

Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається, — розгляд аудитором впливу COVID-19

Ця публікація підготовлена з метою висвітлення ключових сфер для зосередження в сучасних умовах при проведенні процедур та формуванні висновків щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку у відповідності з міжнародними стандартами аудиту TM (МСА TM).

Ця публікація не змінює та не скасовує МСА, тексти яких є офіційними. Читання цієї публікації не є заміною читанню МСА.

Ця публікація може бути корисною для укладачів звітності, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та користувачів фінансових звітів — для розуміння відповідальності аудитора стосовно безперервності діяльності та модифікацій звіту аудитора у зв'язку з будь-якими невизначеностями, пов'язаними з безперервністю діяльності.

Багато чинників впливають на здатність підприємства продовжувати безперервну діяльність. До таких чинників належать галузь та географічна область діяльності, фінансове здоров'я клієнтів та постачальників, а також фінансова ліквідність та платоспроможність суб'єкта. Внаслідок пандемії COVID-19 та пов'язаного з цим погіршення економічного середовища, зменшення доходів та грошових потоків можуть виникнути питання щодо здатності суб'єкта господарювання виконувати свої поточні або нові зобов'язання та дотримуватися боргових угод.

Ця сповідання щодо практики аудиту зосереджується на наслідках пандемії COVID-19 для роботи аудитора, що стосується безперервності діяльності, в тому числі потенційному впливі на:

- Відносну відповідальність управлінського персоналу та аудитора щодо безперервності діяльності;
- Процедури оцінки ризиків, які виконуються аудитором, та оцінювання ним оцінки управлінським персоналом здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність;
- Періоди після оцінки управлінського персоналу;
- Необхідні додаткові процедури у випадку, якщо ідентифіковано події чи умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта продовжувати безперервну діяльність ;
- Наслідки для звіту аудитора та врахування аудитором іншої інформації;
- Значні затримки у затвердженні фінансової звітності.

Виконуючи роботу стосовно безперервності в поточному середовищі, аудитор слід зосередитись на всіх вимогах **МСА 570 (переглянутого), Безперервність діяльності**, з повним врахуванням конкретних обставин суб'єкта господарювання, до формування будь-яких висновків. При виконанні роботи щодо безперервності посилюється важливість дотримання професійного скептицизму, особливо якщо управлінський персонал визначив, що не очікується будь-якого суттєвого впливу поточних обставин на суб'єкта та немає суттєвої невизначеності щодо безперервності діяльності підприємства.

Відповідальність управлінського персоналу та аудитора



Згідно з основою бухгалтерського обліку, що базується на принципі безперервності, фінансова звітність складається на основі припущення, що суб'єкт господарювання продовжує діяльність та продовжить свою діяльність у найближчому майбутньому, якщо тільки управлінський персонал не має наміру ліквідувати підприємство чи припинити діяльність, або немає реальної альтернативи цьому. Якщо використовується принцип безперервності як основа бухгалтерського обліку, активи та зобов'язання обліковуються, виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання при звичайному ході бізнесу.

Обов'язки управлінського персоналу

- **Оцінка здатності суб'єкта продовжувати безперервну діяльність:**
 - з точки зору чіткої вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування;¹ або
 - якщо застосовна концептуальна основа не містить чіткої вимоги, припущення про безперервність діяльності все ж залишається фундаментальним принципом складання фінансової звітності
- **Висловлення судження в певний момент часу** про майбутні невизначені результати подій чи умов
- **Висловлення та розкриття інформації про судження** стосовно:
 - ступеня невизначеності, пов'язаної з результатом події чи умови (наприклад, як вона збільшує у майбутньому подію чи умову або результат)
 - розміру та складності суб'єкта, характеру та умов його діяльності та ступеня впливу на нього зовнішніх факторів
 - майбутнього (на основі інформації, наявної на той час, коли висловлюється судження)



Обов'язки Аудитора

- **Отримати достатні відповідні аудиторські докази та на їх основі зробити висновок** щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку
- На основі отриманих доказів **дійти висновку чи існує суттєва невизначеність** стосовно здатності суб'єкта продовжувати безперервну діяльність
- **Надати відповідний звіт**

Потенційний вплив властивих обмежень на здатність аудитора виявляти викривлення є більшим для майбутніх подій чи умов, які можуть спричинити припинення діяльності суб'єкта господарювання на безперервній основі.
...Відсутність будь-якого посилання на суттєву невизначеність щодо здатності суб'єкта продовжувати безперервну діяльність у звіті аудитора не може розглядатись як гарантія здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі (МСА 570 (переглянутий), параграф 7).

