

## Завдання з огляду проміжної фінансової інформації у поточному середовищі, що розвивається, внаслідок COVID-19

Цю публікацію було підготовлено для висвітлення ключових питань, які потребують особливої уваги в поточних умовах під час огляду проміжної фінансової інформації відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду™ (МСЗО™) 2410, *Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання*.

Ця публікація не замінює та не скасовує МСЗО 2410, текст якого є офіційним. Читання цієї публікації не є заміною читанню МСЗО 2410.

Ця публікація може бути корисною для укладачів звітності, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та користувачів фінансової звітності для розуміння відповідальності аудитора стосовно огляду проміжної фінансової інформації.

Для багатьох підприємств фінансові наслідки пандемії COVID-19 спочатку мають бути відображені у проміжній фінансовій інформації суб'єкта господарювання за 2020р. Отже, обсяг та складність оновлень у проміжній фінансовій інформації, складеній суб'єктом господарювання після останнього повного пакету річної фінансової звітності можуть бути більшими, ніж зазвичай, для проміжних періодів у 2020р.

Законодавство юрисдикції, регулювання цінних паперів, біржові правила або національні стандарти можуть впливати на те, яка концептуальна основа фінансової звітності використовується для підготовки проміжної фінансової інформації, період, за який вона складається (наприклад, щоквартально або за півроку), та чи підлягає вона огляду або, можливо, аудиту незалежним аудитором суб'єкта господарювання. У деяких випадках підприємство може вибирати, яку концептуальну основу застосовувати та чи виконувати огляд або аудит проміжної фінансової інформації.

Це Сповіднення щодо практики аудиту висвітлює основні питання для аудиторів, які проводять огляд проміжної фінансової інформації відповідно до МСЗО 2410,<sup>1</sup> враховуючи унікальні виклики, які можуть виникнути у сучасних умовах.

Своєчасне врахування (або перегляд, якщо вже було заплановано) можливого впливу пандемії COVID-19 на завдання буде вкрай важливим, оскільки аудиторам можуть знадобитися додаткові

Огляд проміжної фінансової інформації відповідно до МСЗО 2410 є завданням з надання обмеженої впевненості, в якому незалежний аудитор суб'єкта господарювання висловлює висновок на основі огляду чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування ("висновок проміжного огляду"). Цей огляд виконується аудитором суб'єкта господарювання

<sup>1</sup> Параграф 3 МСЗО 2410 вимагає від практикуючого фахівця, якого призначено на виконання огляду проміжної фінансової інформації та який не є аудитором суб'єкта господарювання, виконувати огляд відповідно до МСЗО 2400 (переглянутого) *Завдання з огляду історичної фінансової звітності*. Це Сповіднення персоналу щодо практики аудиту зосереджується на виконанні огляду проміжної фінансової інформації, який виконується відповідно до МСЗО 2410. Термін "аудитор" використовується у цій публікації не тому, що аудитор виконує функцію аудиту, а тому, що обсяг цієї публікації обмежується завданнями з огляду проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання.

ресурси і час для планування та виконання завдання. У разі виконання завдання для групи, може виникнути необхідність у більшій участі аудиторів компонентів. Крім того, аудитори можуть визначити необхідним більш широке і часте спілкування з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад, щодо застосування концептуальної основи фінансового звітування або змін у внутрішньому контролі в умовах, що змінюються.



## Відповідальність управлінського персоналу за проміжну фінансову інформацію

Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку проміжної фінансової інформації, а також за встановлення та підтримання ефективного внутрішнього контролю, доречного для складання проміжної фінансової інформації. Управлінський персонал складає проміжну фінансову інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 34, *Проміжна фінансова звітність*, встановлює вимоги для проміжного фінансового звіту, складеного згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (“МСФЗ”).

Проміжна фінансова інформація, як правило, зосереджується на оновленнях з дати останнього повного пакету річної фінансової звітності. Пандемія COVID-19 може спричинити події та операції, які суттєво змінюють фінансовий стан та результати суб’єкта господарювання після завершення останнього річного звітного періоду. В результаті пандемії може знадобитися значно більше зусиль управлінського персоналу для належного застосування вимог концептуальної основи щодо визнання, оцінювання та розкриття інформації, в тому числі адекватного розкриття у проміжній фінансовій звітності інформації про пандемію COVID-19.

Як результат подій, викликаних пандемією, може збільшитися кількість суджень управлінського персоналу, необхідних для складання, подання та розкриття облікових оцінок. Більше того, управлінському персоналу може знадобитися запровадити нові, або змінити існуючі, процедури контролю для своєчасної підготовки проміжної фінансової інформації (наприклад, через зміни у персоналі або відсутність фізичного доступу) та для реагування на підвищені ризики помилок чи шахрайства. Менеджмент також може зіткнутися з проблемами логістики, наприклад, можуть виникнути труднощі з отриманням оцінок від експертів або отриманням інформації від дочірніх підприємств, спільних або асоційованих підприємств, розташованих в інших юрисдикціях, особливо, якщо ці юрисдикції продовжили граничні строки фінансової звітності.

### Застосовна концептуальна основа звітування

В управлінського персоналу можуть бути декілька варіантів вибору та застосування концептуальної основи фінансового звітування, включаючи прийняття рішення щодо складання повного чи скороченого комплексу проміжної фінансової звітності.

