

Події після звітного періоду в 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 щодо подій після звітного періоду відповідно до Міжнародних стандартів аудиту™ (МСА™).

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

Укладачам, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та користувачам фінансової звітності ця публікація буде корисною для розуміння відповідальності аудитора щодо подій після звітного періоду.

Невизначеність та виклики, спричинені пандемією COVID-19, в тому числі ймовірність виникнення незапланованих подій у будь-який час, невизначеність тривалості цих подій та потенційні зрушення строків впливають на багато областей аудиту. Наприкінці кожного звітного періоду суб'єкти господарювання ретельно оцінюють інформацію, яка стає відомою після дати звітності, але до дати випуску фінансових звітів. Відповідно, аудиторам потрібно зосередити увагу на подіях, що відбуваються між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту (тобто, подіях після звітного періоду¹), та їхньому впливі на фінансову звітність, якщо такий є (дивись також доречні визначення та пояснення на останній сторінці для додаткового розуміння).

Що таке подальші події та як вони мають відобразитися у фінансовій звітності?

МСА560, *Події після звітного періоду*, визначає обов'язки аудитора щодо таких подій.

Зазвичай існує два типи **подій після звітного періоду**:

- a) Ті, які надають докази умов, які існували *на дату* фінансової звітності.
- b) Ті, які надають докази умов, які виникли *після дати* фінансової звітності.²

Як описано в МСА560, багато концептуальних основ фінансової звітності посилаються на події, які відбуваються після дати фінансової звітності, як на подальші події. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 10, *Події після звітного періоду*, докладно розглядає облік у фінансовій звітності операцій та подій, що відбуваються між датою фінансової звітності та датою, коли цю звітність затверджено до випуску.

¹ МСА560, *Події після звітного періоду*, параграф 5(е)

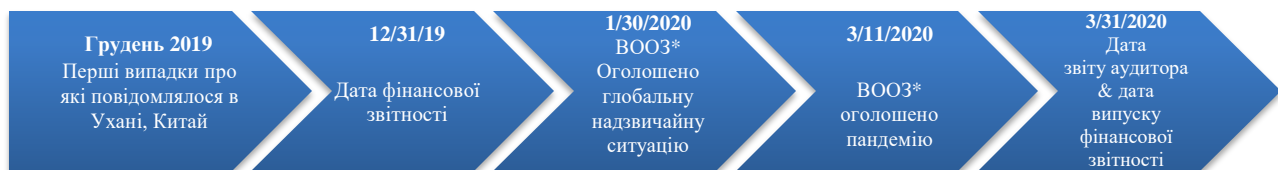
² МСА560, параграф 2

Управлінський персонал несе відповідальність за внесення коригувань або підготовку відповідних інших розкриттів у фінансовій звітності, якщо доречно, щодо подальших подій відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Наступні визначення та їх відображення у фінансовій звітності описані в МСБО 10.³

Тип подальших подій	Визначення та вплив
Події, які вимагають коригування	Події, що надають докази щодо умов, які існували на кінець звітного періоду (тобто, на дату фінансової звітності) Вплив: Коригування сум, визнаних у фінансовій звітності.
Події, які не вимагають коригування	Події, що вказують на умови, які виникли після звітного періоду (тобто, після дати фінансової звітності). Вплив: Розкриття характеру події та оцінку її фінансового впливу або твердження, що така оцінка не може бути зроблена.

Питання, які слід взяти до уваги управлінському персоналу під час оцінки подій після дати фінансової звітності

Дотримуючись застосовної концептуальної основи фінансового звітування, управлінський персонал застосовує судження при визначенні впливу на фінансову звітність будь-яких подальших подій, пов'язаних з пандемією COVID-19, беручи до уваги дату фінансової звітності, факти та обставини суб'єкта господарювання та умови, які існували на цю дату або виникли після неї. Розглянемо, наприклад, наступний ілюстративний сценарій:



* Всесвітня організація охорони здоров'я.