¹ Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 1, Подання фінансової звітності, вимагає від управлінського персоналу здійснювати оцінку здатності суб'єкта продовжувати безперервну діяльність (параграфи 25-26)

Оскільки внаслідок COVID-19 обставини швидко змінюються, це може вплинути на те, як управлінський персонал та аудитори виконують свої відповідні обов'язки:

Управлінський персонал

- Оцінка управлінським персоналом спроможності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, ймовірно, буде більш складною
- Управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, можливо, потрібно буде надати користувачам фінансової звітності додаткові та більш надійні розкриття інформації у фінансовій звітності про події або умови, що впливають на здатність підприємства продовжувати безперервну діяльність.

Аудитори

- Аналогічна потреба у додаткових або розширених аудиторських процедурах, щоб аудитор міг дійти висновку про доречність оцінки управлінським персоналом безперервності діяльності (ділянки для розгляду в сучасних обставинах описані далі у цьому документі)
- Більш надійні процедури можуть допомогти аудитору у формуванні висновків
- Можна очікувати змін до звіту аудитора (залежно від характеру та обставин суб'єкта господарювання) у формі:
 - Параграфу "Суттєва невизначеність стосовно безперервності діяльності" (відповідно до МСА 570 (переглянутого)), якщо доречне
 - Модифікацій думки аудитора (тобто, із застереженням, негативна або відмова від думки за необхідності
 - Розширені або нові ключові питання аудиту (там, де ключові питання аудиту включені до звіту аудитора)

Своєчасна та ефективна комунікація між управлінським персоналом та аудитором є надзвичайно важливою умовою того, що обидва могли б виконувати свої відповідні обов'язки щодо розгляду безперервності діяльності в ці невизначені часи.

Процедури оцінки ризику та оцінювання оцінки управлінського персоналу



МСА 570 (переглянутий) вимагає від аудитора при виконанні процедур оцінки ризиків, відповідно до вимог МСА 315 (переглянутого),² розглянути, чи існують події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання проводити безперервну діяльність, та оцінити оцінку управлінського персоналу здатності суб'єкта продовжувати діяльність на безперервній основі.³

² МСА 315 (переглянутий), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища*

³ МСА 570 (переглянутий), параграфи 10 та 12

Пандемія COVID-19, ймовірно, матиме значні наслідки для глобальної економіки та ринків для деяких галузей, як наприклад, готельний бізнес, роздрібна торгівля і туризм. Спад може призвести до значного збільшення як обсягу, так і серйозності подій та умов, що можуть у деяких випадках викликати сумніви у здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. Однак це не обов'язково означає, що автоматично існує суттєва невизначеність — підвищений ризик значних сумнівів у спроможності суб'єкта продовжувати безперервну діяльність буде скоріше залежати від характеру та обставин підприємства, в тому числі галузі, в якій він працює.

Приклади подій або умов, які можуть виникнути внаслідок пандемії COVID-19, включають:

Подія чи умова	Потенційний вплив на оцінку управлінським персоналом безперервності діяльності	Потенційні питання для розгляду аудитором під час оцінювання оцінки управлінського персоналу
Втрата основного ринку, ключових клієнтів, скорочення доходів, нестача робочої сили	<p>Пандемія COVID-19 спонукала запровадити заходи охорони здоров'я у багатьох країнах, що іноді призводить до закриття «несуттєвих підприємств» або до зміни моделі роботи, за допомогою якої працівників заохочують або в деяких випадках вимагають працювати вдома. Це, ймовірно, негативно вплине на багато підприємств. Наприклад, заходи, що вимагають закриття неважливих магазинів, ймовірно, призведуть до зниження продажів, якщо підприємство не зможе усунути дефіцит через онлайн продажі.</p> <p>Попит на деякі товари та послуги, зараз та після пандемії, ймовірно, зміниться. Наприклад, готельний бізнес та бізнес у галузі туризму може відчувати істотний руйнівний вплив на доходи.</p>	<p>Чи управлінський персонал врахував вплив:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Зменшення доходів • Планів вирішення будь-якого дефіциту • Проблем та потенційних проблем у ланцюзі поставок (може вплинути на виконання замовлень) • Вплив нестачі трудових ресурсів для продовження діяльності на запланованій потужності • Дотацій та іншої допомоги від уряду (наприклад, у формі відстрочення платежів) • Як тривалий зрив у роботі впливатиме на підприємство після скасування будь-яких обмежень
Значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків	<p>Оцінка активів, враховуючи поточну невизначеність як на місцевих, так і на світових ринках, ймовірно, буде більш складною.</p> <p>Оцінки, засновані, зокрема, на справедливій вартості, можуть бути складнішими, оскільки величини коливаються частіше і сильніше.</p> <p>Оцінки, що базуються на прогнозованих майбутніх грошових потоках, також можуть бути значно складнішими, оскільки розробка надійних моделей грошових потоків на майбутнє може бути складнішою, враховуючи поточну нестабільність та невизначеність.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Обґрунтованість припущень, що використовуються управлінським персоналом у своїх оціночних розрахунках, в тому числі послідовність використання в різних розрахунках (де необхідно) • Чи наявна відома суперечлива інформація щодо використаних припущень • Якщо для надання допомоги у проведенні оцінки залучався експерт, як він застосував їх припущення