*“Хоча вимоги щодо розкриття інформації для проміжних звітів можуть бути меншими ніж для річних звітів, у випадку першого проміжного звіту, що публікується з початку пандемії COVID-19, буде доречним включити більш докладне розкриття цих питань та суттєвості їх впливу на емітента”*

*Заява IOSCO про важливість розкриття інформації про COVID-19, Травень 2020*

Застосовувана концептуальна основа складання проміжної фінансової інформації в юрисдикції може, наприклад, охоплювати визнані стандарти фінансового звітування (наприклад, МСБО 34<sup>2</sup> або інші визнані стандарти фінансового звітування) і може доповнюватися іншими вимогами законодавства стосовно проміжної фінансової звітності.<sup>3</sup>

Крім того, у відповідь на пандемію COVID-19, законодавство чи регулювання юрисдикції, регулювання з цінних паперів, біржові правила або органи встановлення стандартів можуть:

- внести зміни до стандартів фінансової звітності. Наприклад, у травні 2020, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) видала документ *Орендні поступки, пов'язані з Covid-19*, якими внесені зміни до МСФЗ 16, *Оренда*.
- дозволити або вимагати відхилення від концептуальної основи фінансової звітності при підготовці проміжної фінансової інформації за поточні періоди. Наприклад, законодавство або регулювання або біржові правила можуть дозволити суб'єктам господарювання не відображати в обліку або не розкривати вплив пандемії COVID-19 на певні аспекти проміжної фінансової звітності.

Як частина відповідальності управлінського персоналу за підготовку проміжної фінансової звітності, зазвичай очікується, що управлінський персонал, з метою інформування користувачів, чітко вказує застосовну концептуальну основу, яка була використана для підготовки проміжної фінансової інформації.

#### *Інша інформація*

У поточних умовах деякі суб'єкти господарювання наводять у звітності альтернативні показники ефективності для виключення фінансового впливу пандемій (наприклад, прибуток до сплати відсотків, податку, амортизації та коронавірусу (EBITDAC)), або попередню інформацію, яка виключає COVID-19. Суб'єкту господарювання, можливо, необхідно розглянути, чи обмежує або забороняє концептуальна основа фінансового звітування подавати як частину проміжної фінансової інформації додаткову інформацію, яка не була підготовлена відповідно до концептуальної основи фінансового звітування.



### **Огляд аудитором проміжної фінансової інформації відповідно до МСЗО 2410**

#### **Сфери уваги при виконанні огляду проміжної фінансової інформації**

Пандемія COVID-19 також може спричинити труднощі аудитору при виконанні проміжних процедур огляду. На додаток до питань, що стосуються застосовної концептуальної основи фінансового звітування та іншої інформації (дивись попередній розділ), наступні приклади вказують на сфери, які можуть вимагати більше зусиль з боку управлінського персоналу, та на яких може зосередитись аудитор:

**Зміни в облікових оцінках (наприклад, в оцінках справедливої вартості, резерві під очікувані кредитні збитки або вартості запасів) та потенціал для збільшення невизначеності облікових оцінок**

<sup>2</sup> МСБР 34, *Проміжна фінансова звітність*

<sup>3</sup> Параграф А5 МСА 200, *Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*, може бути корисним посиланням.

Застосування нових облікових політик в результаті нових подій або операцій (наприклад, витрати на реструктуризацію, виплати працівникам при звільненні, державна допомога чи припинена діяльність)

Бухгалтерській облік модифікацій угод та контрактів, чи умов надання послуг (наприклад, модифікації політики повернення, нові чи змінені контракти з клієнтами або постачальниками, або нові чи змінені боргові угоди)

Знецінення нефінансових активів (в тому числі гудвіла)

Вплив відносин хеджування

Податкові питання (наприклад, відшкодування відстрочених податкових активів)

Можливе порушення кредитних угод, в тому числі вплив на класифікацію зобов'язань на поточні та не поточні

Вплив на оцінку управлінським персоналом безперервності діяльності

Врахування подій після звітного періоду, в тому числі чи вони вимагають коригування

Нові або змінені заходи внутрішнього контролю, що впливають на підготовку фінансової інформації

Розкриття впливу COVID-19 на фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування до розкриття інформації, які спрацювали через COVID-19 (наприклад, розкриття інформації щодо зменшення корисності, фінансових інструментів, припинення діяльності або порушення кредитних договорів)

На рівень суттєвості, використаний управлінським персоналом для визнання, оцінки, подання та розкриття у проміжній фінансовій інформації, можуть вплинути фінансові наслідки пандемії COVID-19

У наступних розділах описується потенційний вплив пандемії на аудиторські процедури огляду.

### **Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю<sup>4</sup>**

У межах завдання щодо огляду проміжної звітності, аудитор оновлює своє розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, отриманого під час останнього аудиту річної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Процедури включають запити управлінському персоналу з метою оновлення знання, отриманого під час останнього аудиту. Далі наведено приклади сфер, які аудитор може розглянути у зв'язку з пандемією COVID-19:

<sup>4</sup> Параграфи 12-18 МСЗО 2410

Запити менеджменту:	Приклади можливого впливу пандемії COVID-19:
<p><b>Вплив змін у моделі бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання</b></p>	<p>Наприклад, можуть відбутися зміни у:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Стратегії суб'єкта господарювання.</li> <li>• Характері джерел доходу, продуктах чи послугах, ринках, на яких працює підприємство, в тому числі зміни в умовах, пропонувані суб'єктом господарювання.</li> <li>• Тому, як суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність, та місцях її здійснення.</li> <li>• Ключових клієнтах та важливих постачальниках товарів і послуг.</li> <li>• Умовах контрактів.</li> <li>• Тому, як фінансується суб'єкт господарювання, наприклад, в структурі заборгованості та пов'язаних умовах, а також додатковому фінансуванні через систему державної допомоги.</li> </ul>
<p><b>Значні зміни у внутрішньому контролі та потенційний вплив таких змін на підготовку проміжної фінансової інформації</b></p>	<p>Наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Процедури контролю можуть працювати не так, як заплановано, через віддалену організацію роботи, відсутність належного розподілу обов'язків (наприклад, внаслідок звільнення або труднощів з координацією певних обов'язків) або особи з відповідними знаннями та досвідом можуть не виконувати контроль.</li> <li>• Можуть бути введені нові або розширені процедури контролю з метою усунення підвищених ризиків помилок або шахрайства, у відповідь на зміни у діяльності або для пом'якшення впливу недоліків інших процедур контролю, які не можуть працювати як заплановано.</li> </ul>

