано суб'єктами, регулювання і нагляд за якими віднесено до компетенції НБУ	4948	4485
Кількість пакетів річної та квартальної фінансової звітності подано суб'єктами, які не входять до сфери регулювання НБУ та НКЦПФР	1934	2658

Джерело: складено автором на підставі [12; 13]

дослідження складу показників, за якими звітували вітчизняні компанії і які підлягали аудиту, зокрема в частині іншої інформації.

На підставі даних табл. 2 можна побачити, що станом на 31.12.2022 року на 8532 суб'єкта господарювання розповсюджується вимога формування не лише фінансової звітності і Звіту про управління, а й інших звітів, інформація яких як раз відноситься до іншої інформації і наводиться з урахуванням вимог НКЦПФР, зокрема: Звіту про корпоративне управління, Звіту керівництва, Річної інформації про емітента [14].

Дії аудитора і його відповідальність щодо питання іншої інформації регулюється МСА 720 (переглянутий) [15], в п. 2 якого чітко зазначається, що «думка аудитора щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію». При тому перед аудитором не ставиться мета отримувати будь-які аудиторські докази, крім тих, що є необхідними для висловлення думки стосовно фінансової звітності.

Разом з тим, аудитор має ознайомитися і розглянути іншу інформацію, оцінюючи насамперед, чи існує «суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю» (п. 14 МСА 720).

Ще одним завданням аудитора відповідно до п. 14 МСА 720 є розгляд того, чи існує «суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора», які були ним отримані під час проведення аудиту з точки зору зібраних аудиторських доказів і зроблених висновків на підставі аудиту.

Наявність неспівпадінь між іншою інформацією і фінансовою звітністю може бути ознакою того, що інша інформація суттєво викривлена, або навпаки, що містяться викривлення у фінансовій звітності, або викривлення стосуються і іншої інформації, і фінансової звітності.

Відповідно до вимог МСА 720 з урахуванням вимог МСА 230 перед аудитором стоїть завдання задокументувати аудиторські процедури, які він задіяв для перевірки іншої інформації, а також додати до аудиторської документації остаточний варіант іншої інформації.

Між тим, під час проведення аудиту іншої інформації перед аудитором виникають такі проблемні питання.

Перше дискусійне питання, яке звертає на себе увагу, стосується того, що склад іншої інформації різних підприємств може суттєво різнитися між собою, а отже, при виконанні аудиторських процедур з перевірки відповідності іншої інформації і фінансової звітності, при формуванні робочої документації аудитора може бути використано лише загальний шаблон, в який при проведенні аудиту кожного суб'єкта перевірки мають бути внесені доповнення, уточнення показників, відповідність яких перевіряється.

Для прикладу проведемо порівняльний аналіз деяких показників, які містяться в Звіті про управління двох відомих торговельних компаній України – ТОВ «Сільпо-Фуд» і ТОВ «Таврія В» (табл. 3).

Як бачимо за даними табл. 3, склад показників, що наведені в Звітах про управління двох компаній, які мають однаковий вид діяльності, суттєво різняться між собою, зокрема:

- відрізняються назви і склад показників доходу, опис доходу за видами;
- не співпадає між собою склад показників ліквідності;
- не зважаючи на те, що в обох звітах наявний розділ «Фінансові результати» показник чистого прибутку (збитку) розкрито лише в Звіті про управління ТОВ «Таврія-В»;
- операційні показники мережі розкриті лише в Звіті про управління «ТОВ «Сільпо-Фуд» і відсутні в Звіті про управління «ТОВ «Таврія-В»;