Подія чи умова	Потенційний вплив на оцінку управлінським персоналом безперервності діяльності	Потенційні питання для розгляду аудитором під час оцінювання оцінки управлінського персоналу
Значне погіршення вартості оборотних активів - запаси	<p>Залежно від характеру діяльності та запасів, що швидко псуються, порушення спроможності вести господарську діяльність, включаючи закриття незначних крамниць, може означати, що деяким підприємствам буде необхідно провести значні списання запасів.</p> <p>Будь-які сезонні товарні запаси також можуть зазнати знецінення, якщо вони не можуть бути продані або мають бути продані за зниженими цінами</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Чи було та як, в контексті періоду оцінки управлінського персоналу, належним чином враховано поточну невизначеність на місцевих та глобальному ринках та пов'язані з цим майбутні перспективи <p>Яким чином управлінський персонал врахував:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Можливі уцінки або списання запасів • Як зрив бізнесу продовжить впливати на підприємство після скасування будь-яких обмежень (наприклад, продовження надійних ланцюгів поставок)
Затримка запуску нових товарів чи послуг	<p>Багато підприємств через зменшення попиту чи доступності деталей або компонентів затримали запуск нових продуктів чи послуг.</p> <p>У випадках, коли статус безперервної діяльності суб'єкта залежить від швидкого запуску продукції або послуги, його затримка може мати руйнівний вплив на здатність підприємства продовжувати безперервну діяльність</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Як управлінський персонал взяв до уваги фінансовий вплив на суб'єкта господарювання затримки запуску, включаючи інші супутні витрати, такі як юридичні чи інші понесені витрати
Коливання обмінних курсів іноземної валюти	<p>Валютні курси значно коливаються.</p> <p>Суб'єктам із значними обсягами міжнародних операцій, можливо, необхідно буде врахувати чинник непередбачених втрат (або доходів) від купівлі іноземної валюти, від договорів купівлі-продажу, дебіторської заборгованості або боргу, виражених в іноземній валюті, або від форвардних валютних чи інших похідних контрактів.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Як були враховані коливання валютних курсів, включаючи вплив будь-яких механізмів хеджування для зменшення невизначеності • Чи була взята до уваги чутливість до змін валютних курсів

Подія чи умова	Потенційний вплив на оцінку управлінським персоналом безперервності діяльності	Потенційні питання для розгляду аудитором під час оцінювання оцінки управлінського персоналу
Оцінки, на які впливає підвищена невизначеність	<p>Суб'єктам господарювання потрібно буде визначити, чи впливатиме, та якою мірою, на майбутні грошові потоки підвищена невизначеність (наприклад, розрахунки, що ґрунтуються на змінних ставках, таких як ставки відсотка чи валютні курси), взявши до уваги:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Невідомий характер майбутнього • Тривалість пандемії COVID-19 • Час, коли можна очікувати майбутні грошові потоки 	<ul style="list-style-type: none"> • Під час оцінювання оцінки управлінського персоналу впливу майбутніх коливань ставок та інших відповідних факторів, що впливають на майбутні грошові потоки, аудитор може зосередитися на: <ul style="list-style-type: none"> ○ Основних припущеннях, включаючи узгодженість їх з іншими ділянками аудиту ○ Джерелах інформації, використаних для визначення обґрунтованості припущень ○ Чи враховано чутливість руху до коливань ставок
Кредитний ризик контрагента	<p>Суб'єктам господарювання потрібно буде визначити, чи існує суттєвий кредитний ризик контрагента, наприклад, коли підприємство має значні фінансові активи, та чи контрагент має наміри або здатний виконати договір</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Як управлінський персонал оцінив відшкодовуваність фінансових активів, включаючи обґрунтованість використаних припущень та відповідність іншій інформації, відомій аудитору
Платоспроможність суб'єкта господарювання	<p>На сьогодні підтримка уряду, як правило, орієнтована на забезпечення короткострокової ліквідності підприємствам, які потребують підтримки. Дії, які зараз вживають суб'єкти господарювання для підтримки ліквідності, такі як відстрочка платежів або отримання грантів для компенсації витрат, потенційно можуть вплинути на довгострокову платоспроможність підприємства.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Яким чином управлінський персонал оцінив довгострокову платоспроможність підприємства, включаючи інформацію, надану управлінським персоналом своїм кредиторам (наприклад, банкам та іншим позикодавцям) • Яким чином управлінський персонал виконав будь-яке стрес-тестування, що може допомогти зрозуміти ризики платоспроможності суб'єкта господарювання, та чи припущення, використані при стрес-тестуванні, адекватно відображають можливі обставини