### *Розуміння застосовної концептуальної основи фінансового звітування*

Як частина розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, аудитор також може бути необхідним отримати чи оновити своє розуміння застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що використана управлінським персоналом для підготовки проміжної фінансової інформації.<sup>5</sup> Для цього аудиторам, можливо, доведеться ретельно обміркувати, чи відповідає основа підготовки обставинам завдання та чи не вводить в оману, особливо якщо управлінський персонал має можливість обирати, яку концептуальну основу фінансового звітування використовувати або як її застосовувати. Наприклад, пандемія COVID-19 може спонукати управлінський персонал обрати концептуальну основу фінансової звітності, яка найкраще

<sup>5</sup> У параграфі 22(b)(ii) Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості ("Концептуальна основа надання впевненості") зазначено, що, як частина передумов для завдань з надання впевненості, критерії (наприклад, концептуальна основа фінансового звітування), що підлягають застосуванню для підготовки інформації з предмета завдання (наприклад, проміжної фінансової інформації) мають відповідати обставинам завдання, в тому числі, містити характеристики, наведені у параграфі 44 Концептуальної основи надання впевненості. В параграфах A2–A10 MSA 210, *Узгодження умов завдань з аудиту*, міститься корисна інформація щодо застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

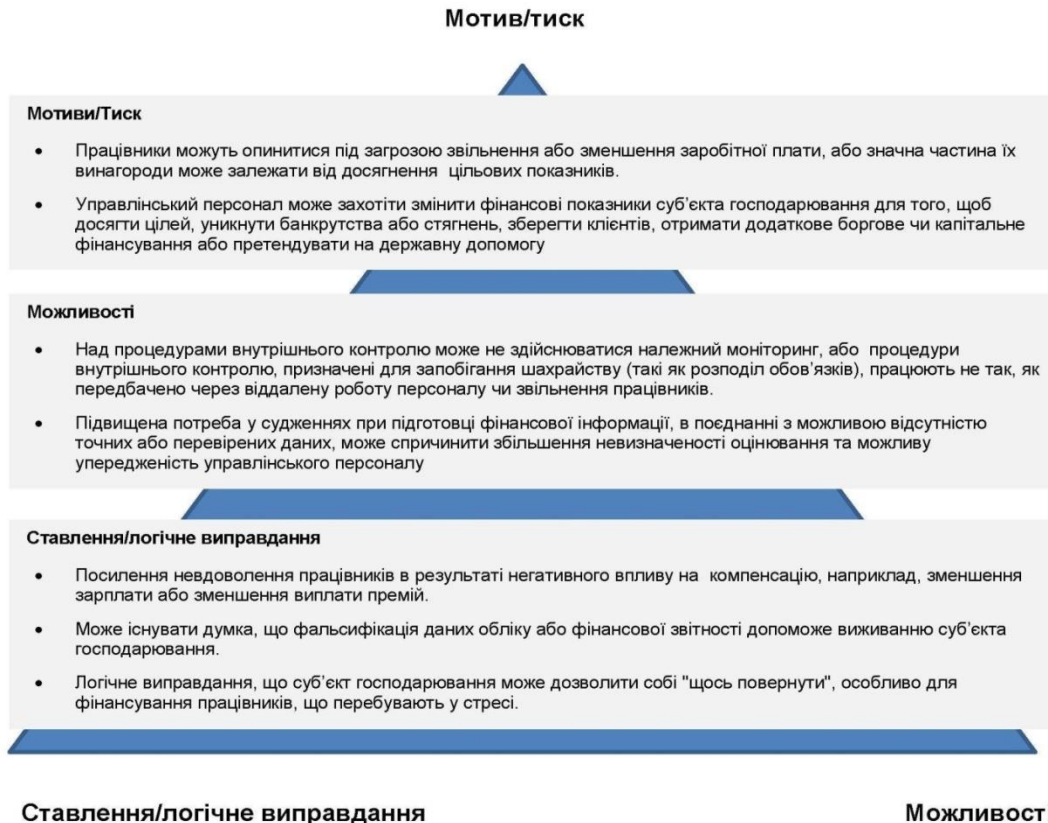
відображає фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта господарювання, або підготувати проміжну фінансову звітність, використовуючи вимоги МСФЗ до оцінки та визнання за винятком окремих положень, щоб уникнути відображення впливу пандемії COVID-19.

Крім того, аудиторам, можливо знадобиться розглянути, наскільки чітко та прозоро управлінський персонал розкрив у проміжній фінансовій інформації основу підготовки.<sup>6</sup> Це може бути особливо важливим, якщо законодавство чи нормативні правила юрисдикції, регулювання цінних паперів, правила біржі чи органи стандартизації дозволяють або вимагають відхилення від вимог концептуальної основи фінансового звітування у проміжній фінансовій інформації під час пандемії COVID-19.

### Шахрайство та професійний скептицизм

Аудитори повинні зосередитись на прояві професійного скептицизму при виконанні процедур проміжного огляду.<sup>7</sup> Це може бути особливо важливим під час запитів управлінському персоналу та іншим особам щодо ризику суттєвого викривлення проміжної фінансової інформації внаслідок шахрайства та їх знання про шахрайство або підозрюване шахрайство, що впливають на суб'єкта господарювання.