В цьому сценарії дата фінансової звітності передуює оголошенню ВООЗ надзвичайної ситуації в галузі охорони здоров'я, оголошенню пандемії та, як наслідок, падінню показників глобальних ринків, але після повідомлення про перші випадки захворювань в Ухані, Китай. Визначаючи, чи існували відповідні події на дату фінансової звітності, управлінському персоналу слід взяти до уваги конкретні обставини суб'єкта господарювання, наприклад, місце розташування та місце здійснення діяльності (наприклад, чи мала компанія великі операції в Китаї).

Інші міркування слід застосувати, якщо дата фінансової звітності 31 березня 2020 або 30 червня 2020. Оскільки наслідки спалаху COVID-19 продовжуються, фіксація подій, які стосуються конкретних умов, що існували або існують на дату фінансової звітності, потребуватиме ретельної оцінки.

³ МСБО 10, параграфи 3, 8 та 10

Додаткові рекомендації щодо відповідальності управлінського персоналу стосовно подій після звітного періоду в сучасних умовах можна знайти в матеріалі Міжнародної Федерації Бухгалтерів (IFAC) “Наслідки COVID-19 для фінансової звітності”.⁴ Деякі юрисдикції також видали рекомендації з урахуванням конкретних локальних обставин стосовно того, чи є події, які виникли внаслідок пандемії COVID-19, коригуючими або некоригуючими (такими, що розкриваються) подіями, які також можуть бути корисними для інших.

Яка відповідальність аудитора стосовно отримання достатніх відповідних аудиторських доказів щодо подальших подій внаслідок пандемії COVID-19?

Аудитори зобов'язані виконувати процедури, призначені для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів того, що всі події, які потребують коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності, що відбулися між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора, були ідентифіковані та належним чином відображені у фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. МСА560, параграфи 6–8).

Виконуючи роботу у відповідь на оцінку аудитором ризику, пов'язаного з подіями після звітного періоду, в тому числі з впливом пандемії COVID-19, аудитор розглядає коригування або розкриття, зроблені управлінським персоналом, включаючи часові рамки, використані для розмежування подій, які вимагають та які не вимагають коригування. Це також включає розгляд впливу змін у середовищі на визнання та оцінку залишків на рахунках та операцій у фінансовій звітності (якщо події коригуючі) або інші специфічні розкриття (якщо некоригуючі).

Виконання процедур до дати звіту аудитора

В деяких юрисдикціях було розширено терміни подання фінансової звітності. За цих обставин, хоча аудитори могли вже виконати процедури щодо подальших подій до початково запланованої дати звіту аудитора, їм буде необхідно виконати процедури, щоб охопити більш тривалий період. Важливо, щоб в поточних умовах, які постійно змінюються, аудиторські докази, отримані щодо подальших подій, охоплювали весь період до дати звіту аудитора. Наприклад, в наведеному вище прикладі, аудиторські процедури мають поширюватися на період до 31 березня 2020.

Приклади подій та умов, які можуть бути доречними в поточному середовищі

Далі наведено приклади подій або умов, на які може вплинути пандемія COVID-19 або які можуть існувати як її результат, та які можуть бути доречними для аудитора при визначенні того, чи відбулися події після звітного періоду та, за необхідності, чи були вони належним чином відображені у фінансовій звітності (також див. МСА560, параграфи A7–A10):

⁴ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>



Нові зобов'язання, запозичення чи гарантії, які були прийняті в результаті пандемії



Нещодавні або заплановані продажі чи придбання активів в результаті пандемії



Збільшення інструментів власного капіталу або боргових інструментів, наприклад емісія нових акцій або боргових зобов'язань, або угоди про злиття чи ліквідація, що відбулися або заплановані



Імовірність дотримання умов за угодами, які передбачають платежі на основі акцій, та відповідного обліку змін або врегулювання таких угод



Виплати допомоги або економічні стимули, надані урядом у вигляді позик або грантів



Будь-які зміни в умовних зобов'язаннях (наприклад, нові умовні зобов'язання чи обставини, що впливають на оцінку існування умовних зобов'язань, здатність виконати узгоджені цільові показники для можливого врахування в угодах про об'єднання бізнесу тощо)