Подія чи умова	Потенційний вплив на оцінку управлінським персоналом безперервності діяльності	Потенційні питання для розгляду аудитором під час оцінювання оцінки управлінського персоналу
		<ul style="list-style-type: none"> • Як суб'єкт господарювання зможе повернути будь-які додаткові позики • Як підприємство буде виконувати раніше відкладені платежі • Як управлінський персонал врахував будь-які рекомендації регуляторів, спрямовані на зменшення впливу пандемії COVID-19



Період після оцінки управлінського персоналу

Параграф 15 МСА 570 (переглянутого), визначає, що аудитор повинен зробити запит управлінському персоналу про відомі йому події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

Період, на який потрібна оцінка управлінського персоналу, встановлюється застосовними стандартами фінансової звітності або визначається законом чи нормативним актом, якщо потрібен більш тривалий період. МСА 570 (переглянутий) вимагає, щоб аудитор охопив той самий період, крім випадку, коли період не перевищує 12 місяців, і в такому випадку аудитор повинен звернутись із вимогою до управлінського персоналу розширити період оцінки до 12 місяців від дати фінансової звітності.⁴

Хоча довгострокові події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, можуть бути складнішими для виявлення в нинішніх обставинах, пандемія COVID-19, імовірно, суттєво вплине на багато суб'єктів через тривале переривання ланцюгів поставок. Це може призвести до короткострокових збоїв (наприклад, багато підприємств можуть змагатись за джерела поставок), але також і до довгострокової неможливості виконувати замовлення, якщо ланцюг поставок відновлюватиметься повільно. Аудитори можуть розглянути питання про те, як управлінський персонал прагне вирішити проблеми ланцюгів поставок, які альтернативи можуть існувати та який час потрібен для будь-яких потенційних рішень.

Додаткові процедури, якщо виявлено події або умови



Параграф 16 МСА 570 (переглянутого), визначає, що “якщо виявлено події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (далі — суттєва невизначеність), за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, включаючи розгляд пом'якшувальних чинників.”

⁴ МСА 570 (переглянутий), параграф 13

Оскільки цілком ймовірно, що пандемія COVID-19 призведе до подій та умов, які можуть викликати значні сумніви у здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, також більш ймовірно, що аудиторам можливо доведеться виконати додаткові процедури відповідно до параграфа 16 МСА 570 (переглянутого). Крім того, аудитор може також побажати розглянути, чи управлінський персонал:

- Розробив та запровадив заходи та процеси таким чином, щоб продовжувати функціонування в ефективному середовищі контролю, зокрема, як були вирішені ключові процедури контролю над звітністю та інші значні процедури контролю в обставинах, що змінилися;
- Розглянув, як вони забезпечуватимуть надійну та доречну інформацію на постійній основі, з метою управління майбутніми операціями, в тому числі, наприклад, потік фінансової інформації від інших частин бізнесу, наприклад, філій та підрозділів.

Параграф А16 МСА 570 (переглянутого) також включає деякі приклади аудиторських процедур, що відповідають вимогам параграфа 16 за конкретних обставин.

Додаткові аудиторські процедури – вимоги параграфа 16	Аудиторські процедури – відповідний параграф А16 приклад	Фокус аудитора за поточних обставин
<p>Якщо суб'єкт господарювання підготував прогноз грошових потоків і аналіз прогнозу є важливим фактором при розгляді майбутніх результатів подій або умов при оцінці планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій:</p> <p>(i) Оцінити достовірність базових даних, згенерованих для підготовки прогнозу; і</p> <p>(ii) Визначити, чи існує адекватне підтвердження для припущень, покладених в основу прогнозу</p>	<p>Аналіз та обговорення з управлінським персоналом грошових потоків, прибутку та інших відповідних прогнозів</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Складені раніше бюджети і прогнози можуть бути менш доречними внаслідок економічного середовища, що швидко змінюється, та можуть потребувати значного перегляду управлінським персоналом перш ніж розглядатися аудитором. • Враховуючи, наскільки невизначеними та мінливими є світові ринки, прогнози на майбутнє, ймовірно, буде складніше зробити, а тому і перевірити. Отже, сфери уваги можуть включати: <ul style="list-style-type: none"> ○ Будь-які використані припущення та чи вони обґрунтовані, враховуючи нинішні обставини. Наприклад, кредитори, що надають нові або розширені кредитні лінії, можуть стягувати додаткові збори для галузей з високим рівнем ризику, або коливання обмінного курсу по іноземних боргових зобов'язаннях можуть може серйозно вплинути на прогнози майбутніх грошових потоків. ○ Послідовність припущень, використаних суб'єктом господарювання для різних цілей. ○ Яким чином проведений аналіз чутливості було використано для обґрунтування застосованих