Наступні приклади ілюструють події чи умови, які можуть бути ознакою підвищеного ризику шахрайства в результаті пандемії COVID-19.



<sup>6</sup> В параграфі 47 Концептуальної основи надання впевненості зазначено, що критерії (дивись виноску 3) мають бути доступні для визначених користувачів, щоб дозволити їм зрозуміти, яким чином предмет завдання було вимірено чи оцінено.

<sup>7</sup> Параграф 6 МСЗО 2410



Застосування професійного скептицизму також є важливим, враховуючи обсяг суджень управлінського персоналу при підготовці проміжної фінансової інформації та те, як концептуальна основа фінансового звітування може впливати на ці судження. Наприклад, якщо проміжна фінансова інформація готується відповідно до МСБО 34, МСБО 36 не дозволяє сторнувати збитки від зменшення корисності гудвілу у наступних періодах;<sup>8</sup> отже, управлінський персонал може бути мотивованим зробити висновок, що у проміжному періоді немає необхідності визнавати зменшення корисності гудвілу. У таких випадках аудиторам може знадобитися виконання додаткових процедур огляду.

### Питання суттєвості та оцінки викривлень

МСЗО 2410 описує, що процедури, що виконуються для оновлення розуміння аудитором суб'єкта господарювання, як правило, включають розгляд суттєвості з посиланням на застосовну концептуальну основу фінансового звітування, оскільки вона стосується проміжної фінансової інформації.<sup>9</sup> Цей розгляд суттєвості допомагає у визначенні характеру та обсягу процедур, які слід виконати під час огляду, та під час оцінки впливу викривлень.

Фінансові наслідки пандемії COVID-19 можуть привести до зниження певних контрольних показників, що використовуються для визначення суттєвості (наприклад, прибутку до оподаткування, валового доходу чи валового прибутку),<sup>10</sup> що може привести до зниження рівня суттєвості з останнього аудиту річної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Це може мати ряд наслідків, таких як:

- Зменшення суттєвості може спричинити не виправлені викривлення попереднього періоду, які раніше вважалися несуттєвими, що мають суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію поточного періоду. Якщо їх не виправити, викривлення можуть вплинути на висновок за результатами проміжного огляду. Для отримання додаткової інформації з цього питання зверніться до підрозділу *“Відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування”* розділу *“Питання звітності”* далі.
- Зменшення суттєвості компонента може вплинути на фінансову значущість компонентів під час аудиту групи.<sup>11</sup>



Пандемія COVID-19 також може спричинити більше розкриття інформації в деяких сферах, таких як облікові оцінки. Часто ці розкриття мають якісний характер. Розглядаючи адекватність розкриття інформації з урахуванням застосовної концептуальної основи фінансового звітування та необхідність внесення коригувань у проміжну фінансову інформацію, підготовлену відповідно до застосовної концептуальної основи, аудитор може взяти до уваги такі фактори, як обставини суб'єкта господарювання та важливість розкриття інформації для користувачів проміжної фінансової інформації.

<sup>8</sup> Параграф 124 МСБО 36, *Зменшення корисності активів*

<sup>9</sup> Параграф 15 МСЗО 2410

<sup>10</sup> Параграфи А4-А8 МСА 320, *Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту* описують використання контрольних показників при визначенні суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, та можуть бути корисними.

<sup>11</sup> Параграфи 9(d), 9(m), 21, А5-А6 та А42-А46 МСА 600, *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*, пояснюють суттєвість компонента і значущі компоненти, та можуть надати корисну інформацію.

**Запити, аналітичні та інші процедури огляду<sup>12</sup>**

Запити, аналітичні та інші процедури огляду забезпечують основу для формування висновку щодо проміжної фінансової інформації. Враховуючи, що проміжний огляд є завданням з надання обмеженої впевненості, характер процедур не повинен надавати всіх доказів, які вимагаються під час аудиту фінансової звітності. Проте, виконані процедури огляду мають бути достатніми для того, щоб забезпечити аудитору основу для висновку щодо проміжної фінансової інформації.

Хоча в МСЗО 2410 зазначено, що огляд, як правило, не вимагає проведення тестів бухгалтерських записів шляхом перевірки, спостереження чи підтвердження, в поточних умовах процедури, що проводяться, можуть відрізнятися (за часом, характером та обсягом) від тих, які раніше виконувались при завданнях з проміжного огляду для суб'єкта господарювання. Наприклад, аудитор може визначити необхідним та доцільним, залежно від фактів та обставин підприємства, також виконати процедури, які включають перевірку, спостереження, підтвердження, перерахунок або повторне виконання, для того, щоб мати змогу зробити висновок. Аудитор застосовує професійне судження та проявляє професійний скептицизм при визначенні того, чи є достатніми та відповідними докази, отримані від виконаних процедур огляду, для забезпечення основи для висновку за результатами проміжного огляду.

Наведені нижче приклади демонструють, як пандемія COVID-19 може вплинути на характер, час та обсяг процедур проміжного огляду, які конкретно описані в МСЗО 2410,<sup>13</sup> та на які, як зазначено вище, також можуть впливати міркування суттєвості.

