

ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ

РАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

ЩОДО ВПЛИВУ ВІЙСЬКОВОЇ АГРЕСІЇ РОСІЙСЬКОЇ ФЕДЕРАЦІЇ НА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ ТА АУДИТОРСЬКІ ЗВІТИ

Руйнівні наслідки вторгнення Росії в Україну охоплюють всі сфери життя. Виконання аудиторами своїх професійних обов'язків не виключення.

Оскільки ситуація розвивається аудиторам слід постійно оцінювати вплив цих подій на клієнтів, їх фінансову звітність та аудит. Особливу увагу слід приділити таким питанням як запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, кібербезпека, бухгалтерські оцінки та розкриття інформації для того, щоб правильно оцінити вплив цих подій на аудиторський звіт.

Запобігання відмиванню доходів:

Аудиторам, як спеціально визначеним суб'єктам первинного фінансового моніторингу слід бути обізнаними з національними та міжнародними санкційними списками, які постійно змінюються, та звертати увагу на наступне:

- можливий вплив на клієнта санкцій, через постачальників, клієнтів, агентів, дистриб'юторів, фінансові установи в інших країнах;
- ідентифікація всіх клієнтів, які фізично знаходяться в Росії та Білорусі або пов'язані з фізичними та юридичними особами, які підпадають під санкції;
- структури бенефіціарної власності клієнтів або постачальників, прямі чи непрямі зв'язки з відомими політично значущими особами (PER) або організаціями на предмет прихованого зв'язку з білоруськими чи російськими фізичними та юридичними особами, які підпадають під санкції;
- можливі торгові обмеження щодо імпорту/експорту.

Інформацію про застосування санкцій можна знайти на сайті Державної служби фінансового моніторингу України за посиланням <https://fiu.gov.ua>; Ради з національної безпеки і оборони України за посиланням <https://www.rnbo.gov.ua/ua/Ukazy/>; Європейської комісії за посиланням https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/international-relations/restrictive-measures-sanctions_en#whistleblower та <https://www.sanctionsmap.eu/#/main>; Ради безпеки ООН за посиланням <https://www.un.org/securitycouncil/content/un-sc-consolidated-list>; Міністерства фінансів США <https://home.treasury.gov/policy-issues/office-of-foreign-assets-control-sanctions-programs-and-information>

У випадку ідентифікації відносин з фізичними чи юридичними особами, які підпадають під санкції, кожна фірма та її клієнти повинні заморозити активи цих осіб та припинити надання будь-яких послуг зазначеним юридичним і фізичним особам. Обов'язок аудиторської фірми – повідомити про підозрілу діяльність Державну службу фінансового моніторингу України відповідно до законодавства. Більш детальну інформацію щодо дій аудитора як СПФМ дивиться Керівництво з ризик-орієнтованого підходу для спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу та інші нормативно-правові акти за посиланням: <https://mof.gov.ua/uk/normativna-baza-finmon> та <https://www.apu.com.ua/Аудитори> – суб'єкти первинного фінансового моніторингу.

Кібербезпека:

Під час військових дій часто застосовуються організовані кібератаки з метою нанесення шкоди підприємствам і організаціям, незаконного використання інформації. Багато організацій вже постраждали від таких атак. Аудитори мають усвідомлювати реальну імовірність таких атак і вживати необхідних запобіжних заходів для аналізу своїх ризиків, ініціювати обговорення питань кібербезпеки зі своїми клієнтами, наявність засобів та планів реагування на такі кібератаки, отримати відповідні письмові пояснення та запевнення.

Наслідки для бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

Підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на принципах визначених застосовною концептуальною основою. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Війна може вплинути на здатність уповноважених осіб забезпечити організацію бухгалтерського обліку та фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій.

Економічні наслідки війни можуть вплинути на бухгалтерський облік та звітність компаній або груп. Вплив залежить від таких чинників як залежність від російського чи білоруського ринків, наявність дочірніх компаній або активів в Росії, Білорусі або в зоні бойових дій, пов'язаність з особами, що перебувають під санкціями. Цей вплив потрібно регулярно переглядати, оскільки подальший розвиток, тривалість та вплив війни неможливо передбачити.

Необхідно повністю дотримуватися застосовних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ або ПСБО) стосовно розгляду подій після звітного періоду та оцінки безперервності діяльності.

Оцінка безперервності діяльності як основи бухгалтерського обліку:

Під час складання фінансової звітності компанії повинні розглянути вплив війни на безперервність діяльності та за можливості провести аналіз чутливості кількох можливих сценаріїв, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність щодо здатності компанії продовжувати діяльність на безперервній основі. Це може привести до додаткового розкриття інформації у фінансовій звітності.