Додаткові аудиторські процедури – вимоги параграфа 16	Аудиторські процедури – відповідний параграф А16 приклад	Фокус аудитора за поточних обставин
		<p>припущень, або якщо були підготовлені різні сценарії для відображення швидких змін у середовищі, як це вплинуло на оцінку управлінського персоналу</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Змінені контрактні умови, які можуть вплинути на прогноз майбутніх грошових потоків ○ Зміни, необхідні для очікуваних податків внаслідок змін ставок оподаткування чи в податковому законодавстві (наприклад, деякі юрисдикції можуть застосувати заходи підтримки через внесення змін до системи оподаткування) <p>Може знадобитися регулярне оновлення управлінських оцінок та оцінок аудитора, враховуючи змінний характер спалаху.</p>
<p>Здійснити оцінку планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій у зв'язку з його оцінкою безперервності діяльності, чи ймовірно, що результат цих планів покращить ситуацію та чи здійсненні плани управлінського персоналу за даних обставин</p>	<p>Підтвердження існування, законності та виконання угод про надання або забезпечення фінансової підтримки із пов'язаними і третіми сторонами та оцінювання фінансової спроможності таких сторін надавати додаткові кошти</p>	<p>В усьому світі уряди оголосили пакети підтримки бізнесу, які часто спрямовані на забезпечення ліквідності для покриття операційних витрат. Наприклад, у деяких країнах були надані гранти для оплати певної суми витрат на оплату праці за проміжний період. У деяких юрисдикціях уряди також вжили заходів для заохочення банківського сектору до надання екстрених позик підприємствам (зокрема, малим підприємствам) та для більшої гнучкості щодо порушень договорів.</p> <p>Під час оцінювання оцінки управлінського персоналу безперервності діяльності суб'єкта господарювання, аудиторі можуть розглянути, наприклад, ступінь, до якого підприємство покладається на таку підтримку (якщо вона є) та чи достатня вона для покриття будь-яких короткострокових проблем ліквідності, а також чи ймовірно дотримання підприємством умов отримання такої підтримки.</p> <p>Аудитори також можуть розглянути:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Перегляд нещодавньої кореспонденції з емітентами боргу, щоб зрозуміти ймовірність продовження підтримки. • Доцільність та вплив будь-яких планів реструктуризації для скорочення операційних витрат.

Додаткові аудиторські процедури – вимоги параграфа 16	Аудиторські процедури – відповідний параграф А16 приклад	Фокус аудитора за поточних обставин
		<ul style="list-style-type: none"> • Можливість сплачувати відстрочені витрати
	<p>Ознайомлення з умовами боргових зобов'язань та кредитних угод та визначення, чи мало місце порушення будь-яких з них</p>	<p>Оскільки фінансовий вплив пандемії COVID-19 ймовірно буде значним для деяких суб'єктів господарювання, важливо, щоб аудитор розглянув вплив ослаблених кредитних рейтингів, а також чи були або можуть бути порушені умови будь-яких договорів та яким чином управлінський персонал має намір вирішити питання з емітентом боргу.</p> <p>Наприклад, порушення можуть виникнути внаслідок тимчасових змін у прибутках, призупинення діяльності або інших суттєвих негативних подій, чи внаслідок неминучої затримки надання емітентам боргу фінансової звітності, підтвердженої аудитом, сертифікатів відповідності умовам договорів, або незалежних оцінок.</p> <p>Інші питання стосуються заходів, що вживаються у деяких юрисдикціях щодо боргових зобов'язань. Наприклад, в деяких юрисдикціях пруденційні регулятори звернулися до фінансових установ з проханням уважно розглянути заходи у відповідь на можливі порушення умов договорів, що виникають безпосередньо через пандемію COVID-19 та її наслідки, в тому числі не встановлювати нових штрафів або обмежень клієнтам за певних обставин.</p>
	<p>Підтвердження існування, умов та адекватності засобів запозичення</p>	<p>Деяким суб'єктам господарювання, можливо, доведеться більше покладатися на позики або кредитні ресурси, оскільки пандемія COVID-19 впливає фінансово на них у найближчій та середньостроковій перспективі. Отже, розгляд аудитором наявності як короткострокової ліквідності, так і довгострокової платоспроможності з позикодавцями також є важливим фактором для підтримки висновку аудитора щодо безперервності діяльності.</p>