**Порівняльний аналіз деяких показників Звітів про управління ТОВ «Сільпо-Фуд»
і ТОВ «Таврія-В» у 2021–2022 роках**

Деякі показники Звіту про управління	ТОВ «Сільпо-Фуд»	ТОВ «Таврія-В»
Розділ «Фінансові результати»	+	+
Дохід за рік (звітний) (без ПДВ), млрд. грн	+	
Чистий дохід від реалізації в звітному і попередньому році в тис. грн і приріст від попереднього року у %	-	+
Торговий оборот мережі за рік (без ПДВ), млрд. грн	+	-
Зростання торгового обороту мережі, %	+	
Обсяг оптових продажів (звітний і попередній рік), млн. грн	-	+
Дохід від надання в оренду нерухомості та обладнання, інші доходи в звітному і попередньому році в млн. грн і приріст від попереднього року у %	-	+
Чистий прибуток від діяльності за звітний і попередній рік в млн. грн і відхилення від попереднього року у %	-	+
Розділ «Ліквідність та зобов'язання»	+	+
Показник загальної ліквідності	-	+
Коефіцієнт поточної ліквідності	+	-
Коефіцієнт швидкої ліквідності	+	-
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	+	-
Активи підприємства і їх приріст в звітному році порівняно з попереднім	-	+
Структура активів (вартість і частка необоротних активів, вартість і частка оборотних активів)	-	+
Власний капітал і його динаміка	-	+
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	+	-
Довгострокові зобов'язання і причини їх збільшення	-	+
Поточні зобов'язання і забезпечення	+	
Поточна кредиторська заборгованість і причини її збільшення	-	+
Інші розділи Звіту про управління		
Фінансові інвестиції	+	Відсутні
Динаміка операційних показників мережі (загальна торгова площа, тис. м ² ; середня кількість магазинів, од.)	+	-
Екологія та сталий розвиток (екологічні аспекти)	+	+
Інновації у ритейлі	+	-
Опис політики щодо досліджень та розробок	-	+
Корпоративне управління	-	+
Кількість співробітників	+	+
Навчання	+	-
Додатковий соціальний пакет	+	-
Соціальна та кадрова політика	-	+
Прогнози (стратегія подальшої діяльності)	+	+
Ризики і чинники їх мінімізації	+	+

Джерело: складено авторами на підставі Звітів про управління ТОВ «Сільпо-Фуд» і ТОВ «Таврія-В» [16; 17]

суттєво відрізняється обсяг і склад інформації щодо соціальних і екологічних питань, а також інновацій. У значно більшому обсязі відповідні розділи розкриті у Звіті про управління «ТОВ «Сільпо-Фуд», тоді як в Звіті про управління ТОВ «Таврія-В» відповідні розділи обмежуються стислим описом і майже не розкривають специфіку компанії тощо.

Порівняльний аналіз Звітів про управління ТОВ «Сільпо-Фуд» і ТОВ «Таврія-В» доводить,

що кожна з компаній наводить іншу інформацію фінансового і нефінансового характеру на власний розсуд (на що має право відповідно до вимог діючих нормативних документів). Між тим, такий підхід не дозволяє проводити аналіз підприємств між собою, не сприяє повноті розуміння різних напрямів діяльності компаній, і при проведенні аудита вимагає від аудитора для кожної компанії вибудовувати власну структуру робочого документу для встановлення

відповідності фінансової звітності і показників, що містяться в іншій інформації.

Для вирішення відповідної проблеми було б бажано внести доповнення в Методичні рекомендації зі складання звіту про управління, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. [18] і передбачити мінімальний перелік показників, які мають розкриватися за напрямками фінансових результатів, ліквідності та зобов'язань, екологічних аспектів та іншими.

При тому кожне підприємство може доповнювати відповідний мінімальний перелік, але бажано чітко передбачити, які саме показники доходу, прибутку, ліквідності і їх динаміки мають наводитися в звітах про управління суб'єктів господарювання, зокрема, це можуть бути показники чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг, операційного прибутку (збитку), EBITDA, чистого прибутку (збитку), коефіцієнти абсолютної, швидкої і поточної ліквідності тощо. Це надасть орієнтири для укладачів звітів про управління, суттєво полегшить проведення порівняльного аналізу різних підприємств в межах певної галузі і буде сприяти унормуванню підходу до побудови робочих документів аудитора при перевірці іншої інформації, що міститься в Звітах про управління.

Друге складне питання, що стосується іншої інформації полягає в тому, що частина іншої інформації може бути отримана після дати аудиторського висновку. У зв'язку з цим відповідно до МСА 720 чітко прописані вимоги, що ставляться до аудитора стосовно отримання іншої інформації.

Вимоги до аудитора стосовно кроків в отриманні іншої інформації і відповідні аудиторські процедури на кожному кроці схематично наведені на рис. 2.

Виконання аудиторських процедур, виділених на рис. 2 дозволяє вирішити проблему отримання іншої інформації після дати звіту незалежного аудитора.

Третє питання, на якому варто зупинитися стосовно іншої інформації, це питання додаткових вимог щодо неї з боку регуляторів, а саме НКЦПФР та НБУ. Так, низка нормативних актів наводить вимоги щодо розкриття необхідної інформації з боку суб'єктів господарювання, регулювання і нагляд за якими віднесено до компетенції НБУ або НКЦПФР.

