

Звітність аудитора у поточному середовищі, що розвивається, внаслідок COVID-19

Ця публікація підготовлена для висвітлення ключових сфер для зосередження у поточному середовищі, що стосуються аудиторської звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту™ (МСА™) та Міжнародних стандартів завдань з огляду™ (МСЗО™). Ця публікація не змінює та не скасовує МСА та МСЗО, тексти яких є офіційними. Читання цієї публікації не є заміною читання МСА та МСЗО.

Це сповідання щодо практики аудиту призначено виключно для розгляду складання звіту аудитором, який виконує аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до МСА, або коли аудитор виконує завдання з огляду проміжної фінансової інформації того ж самого суб'єкта відповідно до МСЗО 2410.¹

Ця публікація може бути корисною для укладачів звітності, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та користувачів фінансової звітності для розуміння потенційних наслідків для аудиторських звітів та звітів за результатами огляду проміжної звітності, що виникають з питань, які стали більш актуальними за поточних обставин.

Пандемія COVID-19 має значні глобальні наслідки для економіки, ринків та бізнесу, включаючи волатильність та можливу суттєву невизначеність. За таких непередбачуваних обставин аудиторам суб'єктів господарювання, що постраждали від цих умов, необхідно буде зосередитись на потенційних наслідках для аудиторських звітів та проміжних звітів щодо огляду, які використовуються для повідомлення аудиторської думки або висновку за результатами огляду, відповідно, визначеним користувачам. Відповідні дії залежатимуть від обставин конкретного завдання.

Це попередження щодо практики аудиту підкреслює можливі наслідки для звітів аудитора та звітів з огляду проміжної фінансової звітності, що впливають із поточного середовища, включаючи:

- Модифікацію думки аудитора через суттєві викривлення фінансової звітності або неможливість отримати достатні відповідні аудиторські докази;
- Суттєву невизначеність, що стосується безперервності діяльності;
- Включення параграфів "Ключові питання аудиту (КАМ)" та/або пояснювального параграфа (ЕОМ); і
- Наслідки для звітів із завдань з огляду проміжної фінансової звітності, коли аудитор фінансової звітності також виконує огляд проміжної фінансової звітності.



Складання фінансової звітності та аудиторського звіту

Відповідальність управлінського персоналу за складання фінансової звітності

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Управлінський персонал повинен робити судження та оцінки стосовно сум та розкриттів інформації у фінансовій

¹ МСЗО 2410, *Огляд проміжної фінансової звітності, виконаний незалежним аудитором суб'єкта господарювання*

звітності. Це включає оцінку того, чи залишається відповідним припущення про безперервність діяльності як основи при складанні фінансової звітності.

За поточних обставин розкриття інформації набуває все більшого значення. Користувачі очікують підвищення прозорості через розкриття інформації, що стосується суттєвих наслідків пандемії COVID-19. Ці розкриття можуть стосуватися впливу на волатильність фінансового ринку, погіршення кредитування або проблем ліквідності, державну підтримку (наприклад, урядові гранти), та зміни, що виникають внаслідок скорочення виробництва та реструктуризації, серед інших питань.

Отримання достатніх відповідних аудиторських доказів для підтвердження аудиторської думки

Пандемія COVID-19 піддала випробуванням способи, якими аудитори отримують достатні та відповідні аудиторські докази. Загальними проблемами є проблеми з доступом (наприклад, спричинені обмеженнями подорожей та роботою на віддалених умовах) та наявністю персоналу клієнта. Наприклад, аудитори більше не можуть бути присутніми під час інвентаризації запасів; аудитори групи можуть мати проблеми з доступом до робочих документів аудиторів компонентів; або аудитори можуть бути не в змозі зрозуміти та протестувати внутрішній контроль через зміни у способі діяльності суб'єктів господарювання. У деяких випадках аудитори мають можливість вжити альтернативні процедури для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів, але в інших випадках це може бути неможливим.

Коли аудитор не в змозі отримати достатні відповідні аудиторські докази, потрібні для створення підґрунтя для формування думки щодо фінансової звітності, йому необхідно розглянути вплив цього на аудиторський звіт, включаючи необхідність модифікації думки.