Наслідки для звіту аудитора

Параграфи 17 та 18 МСА 570 (Переглянутого), вимагають від аудиторів:



- *Оцінити, чи отримані достатні відповідні аудиторські докази та дійти висновку щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності.*
- *На основі отриманих доказів дійти висновку, чи існує за судженням аудитора суттєва невизначеність щодо подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.*

Хоча вплив пандемії COVID-19 може посилити події або умови, що спричиняють модифікації в аудиторському звіті або думки, це само по собі не означає, що модифікація неминуча – це залежатиме від фактів та обставин кожного суб'єкта господарювання.

Розкриття інформації стосовно безперервності діяльності

Застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює конкретні вимоги до розкриття інформації стосовно безперервності діяльності суб'єкта господарювання, включаючи значні судження та припущення. Конкретне розкриття інформації, як правило, вимагається, коли управлінський персонал робить висновок, що існує суттєвий сумнів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність (наприклад, протягом періоду 12 місяців з дати фінансової звітності). Крім того, можуть знадобитися інші розкриття стосовно ризиків, наприклад, яким чином керівництво суб'єкта здійснює управління ризиком ліквідності та кредитним ризиком.

У нинішніх обставинах, враховуючи невизначеність щодо негайних прогнозів для багатьох суб'єктів господарювання, більше перевірених аудитом фінансових звітів ймовірно включатимуть розширені розкриття стосовно подій або умов, які можуть викликати значні сумніви у здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність.

Також можуть існувати обставини, коли фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, може вимагати додаткового розкриття для досягнення достовірного подання. Наприклад, оцінюючи достовірне подання фінансової звітності та залежно від фактів та обставин, аудитор може визначити, що додаткові розкриття необхідні для досягнення достовірного

подання, незважаючи на відсутність конкретних вимог щодо такого розкриття у застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Параграфи 19 та 20 МСА 570 (переглянутого) вимагають від аудитора визначити, чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття інформації про ідентифіковані події або умови щодо безперервності діяльності та, якщо це застосовне, плани управлінського персоналу щодо цього.

Необхідний рівень розкриття інформації залежатиме від фактів та обставин кожного суб'єкта господарювання – не всі з них знаходяться під впливом поточного середовища, що розвивається, однаковою мірою. Аудитор застосовує професійне судження для визначення адекватності розкриття інформації та наслідків неналежного розкриття на думку аудитора або на звіт аудитора.

Вплив на звіт аудитора

Потенційні наслідки для аудиторського звіту, що базуються на судження аудитора з огляду на факти та обставини у разі виявлення проблем безперервності діяльності, узагальнені у наступній таблиці:

Додаток до МСА 570 (переглянутого) містить ілюстративні приклади аудиторських звітів щодо безперервності діяльності

Висновок аудитора (у судженні на основі отриманих аудиторських доказів)	Вплив на звіт аудитора ⁵	Посилання на МСА 570 (переглянутий)
<ul style="list-style-type: none"> Фінансова звітність була складена належним чином на основі принципу безперервності Ідентифікована суттєва невизначеність Було зроблено належне розкриття інформації 	<ul style="list-style-type: none"> Висловлюється немодифікована думка Включається окремий розділ під заголовком «суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», в якому привертається увага до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності 	Параграф 22
<ul style="list-style-type: none"> Фінансова звітність була складена належним чином на основі принципу безперервності Ідентифікована суттєва невизначеність Інформація не розкрита належно 	<ul style="list-style-type: none"> Висловлюється думка із застереженням або негативна думка, що є доречним, відповідно до МСА 705 (переглянутого)⁶ У розділі звіту «Основа для думки із застереженням (негативної думки)» зазначається, що існує суттєва невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність та що питання не розкрито належним чином у фінансовій звітності 	Параграф 23

⁵ Приклади звітів аудитора за різних обставин, де зроблено доречні висновки стосовно проблем безперервності діяльності представлені у Додатку до МСА 570 (переглянутого).