Процедура огляду:	Приклади можливого впливу пандемії COVID-19:
<p><b>Аудити групи–Спілкування з іншими аудиторами, які виконують огляд проміжної фінансової інформації значущих компонентів</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>COVID-19 може мати різний вплив на групу, особливо якщо вона здійснює діяльність в різних галузях або різних юрисдикціях. Як результат, може виникнути необхідність в посиленому спілкуванні з іншими аудиторами, які виконують проміжні процедури огляду компонентів, та в посиленому керівництві, нагляді та огляді виконаної ними роботи для мети завдання щодо огляду.</li> <li>Компонент, який був визначений як не значущий під час останнього аудиту річної фінансової звітності, може стати значущим внаслідок зменшення рівня суттєвості або через те, що зараз він, ймовірно, включає значні ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності групи внаслідок свого специфічного характеру чи обставин.</li> <li>Структура або виконання заходів контролю в групі може змінитися (включаючи контроль над процесом консолідації). Таким чином, може виникнути потреба в спілкуванні з аудитором компонента щодо впливу цих змін на проміжну фінансову інформацію.</li> </ul>

<sup>12</sup> Параграфи 19-25 МСЗО 2410

<sup>13</sup> Параграф 21 МСЗО 2410



Процедура огляду:	Приклади можливого впливу пандемії COVID-19:
<p><b>Запити членам управлінського персоналу, відповідальним за фінансові та облікові питання, та іншим особам, якщо це доречно</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Запити управлінському персоналу мають включати вплив COVID-19 на підготовку проміжної фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Приклади сфер, які, можливо, необхідно розглянути у запитах управлінському персоналу, окреслені раніше у цій публікації у розділі <i>“Сфери уваги при виконанні огляду проміжної фінансової інформації.”</i></li> <li>• Враховуючи підвищену необхідність управлінського персоналу застосовувати судження при формулюванні оцінок в поточних умовах, запити можуть включати такі питання, як: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Методи оцінювання, припущення та вхідні дані, використані управлінським персоналом при підготовці проміжної фінансової інформації.</li> <li>○ Інформацію, використану як основа для облікових оцінок та яким чином управлінський персонал визначив достовірність такої інформації в поточних умовах.</li> <li>○ Наміри та здатність управлінського персоналу виконувати конкретний напрям дій від імені суб’єкта господарювання.</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Застосування аналітичних процедур до проміжної фінансової інформації, які призначені для виявлення взаємозв’язків та окремих статей, які здаються незвичними та можуть вказувати на суттєве викривлення у проміжній фінансовій інформації</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Аналітичні процедури протягом періоду, хоча й потенційно менш ефективні через непорівнянню фінансову інформацію, все ж можуть бути корисними. Наприклад, якщо очікується, що пандемія COVID-19 серйозно вплинула на результати суб’єкта господарювання, у аудитора можуть виникнути сумніви, якщо фінансова інформація вказує на те, що протягом періоду не відбулося значних змін.</li> <li>• Аудитори можуть мати можливість використати аналітичні процедури, якщо можливо розвинути очікування щодо фінансової інформації, на яку впливає пандемія COVID-19 та інші чинники. Наприклад, очікування можливо розвинути, використовуючи галузеву інформацію та тенденції.</li> </ul>

## Безперервність діяльності

### *Відповідальність управлінського персоналу*

Управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі. Вимоги концептуальної основи фінансового звітування щодо оцінки управлінським персоналом безперервності діяльності у проміжному періоді, ймовірно, будуть такими ж, як і для річної фінансової звітності.<sup>14</sup> Враховуючи погіршення економічного середовища внаслідок пандемії COVID-19, суб'єкти господарювання, наприклад, можуть зіткнутися зі зменшенням доходів та грошових потоків, і це може істотно вплинути на оцінку управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

Деякі концептуальні основи фінансового звітування встановлюють період, протягом якого необхідно розглядати безперервну діяльність. Наприклад, МСБО 1 описує, що суб'єкт господарювання повинен розглядати період в дванадцять місяців з дати кінця звітного періоду у своїй оцінці безперервності діяльності.<sup>15</sup> В деяких юрисдикціях цей період може бути розширений місцевими нормативними вимогами.

### *Відповідальність аудитора<sup>16</sup>*

Вплив пандемії COVID-19 на оцінку управлінським персоналом безперервності діяльності може привести до:

- Виконання аудитором додаткових або розширених процедур. Хоча при огляді проміжної фінансової інформації, зазвичай, не потрібно підтверджувати доказами реалістичність планів управлінського персоналу та те, що результат цих планів покращить ситуацію, аудитор повинен застосувати професійне судження та професійний скептицизм при визначенні характеру та обсягу процедур, необхідних для забезпечення основи для висновку за результатами проміжного огляду. Наприклад, аудитор може визначити доцільним перерахувати майбутні грошові потоки або перевірити основні контракти.
- Повідомлення інформації стосовно безперервності діяльності в звіті щодо огляду проміжної інформації (дивись дерево рішень далі).

Як зазначено вище, період, для якого від управлінського персоналу вимагається оцінити припущення про безперервність діяльності, іноді встановлюється у застосовній концептуальній основі фінансового звітування, або законом чи нормативним актом. МСЗО 2410 не конкретизує період, який повинен розглянути аудитор. В поточних умовах може бути корисним

Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту, "Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається – розгляд аудитором впливу COVID-19" може бути корисним стосовно відповідальності управлінського персоналу за оцінку безперервності діяльності для проміжної фінансової інформації. В ньому також наведені приклади аудиторських процедур та сфери уваги стосовно оцінки безперервності діяльності, які можуть бути корисними при розгляді характеру та обсягу процедур для виконання під час огляду проміжної фінансової інформації.

Міжнародна федерація бухгалтерів планує у липні 2020 опублікувати інформацію, яка додатково пояснює відмінності між повідомленням про безперервність діяльності у звіті щодо огляду проміжної фінансової інформації, проведеним відповідно до МСЗО 2410 та у звіті аудитора, складеному відповідно до МСА.

