

Аудит облікових оцінок 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 виконання аудиторських процедур стосовно облікових оцінок та пов'язаного розкриття інформації відповідно до Міжнародних стандартів аудиту™ (МСА™).

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

Ця публікація може бути корисною для укладачів звітності, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та користувачів фінансової звітності для розуміння відповідальності аудитора стосовно аудиту облікових оцінок та пов'язаного розкриття інформації.

Додаткові допоміжні матеріали щодо [впливу на фінансову звітність](#) пандемії COVID-19 можна знайти на веб-сайті Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).¹

Ця публікація ґрунтується на вимогах та рекомендаціях МСА 540 (переглянутого), який набув чинності для аудитів фінансової звітності з 15 грудня 2019 року або пізніше. Аудиторам, які виконують аудит за чинним МСА 540 (наприклад, для суб'єкта господарювання, для якого звітний рік закінчується у червні 2020) це керівництво може бути корисним в поточних умовах, оскільки МСА 540 (переглянутий) розширює існуючий стандарт. Наприклад, МСА 540 (переглянутий) включає більш детальні вимоги та матеріали із застосування щодо методів (в тому числі моделей), припущень та даних, а також щодо розгляду факторів властивого ризику, які можуть спричинити ризику суттєвого викривлення облікової оцінки.

Пандемія COVID-19 має дуже поширений глобальний вплив на економіки, ринки та бізнес, спричиняючи значну нестабільність та невизначеність. За таких непередбачуваних обставин аудиторам необхідно буде зосередитись на потенційних наслідках цієї нестабільності та невизначеності під час аудиту облікових оцінок.

Відповідальність управлінського персоналу за облікові оцінки та відповідне розкриття інформації

Управлінський персонал несе відповідальність за визнання та вимірювання облікових оцінок та пов'язаного розкриття інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Концептуальні основи фінансового звітування часто вимагають надання прогностичної інформації як основи для визнання та оцінки або розкриття у фінансовій звітності. Через це облікові оцінки є основною частиною фінансової звітності для багатьох підприємств.

Враховуючи невизначеність, пов'язану з пандемією COVID-19, управлінському персоналу, ймовірно, буде складніше визначити припущення та отримати дані, використані для розробки облікових оцінок,

¹ На веб-сайті МФБ також є додаткові [міркування щодо аудиту](#), що виникають внаслідок пандемії COVID-19.

зокрема майбутніх грошових потоків. Вплив пандемії COVID-19 на бізнес— середовище та глобальну економіку може також стати причиною тестування на зменшення корисності.

Відповідальність аудитора за облікові оцінки та відповідне розкриття інформації

МСА 540 (переглянутий)² встановлює вимоги до аудиторів щодо аудиту облікових оцінок та пов'язаного розкриття інформації. Зважаючи на поточні зовнішні обставини, ймовірно, що для реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення стосовно облікових оцінок та відповідного розкриття інформації можуть бути необхідними додаткові або більш надійні процедури.

При плануванні та виконанні аудиторських процедур щодо облікових оцінок та пов'язаних розкриттів інформації, та враховуючи збільшення професійного судження, необхідного управлінському персоналу, критично важливим для підтвердження судження аудитора є прояв аудитором професійного скептицизму та його демонстрація.

Це сповіщення персоналу щодо практики аудиту зосереджується на наступних напрямках:

- Процедури оцінки ризиків та пов'язані з цим заходи;
- Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення;
- Заходи у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення;
- Розкриття інформації;
- Вплив на звіт аудитора; та
- Упередженість управлінського персоналу та шахрайство.

Процедури оцінки ризиків та пов'язані з цим заходи



У параграфах 13–15 МСА 540 (переглянутого) описані процедури оцінки ризиків та пов'язані з цим заходи, необхідні для облікових оцінок. Ці параграфи містять посилання та розширюють те, як застосовувати МСА 315 (переглянутий)³. У наступній таблиці висвітлюються певні питання, на яких аудитор може зосередитись під час виконання оцінки ризиків та пов'язаних з цим заходів щодо облікових оцінок.