⁶ МСА 705 (переглянутий), *Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*

Висновок аудитора (у судженні на основі отриманих аудиторських доказів)	Вплив на звіт аудитора ⁵	Посилання на МСА 570 (переглянутий)
<ul style="list-style-type: none"> Фінансова звітність складена на основі припущення про безперервність діяльності Використання припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку не є прийнятним 	Висловлюється негативна думка	Параграф 21
<ul style="list-style-type: none"> Діяльність суб'єкта господарювання не є безперервною Фінансова звітність була відповідним чином складена на іншій основі бухгалтерського обліку Альтернативна основа обліку є доречною за обставин 	<ul style="list-style-type: none"> Немодифікована думка може бути висловлена, якщо зроблено належне розкриття інформації про основу бухгалтерського обліку, на якій складено фінансову звітність Аудитор може вважати за доцільне включити пояснювальний параграф відповідно до МСА 706 (Переглянутого)⁷ для привертання уваги користувачів до альтернативної основи бухгалтерського обліку та причин її використання 	Параграф А27

Розглядаючи наслідки для аудиторського звіту, аудитор також враховує, чи були отримати достатні відповідні аудиторські докази для того, щоб мати можливість дійти висновку щодо оцінки управлінським персоналом безперервності діяльності. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні відповідні аудиторські докази в поточних умовах, він визначає вплив цього на аудиторський звіт відповідно до МСА 705 (переглянутого). Наприклад, виникнення більших труднощів у отриманні доказів щодо прогнозів на майбутнє може призвести до обмеження обсягу. Звітність аудитора розглядається в більш узагальненому вигляді в окремому документі: *Звітність аудитора в поточному середовищі, що розвивається – Питання аудиту внаслідок впливу COVID-19*.⁸

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту включаються до аудиторського звіту відповідно до МСА 701⁹ для зосередження на тих питаннях, які за професійним судженням аудитора, були найбільш значущими в аудиті фінансової звітності за поточний період.

Питання, яке породжує суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності, за своїм характером є ключовим питанням аудиту, як передбачено в МСА 701.¹⁰ В сучасних умовах також є ймовірним, що для деяких суб'єктів господарювання знадобляться суттєві судження аудитора при формуванні висновків щодо використання управлінським персоналом принципу безперервності як основи бухгалтерського обліку, що може бути визнане ключовим питанням аудиту.

Повідомлення ключових питань аудиту не є заміною звітуванню відповідно до МСА 570 (переглянутого), якщо існує суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності, як описано вище. Параграф 15 МСА 701 пояснює, що питання, які спричиняють модифіковану думку

⁷ МСА 706 (Переглянутий), *Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань в звіті незалежного аудитора*

⁸ Буде опубліковано на початку травня 2020

⁹ МСА 701, *Повідомлення ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*

¹⁰ МСА 701, параграф 15

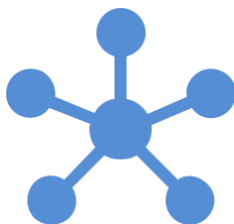
відповідно до МСА 705 (переглянутого) або суттєва невизначеність стосовно безперервності діяльності відповідно до МСА 570 (переглянутого), не повинні описуватися в розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора. Замість цього аудитор слід звітувати з цих питань відповідно до вимог МСА 705 (переглянутого) або МСА 570 (переглянутого) відповідно, та включити до розділу «Ключові питання аудиту» посилання на відповідні розділи, включені до звіту аудитора відповідно до цих МСА.



Повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями

У параграфі 25 МСА 570 (переглянутого), встановлені вимоги щодо повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. Необхідне повідомлення включає інформацію про те, чи становлять події або умови суттєву невизначеність, прийнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку, адекватність відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності та вплив на звіт аудитора, де це застосовне.

Регулярна та ефективна комунікація з особами, відповідальними за управління, ймовірно, буде ще важливішою в сучасних умовах. Вплив пандемії COVID-19 на суб'єктів господарювання швидко змінюється. Події відбуваються з такою швидкістю, що розглянуті питання можуть більше не бути дійсними навіть через короткий час після того, як вони були враховані в оцінках управлінського персоналу чи аудитора. Аудитору слід обмірковувати, як він планує своєчасно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, враховуючи як питання звітності, так і інші питання, про які необхідне повідомлення.



Потенційний вплив на розгляд аудитором іншої інформації у відповідності до МСА 720 (переглянутого)¹¹

Деякі юрисдикції можуть вимагати додаткової звітності у розділі «Інша інформація» річної звітності. Наприклад, у деяких юрисдикціях управлінському персоналу може бути необхідним прокоментувати довгострокову життєздатність чи стратегію.

Відповідальність аудитора щодо іншої інформації міститься в МСА 720 (переглянутому), в тому числі, коли в іншій інформації розкриваються питання стосовно безперервності діяльності або життєздатності чи стратегії суб'єкта господарювання. Під час ознайомлення з іншою інфор-

мацією від аудитора вимагається, серед інших питань:

- Розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю. Як основу цього розгляду аудитор слід порівняти відібрані суми або інші елементи в іншій інформації (які, як передбачається, мають бути такими самими, підсумовувати або більш деталізувати суми або інші елементи фінансової звітності) з подібними сумами або іншими елементами у фінансовій звітності; та
- Розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту в контексті отриманих аудиторських доказів та висновків, зроблених під час аудиту.