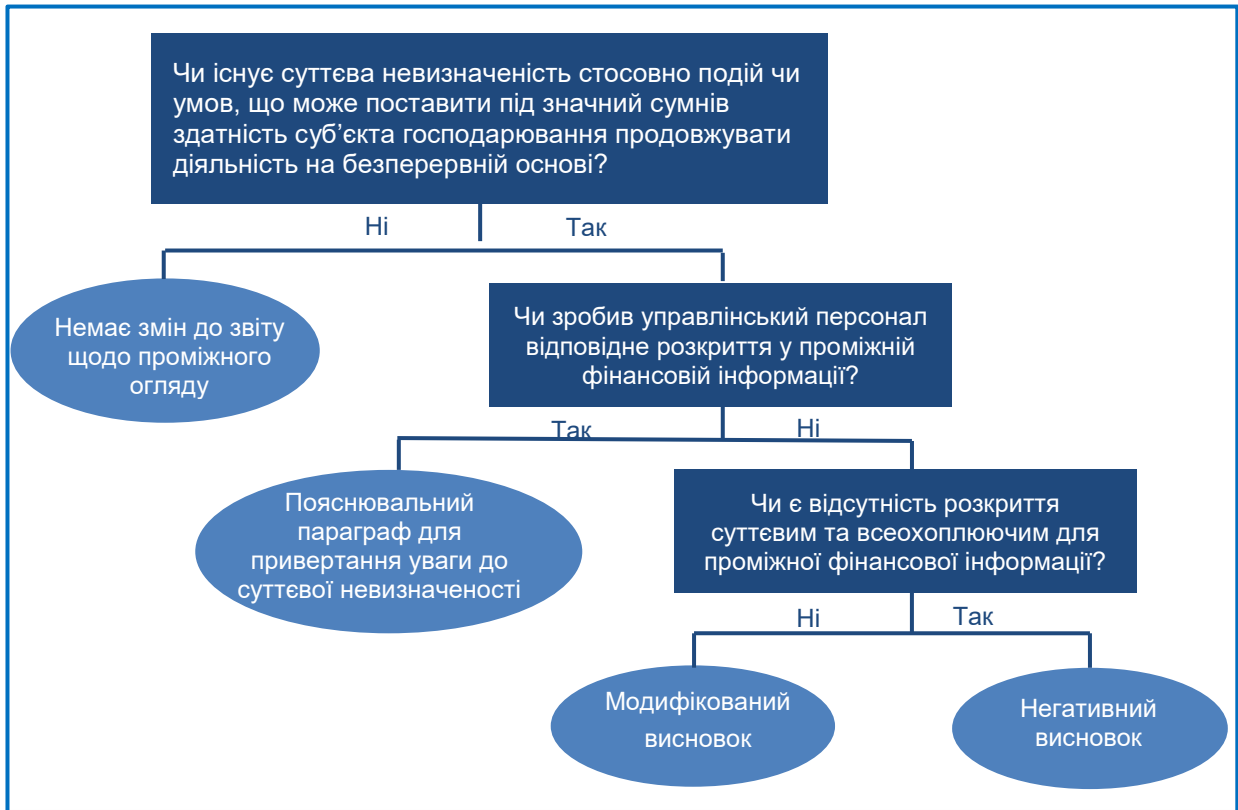
<sup>14</sup> Дивись, наприклад, параграф 4 МСБО 1, *Подання фінансової звітності*

<sup>15</sup> Параграф 26 МСБО 1

<sup>16</sup> Параграфи 27-28 та 56-59 МСЗО 2410

розглянути відповідні вимоги МСА 570 (переглянутого), *Безперервність діяльності*, тобто, аудитор може використати той самий період, який використовував управлінський персонал, за винятком якщо цей період є менший за 12 місяців, у такому випадку він може запропонувати управлінському персоналу розширити свою оцінку на період 12 місяців з дати фінансової звітності<sup>17</sup> (тобто, у цьому випадку, дати проміжної фінансової інформації, яка є кінцем проміжного періоду, охопленого проміжною фінансовою інформацією).

Якщо, базуючись на виконаних процедурах огляду та з урахуванням фактів та обставин суб'єкта господарювання, встановлено, що існує суттєва невизначеність щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, це вплине на звіт про огляд. Вимоги щодо безперервності діяльності різняться між звітом щодо проміжного огляду, виконаного відповідно до МСЗО 2410, та аудиторським звітом, складеним відповідно до МСА.<sup>18</sup> На наведеній нижче діаграмі пояснюються питання звіту про проміжний огляд стосовно безперервності діяльності:



МСЗО 2410 не розглядає обставини, за яких використання безперервності діяльності, як основи бухгалтерського обліку, є недоречним. У таких випадках аудитор може звернутись до параграфу 21 МСА 570 (переглянутого).

<sup>17</sup> Параграф 13 МСА 570 (переглянутого)

<sup>18</sup> Детальніше про звітність аудитора в цілому відповідно до МСА, дивись у Сповідненні персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту, [“Звітність аудитора у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19.”](#)

## Події після звітнього періоду

### *Відповідальність управлінського персоналу*

В сучасних умовах визначення та трактування управлінським персоналом коригуючих або не коригуючих подій після проміжного періоду, ймовірно, будуть більш складними та включатимуть більше суджень.

### *Відповідальність аудитора<sup>19</sup>*

Невизначеність та виклики, пов'язані з пандемією COVID-19, можуть спричинити додаткові судження управлінського персоналу щодо подальших подій, та можуть вплинути на судження аудитора при виконанні процедур огляду. Може виникнути необхідність у додаткових запитах або у виконанні інших процедур щодо наступних подій, таких як перевірка базової інформації, що підтверджує судження управлінського персоналу.