Доречне питання	Приклади
Регуляторні фактори (МСА 540 (переглянутий), параграф 13(с))	Внаслідок пандемії COVID-19 можуть виникнути: <ul style="list-style-type: none"> • Тимчасові зміни до нормативно-правової бази, які, можливо, потребують розуміння та врахування їхнього впливу. Наприклад, Європейський центральний банк тимчасово зменшив вимоги до капіталу, щоб банки могли допомогти ринкам нормально функціонувати під час спалаху COVID-19. • Ініціативи з метою підтримки стійкості тимчасово проблемних боржників. • Зміни термінів подання фінансової звітності суб'єктів господарювання, які також можуть розширити період розгляду

² МСА 540 (переглянутий), *Аудит облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації*

³ МСА 315 (переглянутий), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища*

Доречне питання	Приклади
	аудитором подій після дати звітності. Зміни у припущеннях протягом цього періоду можуть вплинути на суми або розкриття інформації, пов'язані з обліковими оцінками.
<p>Доречні методи,⁴ припущення⁵ чи дані,⁶ та необхідність змін у них</p> <p>(МСА 540 (переглянутий), параграф 13(h)(ii))</p>	<p>За поточних умов аудиторам, можливо, буде необхідним розглянути питання про те, чи оцінював управлінський персонал подальше використання попередніх методів, припущень і даних, та якщо ні, чи залишаються доречними використані методи, припущення і дані.</p> <p>Зважаючи на ситуацію, що розвивається, аудитор, можливо, захоче розглянути наступні питання:</p> <p><i>Методи⁷</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Чи була відповідним чином змінена або скоригована модель відповідно до змін у ринкових чи інших умовах. Через зміни зовнішніх умов раніше використані моделі можуть бути більше невідповідними; • Чи були внесені, або мають бути внесені, нові зміни у вихідні дані моделі; • Чи коригування вихідних даних моделі відповідають обставинам згідно з концептуальною основою фінансового звітування; <p><i>Припущення⁸</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Основа для вибору управлінським персоналом припущень. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може надавати критерії або рекомендації, які мають використовуватися при виборі припущення; • Яким чином управлінський персонал виконує оцінку доречності та повноти використаних припущень; • За необхідності, яким чином управлінський персонал визначає, що припущення послідовно застосовуються в інших сферах фінансової звітності; та <p><i>Дані⁹</i></p>

⁴ Метод - це спосіб вимірювання, використаний управлінським персоналом для складання облікової оцінки відповідно до необхідної основи вимірювання. Метод застосовується з використанням обчислювального інструменту або процесу, який іноді називають моделлю, та включає застосування припущень і даних та врахування набору взаємозв'язків між ними.

⁵ Припущення включають судження, основані на наявній інформації щодо таких питань як вибір ставки відсотка, ставки дисконту або судження щодо майбутніх умов чи подій.

⁶ Дані – це інформація, яка може бути отримана шляхом безпосереднього спостереження або від сторони, зовнішньої до суб'єкта господарювання.

⁷ МСА 540 (переглянутий), параграф А39

⁸ МСА 540 (переглянутий), параграф А40

⁹ МСА 540 (переглянутий), параграф А44

Доречне питання	Приклади
	<ul style="list-style-type: none"> Як управлінський персонал оцінює, чи є використані дані відповідними. Через пандемію COVID-19, дані, які використовувались у попередні періоди, можуть бути більше невідповідними. Наприклад, управлінський персонал може звичайно використовувати історичні кредитні збитки на великій групі торгівельної дебіторської заборгованості для оцінки очікуваних кредитних збитків за своєю торговою дебіторською заборгованістю. Ці дані можуть бути більше невідповідними, оскільки не відображають поточних економічних умов. Тому управлінському персоналу, можливо, необхідно використовувати інші дані, або внести коригування у результат обчислення моделі (як описано вище).
<p>Розуміння процедур контролю (МСА 540 (переглянутий) параграф 13(i))</p>	<p>Хоча бізнеси можуть функціонувати різними способами, щоб пристосуватись до поточних умов, аудиторю все ж потрібно отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту (тобто, заходів контролю). Це включає, якщо застосовне, доречні процедури контролю над процесом управлінського персоналу для здійснення облікових оцінок, наприклад, чи були внесені зміни до процедур контролю, пов'язаних з оглядом та затвердженням облікових оцінок.</p> <p>Якщо управлінський персонал розробив нові або змінив процедури контролю, доречні для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені.</p>
<p>Спеціальні навички та знання групи із завдання (МСА 540 (переглянутий), параграф 15)</p>	<p>У результаті пандемії COVID-19 аудитор може визначити, що групі із завдання потрібні спеціальні навички або знання. Наприклад, аудиторю може бути необхідна допомога експерта-оцінювача, оскільки поточні умови можуть вказувати на те, що середні галузеві показники або історичні результати більше неприйнятні, або, можливо, їх потрібно доповнити іншою інформацією, для оцінки припущень, що використовуються управлінським персоналом в моделі оцінки (наприклад, ставки дисконту).</p> <p>В параграфі А61 МСА 540 (переглянутого) описані питання, які можуть вплинути на визначення аудитором потреби у спеціальних навичках або знаннях групи із завдання.</p>