НКЦПФР висуває додаткові вимоги до інформації, що має міститися в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту емітентів цінних паперів та інших суб'єктів, діяльність яких підпадає під регулювання комісії, зокрема згідно з вимогами п. 3 статті 127 Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» емітент має обов'язок залучати аудитора, який у свою чергу зобов'язаний сформулювати думку щодо «інформації, зазначеної в 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». А з іншого боку, інші нормативні акти визначають додаткові вимоги до іншої інформації, яка має обов'язково міститися в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту (рис. 3).

Тобто, як видно з рис. 3 питання аудиту іншої інформації, яке підлягає обов'язковому розкриттю в аудиторському звіті дуже розгалужене, що обумовлює необхідність розробки та впровадження шаблонів робочих документів аудитора щодо різних суб'єктів господарювання з урахуванням його підпорядкованості. При цьому підхід до документування аудиту іншої інформації має здійснюватися на різних стадіях аудиту та враховувати такі аспекти (табл. 4).

Таблиця 4

Документування аудиту іншої інформації за стадіями аудиту

Стадія аудиту	Робочий документ аудитора
Планування	Аудит іншої інформації – Програма аудиту
Виконання завдання	Лист-запит щодо іншої інформації
	Перевірка відповідності та узгодженості іншої інформації та даних фінансової звітності (Звіт про управління)
Завершення	Перевірка відповідності та узгодженості річної інформації емітента цінних паперів та даних фінансової звітності (Річна інформація про емітента).
	Чек-Лист – Аналіз аудиторського звіту на відповідність ст. 14 ЗУ № 2258-VIII
	Чек-Лист – Аналіз аудиторського звіту на відповідність вимогам МСА 720
	Чек-Лист – Дотримання вимог до звітів суб'єкта аудиторської діяльності, які подаються до НКЦПФР
	Чек-лист – Дотримання вимог до звітів суб'єкта аудиторської діяльності, які подаються до НБУ