### *Запевнення управлінського персоналу<sup>20</sup>*

Додатково до питань, для яких МСЗО 2410 вимагає від аудитора отримати запевнення, аудитор також може отримати доречні запевнення стосовно інших питань, специфічних для бізнесу або галузі суб'єкта господарювання. Наприклад, аудитор може отримати запевнення управлінського персоналу стосовно безперервності діяльності у поточних умовах. У зв'язку з цим можуть бути запрошені запевнення, подібні зазначеним у параграфі 16(е) МСА 570 (переглянутого), наприклад, щодо планів майбутніх дій управлінського персоналу та реалістичності цих планів.

### **Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями<sup>21</sup>**

Регулярна та ефективна комунікація з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, має важливе значення в сучасних умовах, оскільки події та зміни відбуваються швидкими темпами і можуть вплинути на проміжну фінансову інформацію, про яку має бути надано звіт.

### **Питання звітності**

#### *Відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування<sup>22</sup>*

За результатами виконаних процедур огляду, аудитор може виявити питання, які потребують суттєвого коригування у проміжній фінансовій інформації. Дія пандемії COVID-19 може посилити умови, які спричиняють певні суттєві коригування (наприклад, неадекватне розкриття інформації

Сповіднення персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту, "Події після звітнього періоду в поточному середовищі, що розвивається – розгляд аудитором впливу COVID-19." пояснює відповідальність управлінського персоналу, що стосується подальших подій та включає приклади подій та умов, на які може вплинути або які можуть існувати в результаті пандемії COVID-19.

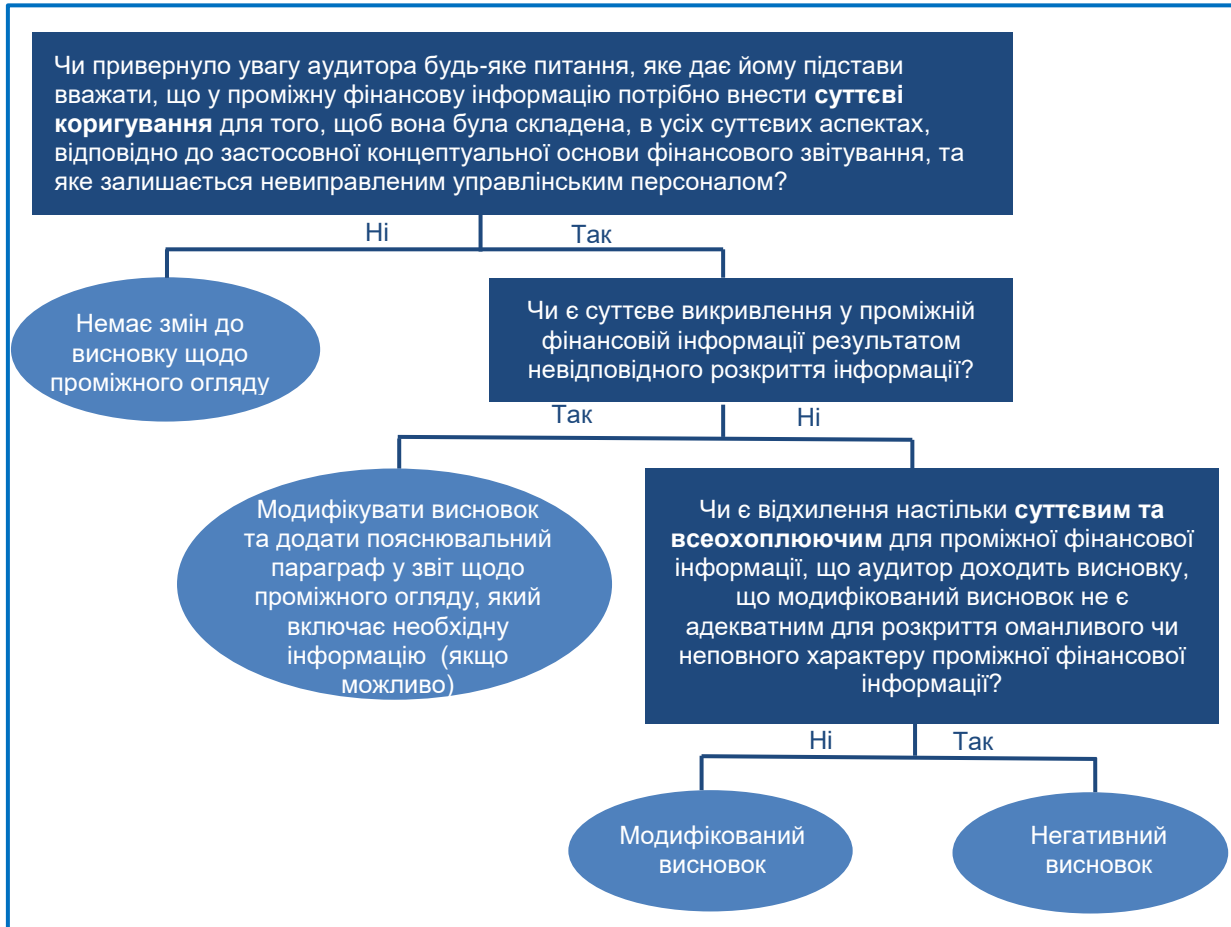
<sup>19</sup> Параграф 26 МСЗО 2410

<sup>20</sup> Параграфи 34-35 МСЗО 2410

<sup>21</sup> Параграфи 38-42 МСЗО 2410

<sup>22</sup> Параграфи 45-47 МСЗО 2410

або невідповідне застосування облікових політик). На діаграмі нижче відображено вплив відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування на звіт щодо проміжного огляду.



*Відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування дозволено чи вимагається законодавчими або нормативними актами юрисдикції, регулюванням цінних паперів, правилами фондової біржи або органами, що встановлюють стандарти*

За обставин, коли законодавство юрисдикції, регулювання цінних паперів, правила фондової біржі або органи, що встановлюють стандарти, дозволяють або вимагають відхилення від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування при підготовці проміжної фінансової інформації за поточний період, це може вплинути на висновок щодо проміжного огляду (дивись обговорення застосовної концептуальної основи фінансового звітування вище).

Аудитор розглядає факти і обставини суб'єкта господарювання, з урахуванням застосовної концептуальної основи фінансового звітування (тобто, що вона охоплює) та виконаних процедур огляду (наприклад, як застосовується концептуальна основа фінансового звітування, та чи змушують будь-які відхилення від неї вважати, що до проміжної фінансової інформації мають бути внесені суттєві коригування), при визначенні чи впливає це на висновок щодо проміжного огляду. Наприклад, відповідний орган юрисдикції міг видати директиву, яка дозволяє суб'єктам господарювання не визнавати певні зменшення корисності активів у проміжній фінансовій інформації в результаті пандемії COVID-19, та рекомендує суб'єктам господарювання надавати додаткове розкриття інформації, пов'язані з обліковими оцінками, що знаходяться під її впливом. У

цих ситуаціях не визнання зменшення корисності активів, на які не поширюється директива регулятора, було б відхиленням від застосовної концептуальної основи фінансового звітування, і аудитор може бути необхідним випустити модифікований або негативний висновок (дивись попередній розділ, “*Відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування*”).

### *Обмеження обсягу*<sup>23</sup>

За поточних умов може бути більше обставин, коли огляд неможливо завершити через обмеження обсягу. Наприклад, аудитор може не мати можливості своєчасно виконати запити або отримати інформацію від управлінського персоналу у повністю віддаленому режимі. Як наслідок, можуть виникнути обставини, коли аудитор не може випустити звіт, або, якщо він зобов'язаний випустити звіт, може:

- модифікувати висновок, якщо обмеження обсягу обмежується одним або кількома конкретними питаннями, які не є всеохоплюючими для проміжної фінансової інформації; або
- відмовитись від надання висновку.

### *Пояснювальні параграфи*<sup>24</sup>

МСЗО 2410 не забороняє аудиторам включати додаткові питання до звіту про проміжний огляд. Зокрема, аудитор може визначити необхідним та доречним включити пояснювальний параграф для того, щоб привернути увагу до інших питань суттєвої невизначеності, що виникли внаслідок COVID-19, та які були відповідним чином розкриті у проміжній фінансовій інформації. Наприклад, може бути визнано доцільним привернути увагу до розкриття управлінським персоналом інформації про:

- те, яким чином пандемія COVID-19 вплинула на зміни у фінансовому стані та результатах діяльності з кінця останнього річного звітного періоду;
- деякі облікові оцінки (наприклад, очікувані кредитні збитки), які значно збільшують невизначеність оцінювання.

Питання, висвітлені у пояснювальному параграфі у звіті щодо проміжного огляду, згодом можуть розглядатися як такі, що потребують значної уваги аудитора при визначенні “ключових питань аудиту” у зв'язку з аудитом річної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Для отримання додаткової інформації зверніться до Сповіднення персоналу щодо практики аудиту [“Звітність аудитора у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19”](#).

### **Інша інформація**

В параграфах 36-37 МСЗО 2410 описана відповідальність аудитора за іншу інформацію, яка включає проміжну фінансову інформацію (наприклад, у нинішніх умовах це може включати альтернативні показники ефективності або попередню інформацію, яка виключає фінансовий вплив пандемії COVID-19). Зокрема, параграф 36 питання для розгляду за обставин, коли управлінський персонал подає іншу інформацію, яка більш позитивно відображає фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання, і надає їй надмірне значення, при цьому вона не точно визначена або очевидно не узгоджується з проміжною фінансовою інформацією. Аудитору

---

<sup>23</sup> Параграфи 48-54 МСЗО 2410

<sup>24</sup> Параграфи 55 та 60 МСЗО 2410



також може бути потрібним розглянути, чи концептуальна основа фінансової звітності обмежує або забороняє управлінському персоналу подавати іншу інформацію, яка не була підготовлена відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування як частина проміжної фінансової інформації.

Аудитори повинні дотримуватися професійного скептицизму при ознайомленні з іншою інформацією з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей, наприклад, мати на увазі, що коригування фінансової інформації для виключення впливу пандемії COVID-19, можуть включати коригування, не пов'язані з пандемією COVID-19.

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 © Липень 2020 МФБ. Усі права застережені. Цю публікацію можна завантажити для особистого та некомерційного використання (тобто, професійного довідника або дослідження) з [www.iaasb.org](http://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](mailto:permissions@ifac.org).

Це «Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Завдання з огляду проміжної фінансової інформації у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), опубліковане Міжнародною Федерацією бухгалтерів у липні 2020 року англійською мовою, було перекладено на українську мову Аудиторською Палатою України у вересні 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.

Анломовний текст «Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Завдання з огляду проміжної фінансової інформації у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Україномовний текст «Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Завдання з огляду проміжної фінансової інформації у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Назва оригіналу: «IAASB Staff Audit Practice Alert: Review Engagements on Interim Financial Information in the Current Evolving Environment Due to COVID-19»

За отриманням дозволу на відтворення, зберігання або передачу чи іншого подібного використання цього документу звертайтеся до [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)