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення



Параграфи 16 – 17 МСА 540 (переглянутого) описують ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення, пов'язаних з обліковими оцінками. Ці параграфи містять посилання на та розширюють те, як застосовувати МСА 315 (переглянутий) щодо облікових оцінок. Залежно від характеру облікової оцінки, на роботу аудитора щодо облікових оцінок можуть вплинути ступінь невизначеності результатів подій або умов, що лежать в основі істотних припущень, та відсутність спостережних даних.

МСА 540 (переглянутий) містить фактори властивого ризику для допомоги аудитору у виявленні та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення, в тому числі:

- невизначеність оцінки;
- складність; та
- суб'єктивність.¹⁰

Фактори властивого ризику можуть, як окремо, так і в поєднанні, більшою чи меншою мірою вплинути на облікові оцінки, та допомогти аудитору оцінити властивий ризик за спектром властивого ризику. Релевантність та значущість факторів властивого ризику можуть змінюватись від однієї оцінки до іншої. В сучасних умовах вплив факторів властивого ризику може посилюватись та призвести до того, що ідентифіковані ризики будуть оцінені як більш високі або на більш високому кінці спектру властивого ризику, що в свою чергу вплине на переконливість аудиторських доказів, необхідних для відповіді на оцінку ризиків.

Під час оцінювання ризиків суттєвого викривлення, аудитор також може розглянути, чи стали раніше ідентифіковані ризики тепер значними ризиками¹¹ з огляду на поточні обставини.

У наступній таблиці для кожного з цих факторів властивого ризику висвітлені питання, які аудитор може розглянути через пандемію COVID-19, та які можуть допомогти в ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення.

Фактор властивого ризику	Питання для розгляду
Невизначеність оцінки (МСА 540 (переглянутий), параграф 16(a))	<p>Оскільки траєкторія та очікувана тривалість пандемії COVID-19 є невизначеною, може існувати широкий спектр можливих результатів, що призводить до високого ступеня невизначеності оцінки.</p> <p>За деяких обставин, невизначеність оцінки може бути настільки високою, що достовірну облікову оцінку неможливо зробити. В інших випадках, невизначеність, що стосується облікової оцінки, може викликати значні сумніви у здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. У параграфах А74 та А75 МСА 540 (переглянутого), надані додаткові рекомендації за таких обставин.</p>
Складність (МСА 540 (переглянутий), параграф 16(b))	<p>Пандемія COVID-19 може впливати на ступінь складності облікової оцінки різними способами:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Запроваджені пакети державної підтримки або інші зміни у законодавчих і нормативних актах можуть призвести до змін у вимірюванні облікової оцінки. • Зміни в контрактних умовах, що стосуються облікової оцінки. • Використання іншої моделі для складання облікової оцінки через