Джерело: складено авторами

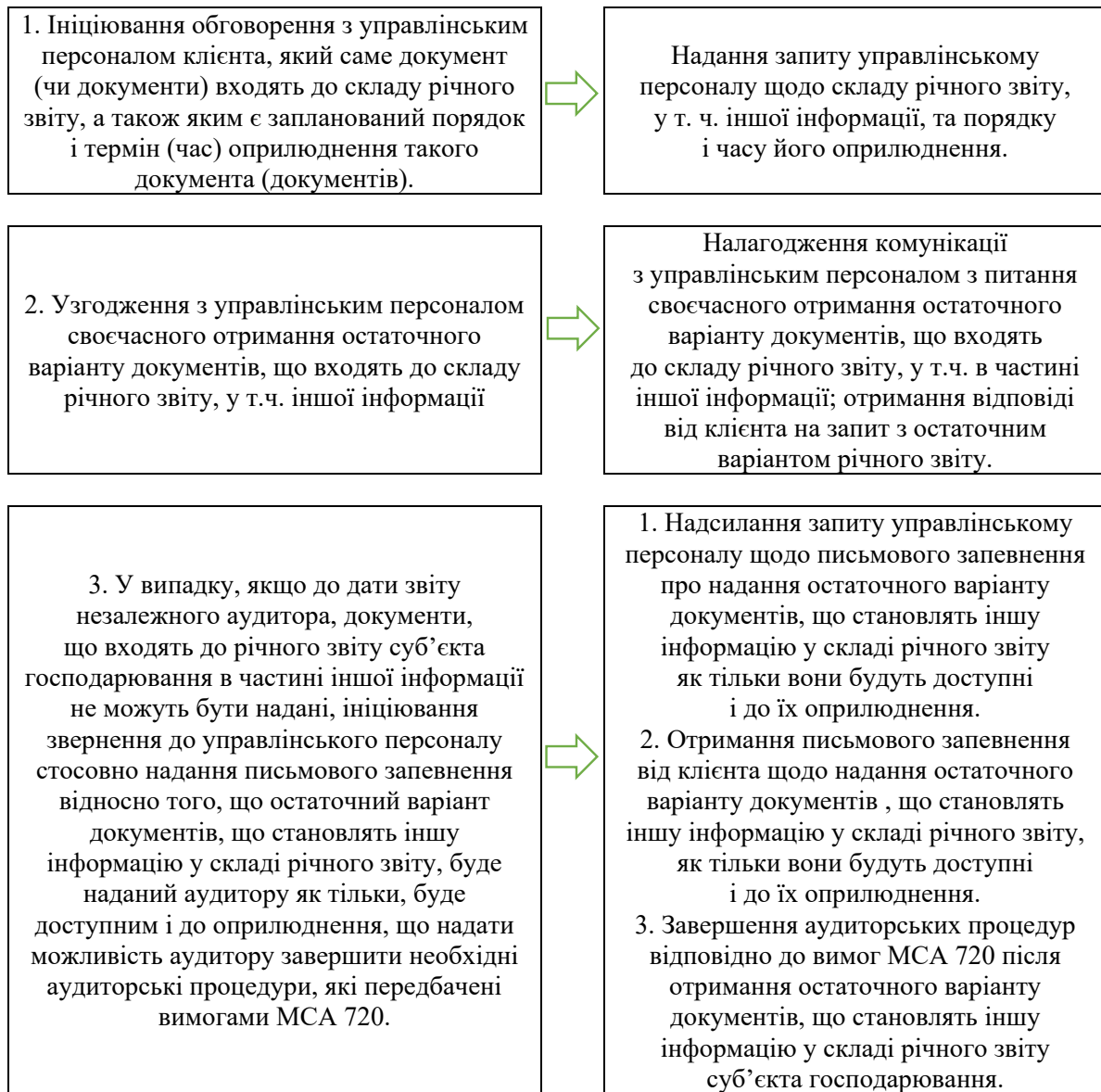


Рис. 2. Вимоги до аудитора стосовно кроків в отриманні іншої інформації і відповідних аудиторських процедур

Джерело: узагальнено авторами на підставі [15]

Висновки і пропозиції. На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що ознайомлення з іншою інформацією становить важливий етап при проведенні аудиту фінансової звітності. При тому серед дискусійних питань аудиту іншої інформації виділені такі:

1) Звіт про управління є важливим джерелом іншої інформації, але кожна з компаній наводить в ньому інформацію фінансового і нефінансового характеру на власний розсуд, що не сприяє проведенню галузевого порівняльного аналізу окремих підприємств між собою. Для вирішення питання запропоновано внести доповнення в Методичні рекомендації зі складання звіту про управління, затв. Наказом Міністерства фінансів

України № 982 від 07.12.2018 р. і передбачити мінімальний перелік показників, які мають розкриватися за напрямками фінансових результатів, ліквідності та зобов'язань, екологічних аспектів та іншими.

2) Частина іншої інформації може бути отримана після дати аудиторського висновку. У зв'язку з цим проаналізовані вимоги до аудитора стосовно кроків в отриманні іншої інформації і виділені відповідні аудиторські процедури на кожному кроці.

3) Невідповідність вимог до складу іншої інформації, що ставляться регуляторами в різних нормативних документах, не сприяє розумінню аудиторами своїх задач під час прове-