За деяких обставин може виникнути необхідність розглянути доцільність складання звітності на основі принципу безперервності діяльності. Для цього компанія повинна розглянути всю доступну інформацію про вплив цих подій на майбутню діяльність принаймні протягом 12 місяців з дати звітності або після дати підписання фінансової звітності. Але бажаний більший термін. Цю оцінку безперервності діяльності слід постійно оновлювати до дати затвердження фінансової звітності.

Некоригуючі події після дати звітності

Згідно МСФЗ 10 події після звітного періоду поділяються на події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду та вимагають коригування після звітного періоду, та події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду, отже не вимагають коригування після звітного періоду.

Згідно ПСБО 6 події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів.

Оскільки вторгнення в Україну відбулося наприкінці лютого 2022р, це подія, яка не вимагає коригування після звітного періоду. Згідно ПСБО 6 такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності

робити відповідні оцінки та приймати рішення. Згідно МСБО 10 щодо кожної категорії суттєвих подій, які не вимагають коригування після звітного періоду, суб'єктові господарювання слід а) характер подій; та б) попередню оцінку їх фінансового впливу або констатувати, що така оцінка неможлива.

Таким чином, компанії, залежно від впливу війни на їхній бізнес, який буде залежати від конкретних обставин суб'єкта господарювання, повинен розкрити у примітках до фінансової звітності інформацію щодо потенційного впливу на наступний звітний період.

Розкриття інформації в звіті про управління

Компаніям також слід розглянути розкриття можливого впливу війни у звіті про управління при повідомленні про основні ризики та невизначеності, якщо подальший можливий розвиток подій може привести до негативних відхилень від прогнозів компанії.

Крім впливу на безперервність діяльності, компанії повинні переглянути всі сфери бухгалтерського обліку, які знаходяться під впливом невизначеності суджень та оцінок, зокрема:

- бухгалтерські оцінки;
- оцінки справедливої вартості;
- зменшення корисності активів;
- оцінка очікуваних кредитних збитків;
- облік хеджування;
- вплив на контрактні угоди та обтяжливі контракти;
- інші вимоги до розкриття фінансової звітності

Подання та оприлюднення фінансової звітності

У зв'язку із введенням воєнного стану в Україні Законом України від 03.03.2022 № 2115-IX «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» (далі – Закон № 2115-IX) передбачено, що, зокрема, юридичні особи подають фінансові, аудиторські звіти та будь-які інші документи, подання яких вимагається відповідно до норм чинного законодавства в документальній та/або в електронній формі, *протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану або стану війни* за весь період неподання звітності чи обов'язку подати документи.

У період дії воєнного стану або стану війни, а також протягом трьох місяців після його завершення до фізичних осіб, фізичних осіб – підприємців, юридичних осіб не застосовується адміністративна та/або кримінальна відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання звітності та/або документів, визначених підпунктом 1 пункту 1 Закону № 2115-IX.

Національний банк України постановою Правління НБУ від 07 березня 2022 року №41 “Про складання та подання фінансової звітності в період запровадження воєнного стану” встановив такий порядок складання та подання українськими банками фінансової звітності в умовах воєнного стану:

- банки, які не завершили роботу щодо складання річної фінансової звітності та консолідованої річної звітності за 2021 рік у зв'язку з введенням воєнного стану мають продовжити цю роботу після припинення чи скасування дії воєнного стану;
- банки за можливості подають та оприлюднюють на власному вебсайті річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2021 рік разом з аудиторським звітом і подають фінансову звітність, складену на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, до центру збору фінансової звітності, операційне управління яким здійснює Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;

- Національний банк не застосовує до банків заходів впливу за порушення ними строків подання річної фінансової звітності та консолідованої річної фінансової звітності за 2021 рік разом з аудиторським звітом, а також проміжної фінансової звітності та консолідованої проміжної фінансової звітності за I квартал 2022 року в період дії воєнного стану та протягом трьох місяців після його припинення чи скасування.

Постановою Правління НБУ від 06 березня 2022 №39 НБУ також врегулював діяльність учасників ринку небанківських фінансових послуг, небанківських фінансових груп, платіжного ринку, колекторських компаній та юридичних осіб, які отримали ліцензію на надання банкам послуг з інкасації. Зокрема, не застосовуватимуться заходи впливу до зазначених учасників ринку за порушення:

- строків подання звітності, установлених Правилами складання та подання звітності учасниками ринку небанківських фінансових послуг до Національного банку, затвердженими постановою Правління НБУ від 25 листопада 2021 року № 123;
- строків подання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за 2021 рік, проміжної фінансової звітності та проміжної консолідованої фінансової звітності за 2022 рік, складених на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, до центру збору фінансової звітності, операційне управління яким здійснює Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;
- вимог щодо наявності власного капіталу;
- вимог щодо подання документів та надання інформації регулятору, передбачених низкою нормативно-правових актів Національного банку, зокрема Положенням про ліцензування та реєстрацію.