Згідно МСА, отримання достатніх відповідних аудиторських доказів застосовується тією ж мірою до розкриття інформації. Крім того, для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, аудитори зобов'язані розглянути загальне подання фінансової звітності та чи відображає фінансова звітність, включаючи розкриття інформації, основні операції та події таким чином, щоб досягти достовірного подання. Якщо розкриття не адекватно описує суттєві наслідки пандемії COVID-19 (наприклад, щодо значних припущень для облікових оцінок, управління фінансовими ризиками або суттєвих суджень щодо безперервності діяльності), необхідно розглянути можливий вплив на звіт аудитора. Це може включати розгляд того, чи потрібна модифікація думки.

Звіт аудитора

Аудитор планує та виконує аудит, щоб отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому, включаючи розкриття інформації, не містить суттєвого викривлення. Аудитор висловлює думку щодо фінансової звітності в аудиторському звіті на основі отриманих аудиторських доказів.

Наступні МСА доречні для аудиторського звіту:

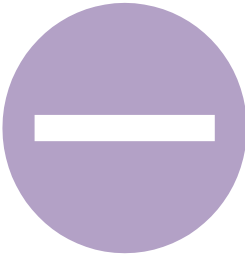
- [МСА 700 \(переглянутий\), Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності](#), встановлює вимоги до формування думки аудитором та змісту аудиторського звіту. МСА 700 (переглянутий) також містить ілюстративні приклади звітів для ситуацій, коли не потрібні модифікації думки чи звіту аудитора.
- [МСА 701, Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора](#), розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації з тих питань, які за його професійним судженням, були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності

лістингових підприємств або інших суб'єктів, для яких закон чи нормативний акт вимагає повідомлення ключових питань аудиту. За інших обставин, аудитор також може прийняти рішення повідомити ключові питання аудиту.

- [МСА 705 \(переглянутий\), Модифікації думки у звіті незалежного аудитора](#), встановлює вимоги до модифікації думки аудитора щодо фінансової звітності, якщо вона містить суттєві викривлення або аудитор не в змозі отримати достатні відповідні аудиторські докази. МСА 705 (переглянутий) також надає ілюстративні приклади звітів з модифікаціями аудиторської думки.
- [МСА 706 \(переглянутий\), Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора](#), пояснює обставини, за яких такі параграфи можуть бути необхідними, та надає ілюстративні приклади таких параграфів.

Далі у цій публікації пояснюються різні можливі способи, якими може бути модифіковано звіт аудитора, якщо питання, пов'язані із впливом пандемії COVID-19, є доречними для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Модифікації думки аудитора



Вплив пандемії COVID-19 може посилити умови, що спричиняють модифікації, які виникають із обставин, коли аудитор:

- Визначив, що існують, відповідно до МСА 450, невиправлені викривлення, які є суттєвими, окремо чи у сукупності, для фінансової звітності в цілому;² або
- Дійшов висновку, відповідно до МСА 330, що не може отримати достатні відповідні аудиторські докази.³

За нинішніх обставин модифікації думки аудитора можуть виникати, наприклад, тому, що *суттєві викривлення у фінансовій звітності* стосуються наступного:

- **Доречність або достатність розкриттів** у фінансовій звітності. Наприклад, коли фінансова звітність не містить всіх розкриттів, необхідних для належного опису впливу поточних обставин на суб'єкта внаслідок пандемії COVID-19, включаючи достатній опис доречних ризиків, оцінок та суджень, застосованих для такого суб'єкта господарювання.
- **Належне застосування облікової політики суб'єкта господарювання**, наприклад, неналежне визнання та оцінка, відповідно до облікової політики, активів та зобов'язань.