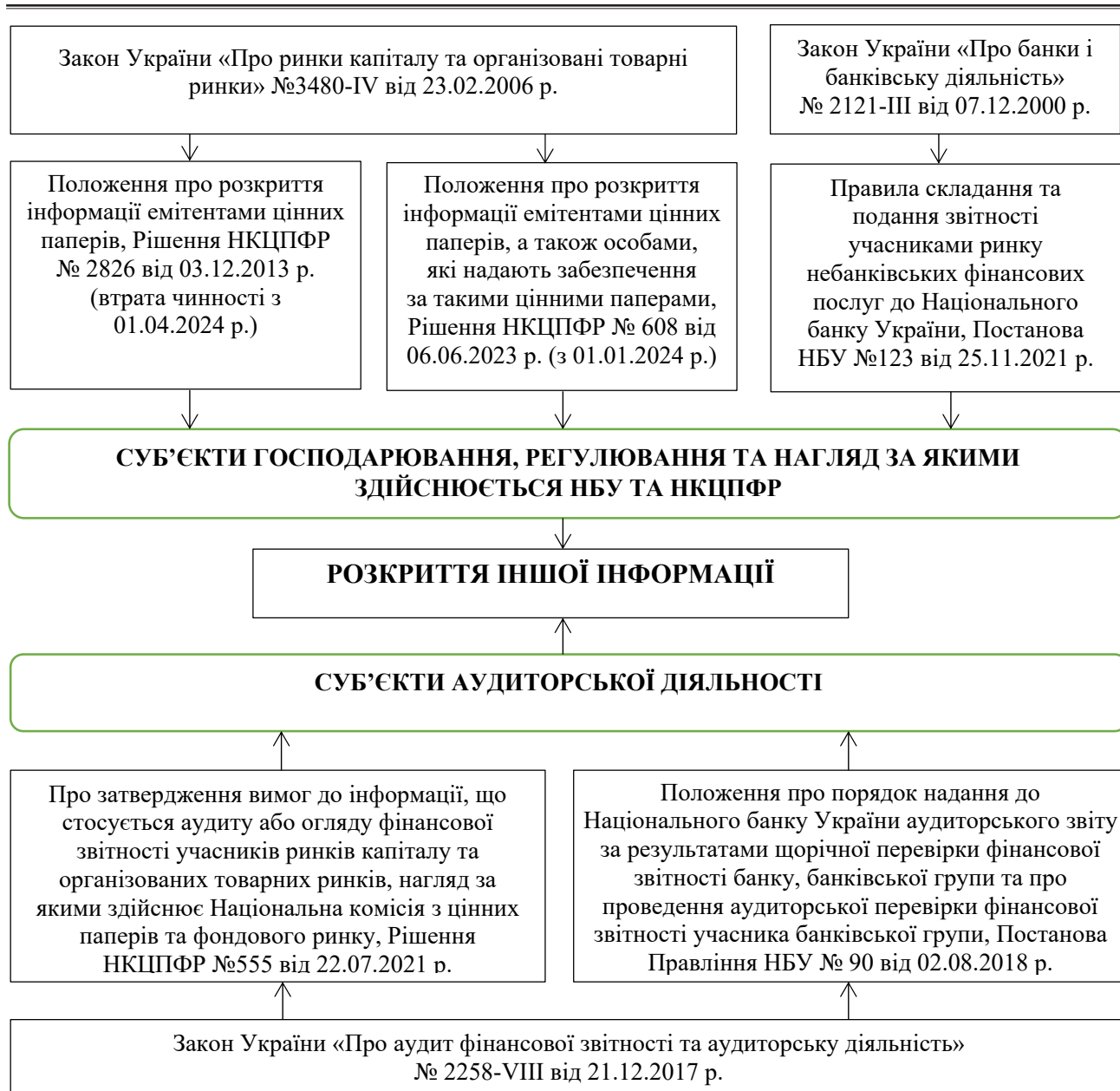


Рис. 3. Нормативні вимоги щодо розкриття іншої інформації в звітності суб'єкта господарювання та інформації в аудиторському звіті

Джерело: узагальнено авторами на підставі [14; 19–25]

дення аудиту фінансової звітності і якісному виконанню аудиторських завдань з урахуванням таких вимог. Для вирішення питання рекомендовано на державному рівні з боку НКЦПФР здійснити упорядкування додаткових вимог до іншої інформації, яка має обов'язково міститися в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту.

З метою удосконалення процесу документування перевірки іншої інформації рекомендовано використання низки робочих документів за стадіями аудиту, зокрема, таких як: «Аудит іншої інформації – Програма аудиту», «Лист-запит щодо іншої інформації», «Перевірка відповід-

ності та узгодженості іншої інформації та даних фінансової звітності (Звіт про управління)», «Перевірка відповідності та узгодженості річної інформації емітента цінних паперів та даних фінансової звітності (Річна інформація про емітента)», «Чек-лист – Аналіз аудиторського звіту на відповідність ст. 14 ЗУ № 2258-VIII», «Чек-Лист – Аналіз аудиторського звіту на відповідність вимогам МСА 720», «Чек-Лист – Дотримання вимог до звітів суб'єкта аудиторської діяльності, які подаються до НКЦПФР», «Чек-лист – Дотримання вимог до звітів суб'єкта аудиторської діяльності, які подаються до НБУ». Застосування таких документів дозволить

упорядкувати результати перевірки іншої інформації за основними стадіями аудиту.

Напрями подальших досліджень можуть бути пов'язані з розробкою конкретних пропозицій щодо упорядкування складу іншої інформації з урахуванням вимог регуляторів (НКЦПФР, НБУ тощо).

Література:

- Ahmed Aboud, Ahmed Saleh, Yasser Eliwa. Does mandating ESG reporting reduce ESG decoupling? Evidence from the European Union's Directive 2014/95. *Business Strategy and the Environment*. № 33(2). С. 1305–1320. DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.3543>
- Emily Villanueva. ESG Audit Checklist and Best Practices. *Auditboard*. 2023, June 1. URL: <https://www.auditboard.com/blog/esg-audit-checklist/> (дата звернення: 04.03.2024).
- Шевчук В.Р. Розкриття нефінансової інформації у звіті про управління вітчизняними суб'єктами господарювання: підходи, загрози і перспективи. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2018. Т. 23. Вип. 6(71). С. 189–195. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2018_23_6_40 (дата звернення: 04.03.2024).
- Petryk Olena, Kurylo Oleksii, Karmaza Oleksandra, Makhinchuk Vitalii, Martyniuk Olga. Non-financial reporting of companies and the necessity of its confirmation by auditors in Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*. 2018. Vol. 16. Issue 2. P. 385–395. DOI: [http://dx.doi.org/10.21511/ppm.16\(2\).2018.35](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.16(2).2018.35)
- Макаренко І., Кравченко О., Овчарова Н., Земляк Н., Макаренко С. Стандартизація аудиту звітності зі сталого розвитку компаній. *Agricultural and Resource Economics*. 2020. Vol. 6. No. 2. P. 78-90. DOI: <http://dx.doi.org/10.51599/are.2020.06.02.05/>
- Грищенко О.В., Сарапіна Л.О. Аудит достовірності Звіту про управління. *Матеріали конференції, проведених в Житомирській політехніці 2019*. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/11/333.pdf> (дата звернення: 04.03.2024).
- Петрик О.А., Гойло Н.В., Матієнко-Зубенко І.І., Мариніч І.О., Слободяник Ю.Б. та ін. Незалежний аудит звіту про управління. *Аудит в умовах сталого розвитку: сучасні виклики та перспективи*: колективна монографія / за ред. проф. О.А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2021. С. 59–80. URL : <http://surl.li/rhlea> (дата звернення: 04.03.2023).
- Про затвердження роз'яснення з практики застосування міжнародних стандартів аудиту за результатами проведення круглого столу на тему «Звіт керівництва та його аудит»: Рішення Ради АПУ № 10 від 28.03.2019 р. URL: <https://cutt.ly/0wNbwX3I> (дата звернення: 04.03.2024).
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Заколотюк А. Навіщо аудиторам інша інформація і з чого вона складається? *Аудит-Інвест*. 2023. URL: <https://audit-invest.com.ua/ua/articles/blog/navishho-audytoram-insha-informatsiya-ta-z-chogo-vona-skladayetsya> (дата звернення: 04.03.2024).
- Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010–2022 роки: Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/arh_kp_ed_u.htm (дата звернення: 04.03.2024).
- Річний звіт Національної комісії цінних паперів та фондового ринку за 2021 рік. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=12887934> (дата звернення: 04.03.2024).
- Річний звіт Національної комісії цінних паперів та фондового ринку за 2022 рік. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=13884471> (дата звернення: 04.03.2024).
- Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15/conv#n4258> (дата звернення: 04.03.2024).
- Міжнародний стандарт аудиту 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 04.03.2024).
- Звіт про управління ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2022 рік. URL: https://content.silpo.ua/uploads/2023/07/05/64a56f7808283.pdf?_ga=2.110896389.1627576206.1709552142-1799219673.1706889690 (дата звернення: 04.03.2024).
- Фінансова звітність за рік, що закінчився 31 грудня 2022 року ТОВ «ТАВРІА-В». URL: https://tavriav.org/files/finansova_zvitnist_2022_20TV.pdf (дата звернення: 04.03.2024).
- Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Про банки і банківську діяльність: Закон України № 2121-III від 07.12.2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів: Рішення НКЦПФР № 2826 від 03.12.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2180-13#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, а також особами, які надають забезпечення за такими цінними паперами: Рішення НКЦПФР № 608 від 06.06.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1307-23#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Правила складання та подання звітності учасниками ринку небанківських фінансових послуг до Національного банку України: Постанова НБУ № 123 від 25.11.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0123500-21#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Про затвердження вимог до інформації, що стосується аудиту або огляду фінансової звітності учасників ринків капіталу та організованих товарних ринків, нагляд за якими здійснює Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку: Рішення НКЦПФР № 555 від 22.07.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1176-21#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Положення про порядок надання до Національного банку України аудиторського звіту за результатами щорічної перевірки фінансової звітності банку, банківської групи та про проведення аудиторської перевірки фінансової звітності учасника банківської групи: Постанова Правління НБУ № 90 від 02.08.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0090500-18#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
- Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 04.03.2024).

References:

- Aboud A., Saleh A., & Eliwa Y. (2024) Does mandating ESG reporting reduce ESGdecoupling? Evidence from the European