В параграфах з 16 по 19 МСА 720 (переглянутого) пояснюється відповідь аудитора, в тому числі доречні заходи, якщо ідентифіковано суттєву невідповідність або якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації.

¹¹ МСА 720 (переглянутий), відповідальність аудитора щодо іншої інформації

Значні затримки у затвердженні фінансової звітності



Параграф 26 МСА 570 (переглянутого), вимагає, щоб, якщо має місце значна затримка затвердження фінансової звітності управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, після дати фінансової звітності, аудитор звернувся із запитом щодо причин такої затримки. Якщо аудитор вважає, що затримка може бути пов'язана з подіями або умовами, що стосуються оцінки безперервності, він повинен виконати необхідні додаткові процедури, описані у параграфі 16 МСА 570 (переглянутого), а також розглянути вплив на висновок

аудитора щодо існування суттєвої невизначеності, як описано у параграфі 18 МСА 570 (переглянутого).

Пандемія COVID-19 може стати фактором, що сприяє затримці затвердженню фінансової звітності, оскільки деякі юрисдикції вже дозволили продовжити строки подання. Якщо відбувається значна затримка, аудитор має розглянути вищенаведені вимоги МСА 570 (переглянутого) та впевнитись, що комунікація з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, залишалася відкритою та ефективною, дозволяючи як аудиторам, так і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, виконувати свої відносні обов'язки, незважаючи на значну затримку затвердження фінансової звітності.

Документація



МСА 230¹², параграф 8, вимагає, щоб аудитор документував характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, результати виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази, а також значні питання, що виникли протягом аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження висловлені під час формування цих висновків. Відповідно, якщо очікується, що аудиторські процедури щодо безперервності діяльності будуть задокументовані для пояснення того, як були досягнуті висновки аудитора та які з них будуть основою для звіту аудитора, включаючи будь-які модифікації думки або інші необхідні зміни до аудиторського звіту.



¹² МСА 230, Аудиторська документація

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants®) або МФБ (IFAC®.) допомагає реалізації структур і процесів, що забезпечують діяльність РМСАНВ.

РМСАНВ та МФБ не несуть відповідальності за збитки, заподіяні будь-якій особі, яка діє або утримується від дій внаслідок матеріалів у цій публікації, незалежно від того, чи завдано шкоди через недбалість або іншим чином.

Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з огляду, Міжнародні стандарти супутніх послуг, Міжнародні стандарти контролю якості, Нотатки з міжнародної практики аудиту, Проекти для обговорення, Консультаційні документи, та інші публікації РМСАНВ видаються та захищені авторським правом МФБ.

Copyright © Квітень 2020 МФБ. Усі права застережені. Цю публікацію можна завантажити для особистого та некомерційного використання (тобто, професійного довідника або дослідження) з www.iaasb.org. Для перекладу, відтворення, зберігання чи передачі або для інших подібних видів використання цього документа потрібен письмовий дозвіл.

«Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості», «Міжнародні стандарти аудиту», «Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості», «Міжнародні стандарти завдань з огляду», «Міжнародні стандарти супутніх послуг», «Міжнародні стандарти контролю якості», «Нотатки з міжнародної практики аудиту», РМСАНВ, МСА, МСЗНВ, МСЗО, МССП, МСКЯ, НМПА, та логотип РМСАНВ є торговельними марками МФБ або зареєстрованими торговельними марками та знаками на послуги МФБ у США та інших країнах.

Для отримання інформації про авторські права, торговельну марку, та дозвільної інформації, будь-ласка, перейдіть за посиланням [permissions](mailto:permissions@ifac.org) або зверніться permissions@ifac.org.

Це «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається —розгляд аудитором впливу COVID-19» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), опубліковане Міжнародною Федерацією бухгалтерів у квітні 2020 року англійською мовою, було перекладено на українську мову Аудиторською Палатою України у червні 2020 року, та використовується з дозволу МФБ. Затверджений текст всіх публікацій МФБ – це текст, опублікований МФБ англійською мовою. МФБ не несе відповідальності за повноту і точність перекладу або за дії, які можуть настати внаслідок цього.

Англomовний текст «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається —розгляд аудитором впливу COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Україномовний текст «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається —розгляд аудитором впливу COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Назва оригіналу: «IAASB Staff Audit Practice Alert: Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19»

За отриманням дозволу на відтворення, зберігання або передачу чи іншого подібного використання цього документа звертайтеся до Permissions@ifac.org