Модифікації думки аудитора також можуть виникати внаслідок *неможливості отримати достатні відповідні аудиторські докази*, включаючи обставини поза контролем суб'єкта господарювання або обставини, що стосуються характеру або часу роботи аудитора. Наприклад, доступ до облікових записів суб'єкта господарювання або здатність отримати аудиторські докази можуть бути обмежені внаслідок обмежень, встановлених державою, та заборони на поїздки під час пандемії COVID-19 (наприклад, доступ до інформації або людей, які можуть стосуватися суб'єкта господарювання чи його компонентів, в тому числі асоційованих та спільних підприємств тощо).

Типи модифікацій думки аудитора та пояснення обставин для кожної з них (тобто, думка із застереженням, негативна думка та відмова від думки) на основі судження аудитора в конкретній ситуації викладені в МСА 705 (переглянутому)⁴.

² МСА 450, *Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту*, параграф 11 та МСА 705 (переглянутий), параграф 6(а)

³ МСА 330, *Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*, параграфи 26-27 та МСА 705 (переглянутий), параграф 6(б)

⁴ МСА 705 (переглянутий), параграфи 7–10

В таблиці нижче показано, як судження аудитора про характер питання, який спричиняє модифікацію, та всеохоплюваність його впливу чи можливого впливу на фінансову звітність впливає на тип думки, яку слід висловити.

Характер питання, що спричиняє модифікацію	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу на фінансову звітність	
	Суттєві але не всеохоплюючі	Суттєві та всеохоплюючі
Фінансова звітність суттєво викривлена	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати достатні відповідні аудиторські докази	Думка із застереженням	Відмова від думки

МСА 705 (переглянутий)⁵, визначає конкретні елементи аудиторського звіту у випадку модифікації думки щодо фінансової звітності.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Загалом, коли аудитор планує модифікувати думку в звіті аудитора, він повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про обставини, які призвели до очікуваної модифікації та формулювання модифікації.⁶ Також може бути необхідним додаткове повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, за певних обставин, коли має місце модифікація думки аудитора (наприклад, існує суттєве викривлення внаслідок нерозкриття інформації).⁷



Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності

Поточна невизначеність фінансових, операційних та інших умов, що виникають внаслідок пандемії COVID-19, ймовірно, призведуть до підвищеного ризику. Отже, може виникнути потреба у більш переконливих аудиторських доказах щодо оцінки управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі та відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності. Висновки аудитора стосовно безперервності діяльності, з огляду на факти та обставини суб'єкта господарювання, визначають можливий вплив на звіт аудитора.

[МСА 570 \(переглянутий\)](#), [Безперервність діяльності](#) встановлює відповідальність аудитора стосовно безперервності діяльності та впливу на звіт аудитора. У додатку до МСА 570 (переглянутого) наводяться ілюстративні приклади звітів аудитора, що стосуються безперервності діяльності.

МСА 570 (переглянутий) вимагає від аудитора оцінити, чи отримано достатні відповідні аудиторські докази щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності.⁸ Робочі зусилля для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів для підтвердження висновку аудитора, та висновку щодо доречності використання управлінським

⁵ МСА705 (переглянутий), параграфи 20–29

⁶ МСА705 (переглянутий), параграф 30

⁷ МСА705 (переглянутий), параграф 23(а)

⁸ МСА570 (переглянутий), параграфи17–20

персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку у відповідності до МСА 570 (переглянутого), додатково роз'яснюються у [Сповідненні щодо практики аудиту, Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається — Розгляд аудитором впливу COVID-19](#), виданому РМСАНВ. Хоча це повідомлення містить розділ, який стосується потенційних наслідків для звіту аудитора, у ньому надаються додаткові деталі та розширюються ситуації модифікації аудиторської думки (тобто, думки із застереженням, негативної думки або відмови від думки).

Коли потрібні зміни до звіту аудитора, що стосуються безперервності діяльності

Коли аудитор доходить висновку, що використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку є доречним, але існує суттєва невизначеність, аудитор визначає, чи адекватно фінансова звітність розкриває основні події та умови, плани управлінського персоналу щодо розгляду цих подій і умов та чи може за цих умов суб'єкт господарювання бути здатним реалізувати свої активи і виконувати свої зобов'язання в звичайному ході бізнесу.