Будь-які незвичайні коригування в бухгалтерському обліку, внесені або які розглядаються, наприклад, додаткові чи змінені проводки закриття періоду, або події, які потребують нестандартних журнальних проводок



Будь-які події, що ставлять під сумнів прийнятність облікових політик, застосованих у фінансовій звітності (наприклад, події, які ставлять під сумнів застосування принципу безперервності діяльності)



Будь-які події, що впливають на облікові оцінки чи резерви у фінансовій звітності. Наприклад, похідні фінансові інструменти та хеджування (наприклад, якщо прогнозована операція більше не має високої імовірності), страхові вимоги (наприклад, впевненість в отриманні дебіторської заборгованості в умовах призупинення діяльності та/або страхових виплат та можливе розкриття умовних активів), домовленості про знижки з клієнтами або постачальниками, змінна компенсація, нарахування комісійної винагороди тощо)



Будь-які події, що стосуються відновлюваності активів



Модифікація існуючих домовленостей (наприклад, зменшення чи відстрочення лізингових платежів, надане орендодавцем орендарю, зміни умов боргу тощо)



Податкові наслідки (наприклад, вплив зменшення обсягів товарів та послуг на трансфертне ціноутворення, відшкодуваність відстрочених податкових активів)



Виплати працівникам при звільненні внаслідок скорочення штату (наприклад, внаслідок припинення чи реорганізації діяльності після звітної дати)

Застосування професійного скептицизму

Визначення управлінським персоналом та облік коригуючих або некоригуючих подій, якщо застосовне, можливо ускладняться через вплив COVID-19. Відповідно, аудиторю може бути необхідним розробити та виконати розширені або додаткові процедури.

Невизначеності та виклики, пов'язані з COVID-19, з урахуванням фактів та обставин суб'єкта господарювання, скоріше за все, призведуть до значних суджень управлінського персоналу, що вимагає від аудитора застосовувати професійний скептицизм при виконанні роботи щодо подальших подій. Застосування професійного скептицизму у цьому відношенні означає ставлення під сумнів та розгляд достатності та доречності аудиторських доказів того, що всі суттєві подальші

події (тобто, ті, які потребують внесення коригувань або розкриття інформації у фінансовій звітності) були ідентифіковані та належним чином відображені у фінансовій звітності з урахуванням конкретних обставин.

Письмові запевнення

Аудитор повинен відповідно до параграфу 9 МСА560 звернутися із запитом письмових запевнень, що всі події, які відбулися після дати фінансової звітності та для яких застосовна концептуальна основа фінансової звітності вимагає коригування або розкриття, були відкориговані або розкриті.

Письмові запевнення мають бути датовані якомога ближче до дати звіту аудитора, але не пізніше цієї дати.⁵ Пандемія COVID-19 може бути фактором, що сприяє затримці фінансової звітності (як було зазначено раніше, деякі юрисдикції дозволили збільшити час або тривалість подання фінансових звітів). У таких випадках важливо, щоб письмові запевнення охоплювали додатковий період до дати звіту аудитора або максимально близько до неї, в тому числі будь-які подальші зміни, які можуть бути необхідними для включення.

Крім того, якщо управлінський персонал розпочав роботу щодо виявлення та обліку коригуючих та некоригуючих подій, якщо це застосовне, до періоду, який закінчується раніше ніж тривалий період, аудитор може звернутися до управлінського персоналу з проханням розширити розгляд подій на тривалий період.

Значення комунікації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями

Пандемія COVID-19 призвела до виникнення різноманітних складних та комплексних питань, пов'язаних із фінансовою звітністю. Відповідальність тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність та інші процеси управління, ймовірно посилиться. Наприклад, їм може знадобитися забезпечити адаптацію структури та функціонування відповідних процедур контролю суб'єкта господарювання з точки зору достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів.