- Union's Directive 2014/95. *Business Strategy and the Environment*, no. 33(2), pp. 1305–1320. DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.354>
2. Villanueva E. (June 1, 2023) ESG Audit Checklist and Best Practices. *Auditboard*. Available at: <https://www.auditboard.com/blog/esg-audit-checklist/> (accessed March 4, 2024).
 3. Shevchuk V. (2018) Rozkryttia nefinansovoi informatsii u zvitii pro upravlinnia vitchyznianomy sub'iektamy hospodariuvannia: pidkholdy, zahrozy i perspektyvy. [Disclosure of non-financial information in the management report of domestic business entities: frameworks, threats and perspectives]. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Seriya : Ekonomika*, vol. 23, no. 6 (71), pp. 189–195. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2018_23_6_40. (accessed March 4, 2024).
 4. Petryk O., Kurylo O., Karmaza O., Makhinchuk V., Martyniuk O. (2018) Non-financial reporting of companies and the necessity of its confirmation by auditors in Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*, vol. 16(2), pp. 385–395.
 5. Makarenko I., Kravchenko O., Ovcharova N., Zemliak N., Makarenko S. (2020) Standartyzatsiia audytu zvitnosti zi staloho rozvytku kompanii [Standardization of companies' sustainability reporting audit]. *Agricultural and Resource Economics*, vol. 6, no. 2, pp. 78–90.
 6. Hryshchenko O., Sarapina L. (2019) Audytyt dostovirnosti Zvitu pro upravlinnia [Audit of the reliability of the Management Report]. *Materialy konferentsii, provedenykh v Zhytomyrskii politekhnitsi*. Available at: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/11/333.pdf> (accessed March 4, 2024).
 7. Hoilo N. (2021) Nezaleznyi audyt zvitnu pro upravlinnia [Independent audit of the management report]. *Audytyt v umovakh staloho rozvytku: suchasni vykyky ta perspektyvy*. Kyiv: KNEU, pp. 59–80.
 8. Pro zatverdzhennia roz'iasnennia z praktyky zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv audytu za rezultaty provedennia kruhloho stolu na temu «Zvit kerivnytstva ta yoho audyt»: Rishennia Rady APU No. 10 vid 28.03.2019 r. [On approval of the clarification on the practice of applying international auditing standards based on the results of the round table on the topic “Management Report and its audit”: Decision of the AChU No. 10 dated 28.03.2019]. Available at: <https://cutt.ly/0wN-bwX3I> (accessed March 4, 2024).
 9. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy № 996-XIV vid 16.07.1999 r. [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine No. 996-XIV of 16.07.1999]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed March 4, 2024).
 10. Zakolotiuk A. (2023) Navishcho audytoram insha informatsiia i z choho vona skladaetsia? [Why do auditors need other information and what does it consist of]. *Audytyt-Invest*. Available at: <https://audit-invest.com.ua/ua/articles/blog/navishho-audytoram-insha-informatsiya-ta-z-chogo-vona-skladayetsya> (accessed March 4, 2024).
 11. Kilkist diuchykh pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti z rozpodilom na velyki, seredni, mali ta mikropidpriemstva za 2010–2022 roky [Number of active business entities by type of economic activity in 2010–2022]. Available at: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/arh_kp_ed_u.htm (accessed March 4, 2024).
 12. Richnyi zvit Natsionalnoi komisii tsinnykh papieriv ta fondovoho rynku za 2021 rik. [Annual Report of the National Securities and Stock Market Commission 2021]. Available at: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=12887934> (accessed March 4, 2024).
 13. Richnyi zvit Natsionalnoi komisii tsinnykh papieriv ta fondovoho rynku za 2022 rik [Annual Report of the National Securities and Stock Market Commission 2022]. Available at: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=13884471> (accessed March 4, 2024).
 14. Pro rynky kapitalu ta orhanizovani tovarni rynky: Zakon Ukrainy № 3480-IV vid 23.02.2006 r. [On capital markets and organised commodity markets: Law of Ukraine No. 3480-IV of 23.02.2006]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15/conv#n4258> (accessed March 4, 2024).
 15. ISA 720 (Revised) The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information. Available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_чaстинa%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_чaстинa%201(1).pdf) (accessed March 4, 2024).
 16. Zvit pro upravlinnia TOV «Silpo-Fud» za 2022 rik [Management report of Silpo-Food LLC, 2022]. Available at: https://content.silpo.ua/uploads/2023/07/05/64a56f7808283.pdf?_ga=2.110896389.1627576206.1709552142-1799219673.1706889690 (accessed March 4, 2024).
 17. Finansova zvitnist za rik, shcho zakinchyvsia 31 hrudnia 2022 roku TOV «TAVRIIA-V» [Financial statements for the year ended 31 December 2022 of TAVRIA-V LLC]. Available at: https://tavriav.org/files/finansova_zvitnist_2022_%20TV.pdf (accessed March 4, 2024).
 18. Metodichni rekomendatsii zi skladannia zvitnu pro upravlinnia: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 982 vid 07.12.2018 r. [Methodological recommendations for preparing a management report: Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 982 dated 07.12.2018]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (accessed March 4, 2024).
 19. Pro banky i bankivsku diialnist: Zakon Ukrainy № 2121-III vid 07.12.2000 [On Banks and Banking Activities: Law of Ukraine No. 2121-III of 07.12.2000]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (accessed March 4, 2024).
 20. Polozhennia pro rozkryttia informatsii emitentamy tsinnykh papieriv: Rishennia NKTsPFR № 2826 vid 03.12.2013 [Regulations on Disclosure of Information by Securities Issuers: Decision of the NSSMC No. 2826 dated 03.12.2013]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2180-13#Text> (accessed March 4, 2024).
 21. Polozhennia pro rozkryttia informatsii emitentamy tsinnykh papieriv, a takozh osobamy, yaki nadaiut zabezpechennia za takymy tsinnymy paperamy: Rishennia NKTsPFR № 608 vid 06.06.2023 [Regulations on Disclosure of Information by Issuers of Securities and Persons Providing Collateral for Such Securities: NSSMC Decision No. 608 dated 06.06.2023]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1307-23#Text> (accessed March 4, 2024).
 22. Pravyta skladannia ta podannia zvitnosti uchasnykamy rynku nebankivskykh finansovykh posluh do Natsionalnoho banku Ukrainy: Postanova NBU №123 vid 25.11.2021 [Rules for Preparation and Submission of Reports by Non-Banking Financial Services Market Participants to the National Bank of Ukraine: NBU Resolution No. 123 dated 25.11.2021]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0123500-21#Text> (accessed March 4, 2024).
 23. Pro zatverdzhennia vymoh do informatsii, shcho stosuietsia audytu abo ohliadu finansovoi zvitnosti uchasnykiv ryнкiv kapitalu ta orhanizovanykh tovarnykh ryнкiv, nahliad za yakymy zdiisniuie Natsionalna komisiiia z tsinnykh papieriv ta fondovoho rynku: Rishennia NKTsPFR №555 vid 22.07.2021 [On approval of requirements for information relating to the audit or review of financial statements of participants in capital markets and organised commodity markets supervised by the National Securities and Stock Market Commission: Decision of the NSSMC No. 555 dated 22.07.2021]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1176-21#Text> (accessed March 4, 2024).