Наслідки для аудиторського звіту підсумовані у наступній таблиці:

Вплив на звіт аудитора ⁹		
Висновок аудитора	Наслідки для звітності	Обставини, які призводять до модифікації
Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є неприйнятним	Негативна думка	Якщо фінансова звітність була складена управлінським персоналом з використанням припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку, але за судженням аудитора така основа більше не є прийнятною.
Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, АЛЕ існує суттєва невизначеність	Немодифікована думка + Окремий розділ під заголовком «Суттєва невизначеність»¹⁰	Якщо у фінансовій звітності належним чином розкрито інформацію про суттєву невизначеність, звіт аудитора включає окремий розділ під заголовком “Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності” для: <ul style="list-style-type: none"> • Привертання уваги до доречного розкриття у фінансовій звітності . • Зазначення, що ці події або умови вказують на існування суттєвої невизначеності, що може поставити від значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, та що думка аудитора не модифікована з цього питання.

⁹ МСА 570 (переглянутий), параграфи 21–24

¹⁰ МСА 570 (переглянутий), параграф 22

Вплив на звіт аудитора ⁹		
Висновок аудитора	Наслідки для звітності	Обставини, які призводять до модифікації
	Думка із застереженням або негативна думка	<p>Якщо у фінансовій звітності не зроблене належне розкриття інформації про суттєву невизначеність, аудитор:</p> <ul style="list-style-type: none"> Висловлює думку із застереженням або негативну думку, за необхідності, відповідно до МСА 705 (переглянутого); і У розділі звіту аудитора “Основа для думки із застереженням (негативної думки)”, зазначає, що існує суттєва невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність суб’єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, і що фінансова звітність не розкриває належно це питання.
	Відмова від думки	Може використовуватися у ситуаціях (за надзвичайно рідкісних обставин), пов’язаних з численними невизначеностями, які є значними для фінансової звітності в цілому. ¹¹
Неможливо дійти висновку через небажання управлінського персоналу зробити або розширити оцінку	Думка із застереженням або відмова від думки	Якщо управлінський персонал не бажає робити або розширити свою оцінку здатності суб’єкта продовжувати безперервну діяльність на вимогу аудитора, аудитор розглядає наслідки цього для аудиторського звіту, ¹² оскільки аудитор може не мати змоги зробити висновок щодо використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку. Відповідно до МСА 705 (переглянутого), якщо можливий вплив на фінансову звітність такого обмеження обсягу аудиту є суттєвим, може бути доречною думка із застереженням або відмова від думки.
Припущення про безперервність діяльності як основа є неприйнятним ТА фінансову звітність складено на іншій прийнятній основі бухгалтерського обліку	Немодифікована думка	<p>Коли припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку не є прийнятним та управлінський персонал складає фінансову звітність на іншій основі (наприклад, на ліквідаційній основі), та:</p> <ul style="list-style-type: none"> Аудитор визначає, що ця інша основа бухгалтерського обліку є прийнятною за даних обставин; та

¹¹ МСА 570 (переглянутий), параграф А33

¹² МСА 570 (переглянутий), параграф 24

Вплив на звіт аудитора ⁹		
Висновок аудитора	Наслідки для звітності	Обставини, які призводять до модифікації
		<ul style="list-style-type: none"> Зроблене адекватне розкриття інформації про основу бухгалтерського обліку, за якою складено фінансову звітність. <p>За таких обставин аудитор висловлює немодифіковану думку, але може вважати за прийнятне або необхідне включити пояснювальний параграф в звіт аудитора відповідно до МСА 706 (переглянутого), щоб привернути увагу користувачів до цієї альтернативної основи бухгалтерського обліку та причини його використання.¹³</p>

Навіть коли немає суттєвої невизначеності, МСА 570 (переглянутий)¹⁴ вимагає від аудитора оцінити, враховуючи вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, чи фінансова звітність забезпечує належне розкриття подій чи умов, які можуть поставити під значний сумнів можливість суб'єкта продовжувати безперервну діяльність. Крім того, якщо фінансову звітність складено відповідно до концептуальної основи достовірного подання, управлінським персоналом можуть бути надані додаткові розкриття, крім тих, які вимагаються застосовною концептуальною основою (або аудитор може визначити, що такі додаткові розкриття є необхідними), для досягнення достовірного подання.