¹⁰ МСА 540 (переглянутий), параграф 16

¹¹ Якщо ризик визначається як значний, мають бути вжиті додаткові процедури, включаючи роботу щодо відповідних заходів контролю, доречних для аудиту, та повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Фактор властивого ризику	Питання для розгляду
	<p>наявність спостережуваних припущень.</p> <ul style="list-style-type: none"> Можуть укладатися складні договори фінансування для підтримки здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. Можливо, буде необхідним розробити нову модель для поточних обставин.
<p>Суб'єктивізм (МСА 540 (переглянутий), параграф 16(b))</p>	<p>Невизначеність оцінювання породжує суб'єктивність, а отже, необхідність використання судження при складанні облікової оцінки. Коли ступінь невизначеності оцінки збільшується, ступінь суб'єктивності також збільшується. Пандемія COVID-19 призвела до збільшення суб'єктивізму у:</p> <ul style="list-style-type: none"> припущеннях з тривалими прогностичними періодами. припущеннях, що ґрунтуються на даних, які на даний момент не спостерігаються. припущеннях, що ґрунтуються на даних, настільки мінливих, що вони не є достовірними. залишках, для яких складно зробити достовірні прогнози щодо майбутнього. <p>Приклади облікових оцінок, які, ймовірно за все, піддаються впливу, включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> знецінення гудвілу, нефінансових активів (наприклад, нематеріальних активів) та фінансових активів (наприклад, торговельної дебіторської заборгованості); справедливу вартість фінансових активів (інвестицій та дебіторської заборгованості); справедливу вартість фінансових зобов'язань; реструктуризацію зобов'язань відсоток виконання договорів на будівництво; відновлення залишків відстрочених податків; пенсійні активи та зобов'язання; зобов'язання з оренди. <p>Коли існує високий ступінь суб'єктивності, облікова оцінка, скоріше за все, буде більш сприйнятливою до упередженості управлінського персоналу (дивись розділ "Упередженість управлінського персоналу та шахрайство" далі).</p>

Додатково до наведених вище питань аудитор може розглянути:

- Чи залишаються відповідними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Наприклад, навіть якщо стягнення дебіторської заборгованості не вважалось потенційним ризиком суттєвого викривлення, боржники можуть бути нездатними своєчасно здійснювати

платежі в сучасних умовах. Відповідно, аудиторам може знадобитися переоцінити попередні оцінки ризику суттєвого викривлення.

- Чи необхідно, виходячи з переглянутої оцінки ризиків, змінити загальну стратегію аудиту та план аудиту та, отже, запланований характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур. Аудитор також може повідомити інформацію з цих питань тим, кого наділено найвищими повноваженнями.¹²

Заходи у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення



Параграфи 18 – 30 МСА 540 (переглянутого), розглядають дії у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення облікових оцінок. Ці параграфи містять посилання та розширюють те, як МСА 330¹³ має застосовуватись щодо облікових оцінок. МСА 540 (переглянутий) визначає такі стратегії тестування:

- отримання аудиторських доказів від подій, що відбулися до дати аудиторського звіту;
- тестування того, як управлінський персонал зробив облікову оцінку; або
- розробка аудитором точкової оцінки або діапазону оцінки.

Внаслідок пандемії COVID-19 може існувати більше випадків затягування роботи з аудитом (наприклад, через продовження термінів подання звітності або у зв'язку з доступом до інформації, яка має використовуватись як аудиторський доказ), і тому аудиторські докази від подій, що відбулися до дати звіту аудитора, можуть бути доступніші. Крім того, пандемія може особливо впливати на дві останні стратегії тестування, оскільки ці підходи вимагають від аудитора виконання процедур щодо методів, припущень чи даних, використаних для складання облікової оцінки. У наступній таблиці висвітлені деякі питання, які аудитор може розглянути з урахуванням поточних умов діяльності:

Доречне питання	Питання для розгляду
Методи (МСА 540 (переглянутий), параграф 23)	<ul style="list-style-type: none"> • Чи відповідає обставинам метод, враховуючи характер облікової оцінки, застосовну концептуальну основу фінансового звітування, інші доступні принципи чи технічні прийоми оцінки, нормативні вимоги, а також бізнес, галузь та середовище, в якому працює суб'єкт господарювання. Методи, що використовувались у попередні роки, можуть більше не відповідати обставинам, які змінилися. • Якщо управлінський персонал визначив, що різні методи призводять до суттєво різних оцінок, яким чином управлінський персонал дослідив причини цих відмінностей. • Якщо застосовне, чи коригування результатів моделі відповідає меті оцінювання згідно з концептуальною основою фінансового звітування та обставинам. Враховуючи поточні умови, управлінському персоналу, можливо, необхідно зробити інші або більше коригування, ніж у попередні роки. Якщо коригування не є відповідними, вони можуть бути ознакою можливої