24. Polozhennia pro poriadok nadannia do Natsionalnoho banku Ukrainy audytorskoho zvituu za rezultatamy shchorichnoi perevirky finansovoi zvitnosti banku, bankivskoi hrupy ta pro provedennia audytorskoї perevirky finansovoi zvitnosti uchashnyka bankivskoi hrupy: Postanova Pravlinnia NBU № 90 vid 02.08.2018 r. [Regulation on the Procedure for Submission to the National Bank of Ukraine of the Auditor's Report on the Results of the Annual Audit of Financial Statements of a Bank, a Banking Group and on Conducting an Audit of Financial Statements of a Member of a Banking Group: NBU Board Resolution No. 90 dated 02.08.2018]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0090500-18#Text> (accessed March 4, 2024).
25. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy № 2258-VIII vid 21.12.2017 [Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audorsku diialnist: Zakon Ukrainy № 2258-VIII vid 21.12.2017]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (accessed March 4, 2024).

Summary. The article investigates the problematic aspects of determining other information (financial and non-financial) that requires the auditor's attention. The authors consider the issues of the content of the Management Report on the example of trade enterprises; requirements for the auditor to obtain other information and the content of the relevant audit procedures at each step, which are necessary in case of obtaining other information after date of the auditor's report; additional requirements of regulators for business entities regulated and supervised by the National Bank of Ukraine and the National Securities and Stock Market Commission, and audit firms; audit documentation of other information. Based on the results of the study, it was determined that there is a need to establish a minimum list of indicators by financial performance areas to be disclosed in the Management Report at the legislative level, which will provide for a comparative analysis of enterprises by industry and facilitate the unification of audit documentation. In order to improve the process of audit documentation, it is recommended to use the documents by audit stage, in particular, "Audit of Other Information – Audit Programme" (planning stage); "Inquiry for Other Information", "Verification of compliance of Management Report and financial statement", "Verification of compliance and consistency of annual information of the issuer of securities and financial statement" (testing stage); "Checklist – Analysis of the Auditor's Report for Compliance with Article 14 of the Law of Ukraine No.2258-VIII", "Checklist – Analysis of the Auditor's Report for Compliance with ISA 720", "Checklist – Compliance with the Requirements for the Auditor's Report to the NSSMC" or "Checklist – Compliance with the Requirements for the Auditor's Report to the NBU" (reporting stage). This approach will make it possible to organise the results of other information review by the main stages of the audit. Areas for further research may be related to the development of proposals for streamlining the content of other information.

Key word: other information, financial information, non-financial information, annual report, management report, corporate governance report.