За таких обставин та якщо аудитор не повідомляє про такі питання як ключові питання аудиту у звіті аудитора відповідно до МСА 701, аудитор може включити пояснювальний параграф до аудиторського звіту відповідно до МСА 706 (переглянутого) для привертання уваги користувачів до таких розкриттів.

Повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями

МСА 570 (переглянутий)¹⁵ встановлює вимоги щодо повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

Ключові питання аудиту (КАМ)



Якщо застосовується [МСА 701, Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора](#), може знадобитися додаткова увага при визначенні ключових питань аудиту, що повідомляються у звіті аудитора, через зміни обставин та труднощі, що виникають внаслідок пандемії COVID-19. Наприклад, вплив на фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта наслідків COVID-19 може значним чином вплинути на проведені аудиторські процедури, особливо там, де були значущі оцінки управлінського персоналу.

¹³ МСА570 (переглянутий), параграф А27

¹⁴ МСА570 (переглянутий), параграф 20

¹⁵ МСА570 (переглянутий), параграф 25

У поточному середовищі, на визначення аудитором питань, які потребують значної уваги аудитора, може вплинути наступне:

- **Труднощі з отриманням достатніх відповідних аудиторських доказів** —умови, пов'язані з COVID-19, можуть спричинити труднощі у застосуванні аудиторських процедур, оцінці результатів цих процедур та отриманні доречних і надійних доказів, на яких можна базувати аудиторську думку, наприклад, оцінка фінансових інструментів або інші розрахунки справедливої вартості.
- **Конкретні події чи операції**, які мають значний вплив на фінансову звітність (тобто, зміни, що впливають на статті фінансової звітності по-іншому, або нові статті чи операції, чи незвичайні або разові операції (наприклад, нове знецінення нефінансових чи фінансових активів або відшкодування відстрочених податкових активів)).

Аудитор розглядає такі питання згідно з МСА 701¹⁶ при визначенні ключових питань аудиту.

Якщо було визначено, що існують ключові питання аудиту, про які слід повідомити у звіті аудитора, аудитор робить це в окремому розділі звіту під заголовком «Ключові питання аудиту».¹⁷ Опис кожного ключового питання аудиту:

- Включає посилання на відповідні розкриття, якщо такі є у фінансовій звітності; та
- Пояснює наступні аспекти стосовно професійного судження аудитора щодо питання:
 - Чому це питання вважалось одним із найбільш значущих в аудиті поточного періоду а тому було визначено як ключове питання аудиту; та
 - Як це питання вирішувалося під час аудиту.

Посилання на будь-які розкриття інформації дозволяє визначеним користувачам зрозуміти, як управлінський персонал вирішив це питання при складанні фінансової звітності. Крім того, аудитор може звернути увагу на ключові аспекти такого розкриття, які можуть допомогти визначеним користувачам зрозуміти, чому це питання є ключовим питанням аудиту.

Питання, які не представлені як ключові питання аудиту

МСА 701¹⁸ визначає, що питання, яке призводить до модифікованої думки відповідно до МСА 705 (переглянутого), або суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, які можуть поставити під значний сумнів спроможність суб'єкта продовжувати безперервну діяльність відповідно до МСА 570 (переглянутого), по суті є ключовими питаннями аудиту. Однак, за таких обставин, ці питання не описують у розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора; а аудитор включає посилання на розділ «Основа для думки із застереженням (негативної думки)» або розділ «Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності» до розділу «Ключові питання аудиту».

Матеріал для застосування до МСА 701,¹⁹містить приклад, якщо аудитор не має інших ключових питань аудиту для повідомлення в таких ситуаціях.

Ключові питання аудиту

[За винятком питань, описаних у розділі «Основа для думки із застереженням (негативної думки)» або розділі «Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності»,] ми визначили, що нема [інших] ключових питань аудиту для повідомлення у нашому звіті.