Постійне та регулярне спілкування аудитора з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, особливо в період після дати фінансової звітності, може допомогти аудитору зрозуміти зміни, що вносяться у відповідь на ситуацію, яка змінюється, та допомогти аудитору в оцінці процедур, які необхідно виконати для отримання достатніх відповідних доказів.

Чи вимагається виконання аудиторських процедур, якщо події пандемії COVID-19 стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту?

Аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно фінансової звітності після дати звіту аудитора (до чи після дати оприлюднення фінансової звітності), якщо тільки аудитору не стане відомо про факт, який, якби був відомий аудитору на дату звіту аудитора, міг би привести до внесення змін до звіту аудитора.

Наприклад, у ілюстративному сценарії, наведеному раніше, якби 8 квітня 2020 аудитор стали відомі значні події щодо COVID-19, які, якби вони були відомі 31 березня 2020 (дата звіту аудитора), могли призвести до внесення змін до звіту аудитора, можуть знадобитися додаткові процедури.

В параграфах 10 – 17 МСА560 розглядаються обов'язки аудитора, якщо йому стало відомо про факти після дати звіту аудитора.

⁵ МСА580, *Письмові запевнення*, параграф 14

Як результати аудиторських процедур щодо подальших подій впливають на звіт аудитора?

Якщо на основі результатів виконаних аудиторських процедур аудитор визначає, що фінансова звітність містить суттєві викривлення, або не в змозі отримати достатні відповідні аудиторські докази, щоб визначити чи фінансова звітність містить суттєві викривлення, необхідна модифікація думки у звіті аудитора відповідно до МСА705 (переглянутого).⁶

Якщо аудитору вдасться отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо подальших подій, як це вимагається МСА560, він може вважати за доцільне визначити подальші події як Ключове питання аудиту згідно з МСА701,⁷ або вважати за необхідне привернути увагу користувачів до подальших подій за допомогою включення Пояснювального параграфу або Параграфу з інших питань відповідно до МСА706.⁸ Звітність аудитора розглядається у більш загальному вигляді в окремому документі Попередженні з практики аудиту: *Звітність аудитора в поточному середовищі, що розвивається – Розгляд аудитором впливу COVID-19.*⁹

Доречні визначення та їх опис¹⁰

Ця публікація містить посилання на різні дати. Визначення та їх опис, які допомагають зрозуміти зміст, наведені далі:

- **Дата фінансової звітності** – Дата, на яку припадає кінець останнього періоду, який охоплює фінансова звітність.
- **Дата затвердження фінансової звітності** – Дата, на яку всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були складені а ті, кого наділено визначеними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.
- **Дата звіту аудитора** – Дата, якою аудитор датує звіт аудитора щодо фінансової звітності. Ця дата інформує користувачів аудиторського звіту, що аудитор розглянув вплив подій та операцій, про які стало відомо аудитору, і які відбулися до зазначеної дати.¹¹
- **Дата оприлюднення фінансової звітності** – Дата, коли звіт аудитора і фінансова звітність, що підлягала аудиту, стали доступні третім сторонам.

⁶ МСА705 (переглянутий), *Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*, параграф 6

⁷ МСА701, *Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*, параграфи 9-10

⁸ МСА706 (переглянутий), *Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора*, параграфи 8-11

⁹ Буде опубліковано у травні 2020

¹⁰ МСА560, параграф 5(a)-(d)

¹¹ МСА700 (переглянутий), *Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*, параграф А66

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 недбальство 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 © Травень 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 документу 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](#) або зверніться permissions@ifac.org.

Це «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Події після звітнього періоду в поточному середовищі, що розвивається—Розгляд аудитором впливу COVID-19» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), опубліковане Міжнародною Федерацією бухгалтерів у травні 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: Події після звітнього періоду в поточному середовищі, що розвивається—Розгляд аудитором впливу COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Україномовний текст «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Події після звітнього періоду в поточному середовищі, що розвивається —Розгляд аудитором впливу COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Назва оригіналу: «IAASB Staff Audit Practice Alert: Subsequent Events 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 документу звертайтеся до Permissions@ifac.org