¹² Дивись МСА 260 (переглянутий), *Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*, параграф A26

¹³ МСА 330, *Дії аудитора у відповідь на оцінку ризиків*

Доречне питання	Питання для розгляду
<p>Значні припущення (МСА 540 (переглянутий), параграф 24)</p>	<p>упередженості управлінського персоналу (дивись розділ "Упередженість управлінського персоналу та шахрайство" далі).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Чи відповідають обставинам значні припущення, враховуючи характер облікової оцінки, застосовну концептуальну основу фінансового звітування, а також бізнес, галузь та середовище, в якому працює суб'єкт господарювання. Конкретні питання для розгляду можуть включати: <ul style="list-style-type: none"> ○ Розглянути чи відповідними є значні припущення. Це може бути особливо складним в цих умовах, наприклад, прогнозовані доходи та грошові потоки можуть бути дуже невизначеними та шлях до відновлення є неясним (особливо в окремих галузях). Ці припущення можуть також охоплювати декілька залишків на рахунках (наприклад, прогноз доходів може бути доречним для тестів на зменшення корисності та визнання відстрочених податкових активів). ○ Отримання виконаного управлінським персоналом аналізу чутливості, який може забезпечити розуміння аудитором діапазону можливих результатів для альтернативних припущень та чи обрав управлінський персонал "оптимістичний" чи "песимістичний" сценарій. Враховуючи невизначеність через пандемію COVID-19, аналіз чутливості може бути особливо важливим для визначення впливу змін у значущих припущеннях на облікову оцінку та фінансовий стан суб'єкта господарювання. • Чи значущі припущення узгоджуються між собою та припущеннями, що використовуються в інших облікових оцінках. • Якщо застосовне, чи управлінський персонал має намір та спроможність виконати конкретний план дій. Це може бути особливо важливим в поточних умовах, оскільки певні заходи можуть бути обмежені урядом, а суб'єкт господарювання може не мати ліквідних коштів чи доступу до них, щоб розглянути або вжити інший напрям дій.
<p>Дані (МСА 540 (переглянутий), параграф 25)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Чи відповідають дані обставинам, враховуючи характер бізнесу, галузь та середовище, в яких працює суб'єкт господарювання. Наприклад: <ul style="list-style-type: none"> ○ Контракти вважаються даними згідно з МСА 540(переглянутим). За поточних обставин суб'єкти господарювання можуть змінити умови існуючих контрактів та домовленостей, наприклад, договорів з клієнтами, домовленостей про компенсації працівникам, договорів оренди та умов багатьох фінансових активів та зобов'язань. ○ Управлінському персоналу, можливо, доведеться використовувати різні джерела даних. За таких обставин аудитор може розглянути доречність та надійність таких джерел даних. ○ Облікова оцінка може залежати від даних, які не є легко спостережними або доступними, враховуючи вплив пандемії.

Доречне питання	Питання для розгляду
	<ul style="list-style-type: none"> • Чи належним чином управлінський персонал зрозумів та інтерпретував дані. Щодо складних юридичних чи контрактних умов аудитор може розглянути необхідність наявності спеціальних навичок чи знань для розуміння та тлумачення договору. Аудитор також може перевірити базовий договір, щоб визначити чи умови контрактів відповідають поясненням управлінського персоналу.

У результаті пандемії COVID-19:

- Управлінському персоналу може бути складніше зрозуміти та вирішити невизначеність оцінки шляхом вибору відповідної точкової оцінки та розробки пов'язаного розкриття інформації. Це також може створити проблему для аудиторів, оскільки МСА 540 (переглянутий) вимагає від аудиторів виконувати подальші аудиторські процедури для визначення того, чи, в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, управлінський персонал вжив відповідних кроків для того, щоб зрозуміти та усунути невизначеність оцінювання.¹⁴ Якщо, за судженням аудитора, управлінський персонал не вживає належних заходів для вирішення невизначеності оцінювання, МСА 540 (переглянутий) описує обов'язки аудитора.¹⁵
- Може бути більше випадків, коли розмір діапазону, визначеного аудитором, є кратним значенню суттєвості для фінансової звітності в цілому, оскільки невизначеність оцінювання є вищою. Хоча широкий діапазон може відповідати обставинам, це може вказувати на важливість повторного розгляду аудитором питання про отримання достатніх відповідних аудиторських доказів щодо обґрунтованості сум в межах діапазону. За таких обставин розкриття інформації щодо невизначеності оцінювання також стає більш важливим (також дивись розділ нижче щодо розгляду аудитором розкриття інформації).¹⁶

Управлінський персонал має оцінити (а аудитор повинен оцінити), яка інформація була відома на дату фінансової звітності, для того, щоб визначити, чи потрібні коригування облікових оцінок або розкриття інформації. Більш докладну інформацію щодо подій після звітного періоду дивись у [Сповідненні персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту “Події після звітного періоду в поточному середовищі, що розвивається, – Розгляд аудитором впливу COVID-19.”](#)

Розкриття інформації



МСА 540 (переглянутий) включає вимоги щодо розкриття інформації в трьох місцях. У параграфі 31 розглядаються всі розкриття стосовно облікових оцінок, крім пов'язаних з невизначеністю оцінювання. У параграфах 26(б) та 29(б) розглядаються розкриття, пов'язані з невизначеністю оцінювання.

Важливість належного розкриття інформації про облікові оцінки в поточних умовах неможливо переоцінити. Розкриття інформації допоможе користувачам

¹⁴ МСА 540 (переглянутий) параграфи 26, А109–А114

¹⁵ МСА 540 (переглянутий) параграф 27

¹⁶ МСА 540 (переглянутий) параграф А125

фінансової звітності зрозуміти характер та ступінь волатильності та невизначеності оцінки у відповідних сумах, коли важко передбачити змінні величини.

Коли розмір діапазону, визначеного аудитором, є кратним рівню суттєвості, оцінка аудитором достовірності розкриття інформації щодо невизначеності оцінювання стає ще більш важливою, особливо того чи розкриття інформації належним чином передає високу ступінь невизначеності оцінювання та діапазон можливих результатів.¹⁷

МСФЗ 7¹⁸ також вимагає кількісного та якісного розкриття інформації щодо кредитного ризику, ризику ліквідності та ринкового ризику. Як частина міркувань аудитора під час отримання аудиторських доказів щодо розкриття інформації, ці розкриття значною мірою стосуються роботи щодо облікових оцінок, а також можуть бути необхідними для розгляду з урахуванням підвищених вимог МСА 540 (переглянутого). Наприклад, кредитний ризик суб'єкта господарювання може значно змінитися через те, що його контрагенти не виконали їх зобов'язання, оскільки, приміром, на них вплинули обмеження, встановлені урядом, або інші несприятливі торгові умови. Ризик ліквідності може змінитись, оскільки банки можуть стати більш розважливими в позичанні коштів, а ринковий ризик може змінитися через коливання процентних ставок.

МСА 540 (переглянутий)¹⁹ також підкреслює, що за певних обставин, можуть бути необхідними додаткові розкриття інформації, крім тих, що прямо передбачені концептуальною основою фінансового звітування, для досягнення достовірного подання. В поточних умовах можуть знадобитися додаткові розкриття, які не були необхідними до пандемії.

Вплив на звіт аудитора



[Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту “Звітність аудитора у поточному середовищі, що розвивається, внаслідок COVID-19”](#) включає рекомендації аудиторам під час розгляду впливу COVID-19 на звіт аудитора. Серед інших питань у цьому Сповіданні щодо практики аудиту підкреслюється, що якщо розгляд аудитором невизначеності оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, та відповідного розкриття інформації вимагає значної уваги аудитора, це може становити ключове питання аудиту відповідно до МСА 701.²⁰

Враховуючи, що ступінь невизначеності оцінювання, складності та суб'єктивності може бути вищим під впливом COVID-19, кількість областей у фінансовій звітності, що передбачають значні судження аудитора, можливо, збільшиться.

Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту стосовно звітності аудитора також підкреслює, що відповідно до МСА 706 (переглянутого),²¹ аудитор може вважати за необхідне включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф для привертання уваги користувачів до питання, яке за судженням аудитора є настільки важливим, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами. Наприклад, якщо МСА 701 не застосовується, аудитор може включити пояснювальний параграф для привертання уваги до питання, що стосується облікової оцінки (або

¹⁷ МСА 540 (переглянутий) параграф A125

¹⁸ Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 7, *Фінансові інструменти: Розкриття інформації*

¹⁹ МСА 540 (переглянутий) параграф A112

²⁰ МСА 701, *Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*

²¹ МСА 706 (переглянутий), *Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора*

пов'язаного розкриття інформації), яке є фундаментальним для розуміння користувачами волатильності та невизначеності облікової оцінки.

Пандемія COVID-19 стала тестом для способу, яким аудиторі отримують аудиторські докази. Щодо облікових оцінок, може бути складніше отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо даних, припущень та методів, використаних для складання облікової оцінки. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні відповідні аудиторські докази, наприклад, через те, що управлінський персонал, можливо, використовував ненадійні дані, та немає іншого відповідного способу отримати необхідні аудиторські докази, аудитору слід оцінити вплив цього на аудит або думку аудитора щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705 (переглянутого).²²

Упередженість управлінського персоналу та шахрайство



Всі облікові оцінки мають певну ступіть невизначеності, що призводить до суб'єктивності. Наявність суб'єктивності породжує потребу управлінського персоналу у судженнях та, отже, вразливість до ненавмисної чи навмисної упередженості управлінського персоналу.²³ Там, де існує намір ввести в оману, упередженість управлінського персоналу є шахрайською за своїм характером.

Ознаки упередженості управлінського персоналу

Через пандемію COVID-19 ступінь, до якого облікова оцінка знаходиться під впливом суб'єктивності, може бути вищим, оскільки існує, наприклад, невизначеність щодо періоду пандемії та характеру і обсягу її впливу. Отже, оцінка аудитором потенційних ознак упередженості управлінського персоналу може бути більш критичною, ніж до пандемії. Під час оцінювання потенційних ознак упередженості управлінського персоналу,²⁴ аудитору слід взяти до уваги, що упередженість управлінського персоналу може бути іншою, ніж до пандемії. Приміром, до пандемії, управлінський персонал міг бути ненавмисно упередженим для досягнення цільового прибутку. Це може змінитися в поточних умовах, оскільки, наприклад, управлінський персонал може (навмисно чи ненавмисно) бути упередженим через необхідність відповідати вимогам для отримання державної підтримки.

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу також можуть бути фактором ризику шахрайства (наприклад, у випадку навмисної упередженості), та можуть спричинити виконання аудитором інших та більш надійних аудиторських процедур.

Шахрайство

Шахрайство у фінансовій звітності часто досягається за допомогою навмисного викривлення облікових оцінок, що може включати навмисне завищення або заниження таких оцінок або пов'язаних з цим припущень. Наприклад, управлінський персонал може завищити майбутні грошові потоки для уникнення знецінення активів суб'єкта господарювання. У поточних умовах аудиторам, можливо, потрібно зосередитись на розрахунках суб'єктів господарювання щодо зменшення корисності,

²² МСА 705 (переглянутий), *Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*

²³ Упередженість персоналу визначається в МСА як: 'Відсутність нейтральності управлінського персоналу при підготовці інформації.'

²⁴ МСА 540 (переглянутий), параграф A134, включає кілька прикладів ознак можливої упередженості управлінського персоналу.

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 © Червень 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 «Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Аудит облікових оцінок у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), опубліковане Міжнародною Федерацією бухгалтерів у червні 2020 року англійською мовою, було перекладено на українську мову Аудиторською Палатою України у липні 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.

Англомовний текст «Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Аудит облікових оцінок у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Україномовний текст «Сповідання персоналу РМСАНВ щодо практики аудиту: Аудит облікових оцінок у поточному середовищі, що розвивається внаслідок COVID-19» © 2020 МФБ. Всі права застережені.

Назва оригіналу: «IAASB Staff Audit Practice Alert: Auditing Accounting Estimates 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