¹⁶ МСА 701, параграфи 9–10

¹⁷ МСА 701, параграф 13

¹⁸ МСА 701, параграф 15

¹⁹ МСА 701, параграф А58

Повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями

МСА701²⁰ вимагає від аудитора повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, які аудитор визначив як ключові питання аудиту, або, якщо застосовне, визначення аудитором відсутності ключових питань аудиту для повідомлення в звіті аудитора.

**Пояснювальні параграфи**

аудитор може вважати за необхідне привернути увагу користувачів до питання, належним чином поданого або розкритого у фінансовій звітності, яке, за судженням аудитора, має настільки важливе значення, що є фундаментальним для розуміння користувачами фінансової звітності. За таких обставин, МСА 706 (Переглянутий) вимагає, щоб аудитор включив до звіту аудитора пояснювальний параграф в окремому розділі аудиторського звіту з відповідним заголовком.

Пояснювальний параграф включає чітке посилання на питання, до якого привертається увага, якщо відповідне розкриття, яке повністю описує питання, може бути знайдене у фінансовій звітності, та зазначає, що думку аудитора не модифіковано щодо зазначеного питання.

Як було зазначено раніше, адекватне та повне розкриття інформації у фінансовій звітності набуває все більшого значення через наслідки пандемії COVID-19. Незважаючи на те, що аудитори можуть використати пояснювальні параграфи для привертання уваги до певних розкриттів, аудиторам слід пам'ятати, що широке використання пояснювальних параграфів може зменшити ефективність повідомлення аудитором про такі питання.²¹

Привернути увагу
до поданого або
розкритого
питання

Коли МСА 706 (переглянутий) не слід використовувати

Відповідно до МСА 706 (переглянутого),²² включення пояснювального параграфу до звіту аудитора не доцільне, якщо:

- Застосовується МСА701, та питання визначено, як ключове питання аудиту, про яке слід повідомити у звіті аудитора (тобто, таке питання включено в окремий розділ “Ключові питання аудиту” в звіті аудитора).
- Питання призводить до модифікації аудитором думки відповідно до МСА 705 (переглянутого) (тобто, якщо аудитор визначає, що думка із застереженням або негативна думка або відмова від думки є доречним за конкретних обставин завдання з аудиту).

Крім того пояснювальний параграф не є заміною відповідного розкриття у фінансовій звітності, яке повинен зробити управлінський персонал на вимогу застосовної концептуальної основи фінансового звітування, або яке по іншому необхідне для досягнення достовірного подання. Він також не є альтернативою для звітування

Не
використовується
якщо:
-Вже повідомлено
як КАМ
-Думку було
модифіковано

²⁰МСА 701, параграф17

²¹МСА706 (переглянутий), параграф А6. Крім того, параграфи з А1 до А5 надають матеріали для застосування, які розглядають зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту, та описують обставини, за яких може бути необхідним пояснювальний параграф.

²²МСА706 (переглянутий), параграф 8

відповідно до МСА570 (переглянутого), коли аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності.



Звіти щодо огляду проміжної фінансової звітності

Наслідки пандемії COVID-19 також мають бути розглянуті управлінським персоналом при складанні та випуску проміжної фінансової інформації. Зовнішній аудитор суб'єкта господарювання також має врахувати вплив цих наслідків при виконанні огляду проміжної фінансової інформації суб'єкта відповідно до [МСЗО 2410, Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання](#).

Для аудитора наслідки для звіту інші, тому що для огляду проміжної фінансової звітності аудитор висловлює висновок з огляду відповідно до МСЗО 2410. На відміну від аудиту огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що проміжна фінансова інформація не містить суттєвих викривлень (тобто аудитор отримує лише обмежену впевненість за результатами виконаних процедур).

У Сповідненні персоналу РМСАНВ з практики аудиту, *Завдання з огляду проміжної фінансової звітності у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19*,²³ розглядаються аудиторські процедури для огляду проміжної фінансової інформації у відповідності до МСЗО 2410, включаючи висновки на основі отриманих доказів. Далі окреслено міркування щодо звітування стосовно безперервності діяльності та інші модифікації звіту аудитора за результатами огляду.

Безперервність

У МСЗО 2410²⁴ викладені вимоги та пояснювальні матеріали у випадку, коли увагу аудитора привертає суттєва невизначеність стосовно події чи умови, яка може поставити під значний сумнів спроможність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. За таких умов МСЗО 2410 вимагає, щоб аудитор:

- Включив пояснювальний параграф до звіту щодо огляду, якщо у проміжній фінансовій інформації зроблене адекватне розкриття; або
- Надати висновок із застереженням або негативний висновок, якщо доречно, якщо суттєва невизначеність не розкрита адекватно у проміжній фінансовій інформації (залежно від суттєвості та всеохоплюваності впливу на проміжну фінансову інформацію).

Інші модифікації звіту щодо огляду

МСЗО 2410 також розглядає ситуації, коли модифікація звіту щодо огляду може бути доцільною на основі отриманих доказів або враховуючи обмеження обсягу огляду – такі модифікації зазвичай подаються додаванням пояснювального параграфу до звіту щодо огляду та відповідної модифікації висновку:

- *Відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування*—Якщо увагу аудитора привернуло питання, яке змушує аудитора вважати, що на проміжну фінансову інформацію впливає, або може вплинути, відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування (тобто, або неправильна проміжна фінансова інформація або неадекватне розкриття інформації), а управлінський персонал не виправляє проміжну

²³ Очікується, що повідомлення буде опубліковано на початку червня 2020

²⁴ МСЗО 2410, параграфи 56–59

фінансову інформацію або не додає необхідні розкриття, аудитор модифікує звіт щодо огляду:

- Висловлюється висновок із застереженням та додається пояснювальний параграф до звіту щодо огляду (тобто, пояснення є основою для звіту із застереженням). Приклади висновків із застереженням наведено у додатку 5 до МСЗО 2410.
- Висловлюється негативний висновок, якщо вплив відхилення на проміжну фінансову інформацію є настільки суттєвий та всеохоплюючий, що аудитор вважає, що висновок із застереженням не є адекватним для розкриття оманливого або неповного характеру проміжної фінансової інформації.²⁵ Приклади звітів щодо огляду з негативним висновком наведено у додатку 7 до МСЗО 2410.
- **Обмеження обсягу**—Якщо існує обмеження обсягу огляду(тобто, обмеження обсягу зазвичай перешкоджає аудитору завершити огляд), аудитор письмово повідомляє управлінському персоналу відповідного рівня та тим, кого наділено найвищими повноваженнями про причину, чому огляд не може бути завершений. Аудитор також розглядає, чи доцільно надавати звіт, та якщо звіт має бути виданий, який вплив це має на висновок аудитора. Залежно від фактів та обставин кожного суб'єкта господарювання обмеження обсягу може очікуватися в поточних умовах COVID-19, та виникати через:
 - Обмеження обсягу, накладені управлінським персоналом.
 - Інші обставини.

МСЗО 2410²⁶ надає більш детальну інформацію стосовно відмови аудитора від надання висновку або висловлення висновку із застереженням через обмеження обсягу.

- **Інші модифікації**—аудитор повинен розглянути модифікацію звіту щодо огляду додаванням параграфа для висвітлення значної невизначеності (крім щодо безперервності діяльності), що привернула увагу аудитора, вирішення якої залежить від майбутніх подій, які можуть вплинути на проміжну фінансову інформацію.²⁷

²⁵ МСЗО 2410, параграфи 45–47

²⁶ МСЗО 2410, параграфи 48–54

²⁷ МСЗО 2410, параграф 60

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 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 або зверніться permissions@ifac.org.

Це «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Звітність аудитора у поточному середовищі, що розвивається внаслідок 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 відповідальність за повноту і точність перекладу або за дії, які можуть настати внаслідок цього.

Англійський текст «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Звітність аудитора у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Україномовний текст «Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Звітність аудитора у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Назва оригіналу: «IAASB Staff Audit Practice Alert: Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19»

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