Також для окремих учасників ринку встановлюється ряд додаткових послаблень.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) прийняла рішення від 13 березня 2022р. №161 щодо розкриття регульованої інформації емітентами цінних паперів у період дії воєнного стану в країні. Комісія встановила, що на період дії воєнного стану, емітенти цінних паперів звільняються від обов'язку розкривати регульовану інформацію в строки, встановлені чинним законодавством та нормативними актами регулятора.

Після завершення дії воєнного стану регульована інформація розкривається емітентами цінних паперів в наступні строки:

- річна регулярна інформація за 2021 звітний рік розкривається протягом 90 днів після завершення дії воєнного стану;
- проміжна регулярна інформація за відповідний квартал 2022 року розкривається разом з річною регулярною інформацією за 2021 рік;
- особлива інформація про факти, що виникли протягом строку дії воєнного стану, розкривається протягом 30 днів після завершення дії воєнного стану.

Вплив на аудит фінансової звітності:

Під час аудиту фінансової звітності станом на 31 грудня 2021 року та після цієї дати аудитори повинні дотримуватися всіх застосовних вимог міжнародних стандартів аудиту (МСА), навіть в умовах невизначеності та складних термінів надання послуг. Крім того аудиторам слід обмірковувати перегляд власної оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, спричинених війною, наприклад, пов'язаних з ліквідністю компанії клієнта. Зверніться до МСА 315 (переглянутого) "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення".

Згідно з МСА аудитор ґрунтує свою думку (в тому числі і основу модифікації думки) щодо фінансової звітності на отриманих аудиторських доказах. Аудитори повинні взяти до уваги можливість отримання достатніх відповідних аудиторських доказів для того, щоб бути спроможним висловити думку. Аудиторам може знадобитися змінити підхід до аудиту та розробити альтернативні процедури. Особливо це може мати місце в завданнях, де доступ до об'єктів аудиту обмежено і це може привести до потенційного обмеження обсягу звітності. Додаткову інформацію щодо отримання аудиторських доказів дивіться МСА 500 "Аудиторські докази".

Вплив на оцінку аудитором безперервності діяльності

Без сумніву, в центрі уваги поточних та майбутніх завдань з аудиту буде питання безперервності діяльності клієнта, пов'язане з війною та її наслідками. Вимоги МСА 570 (переглянутого) "Безперервність діяльності" набувають особливе значення в поточних умовах, враховуючи, що прямий вплив на багато вітчизняних компаній та невизначеність щодо глобальної економіки та найближчих перспектив значно зросли.

Аудиторам слід уважно розглянути оцінку безперервності управлінським персоналом. Оцінка безперервності управлінським персоналом має включати, наприклад, наступне:

- оновлення прогнозів і аналізу чутливості з урахуванням ідентифікованих факторів ризику та різних можливих результатів;
- перегляд прогнозованого дотримання контрактних умов (ковенантів) у різних сценаріях;
- зміни в планах управлінського персоналу щодо майбутніх дій;
- розширення розкриття інформації.

Оцінка управлінським персоналом безперервності також має бути задокументована у листі-запевненні аудиту.

Вплив майбутніх перспектив компанії на аудиторський звіт:

Аудитор повинен враховувати труднощі управлінського персоналу у складанні прогнозів на майбутнє, враховуючи вкрай невизначену та мінливу ситуацію. Такі прогнози можуть суттєво змінитися за короткий проміжок часу. Важливо, щоб аудитори застосовували професійне судження та скептицизм. Необхідно проявляти обережність в оцінці того, чи забезпечують будь-які прогнози адекватне відображення ситуації *на дату підписання аудиторського звіту*. Додатково дивіться вимоги МСА 560 "Події після звітного періоду".

Адекватність розкриття управлінським персоналом інформації про наслідки війни

Аудитор повинен переконатися в тому, що управлінський персонал належним чином розкриває перспективи компанії та як це може вплинути на користувачів фінансової звітності, враховуючи поточний високий ступінь невизначеності. Аудиторам також необхідно розглянути свою відповідальність щодо іншої інформації, наданої управлінським персоналом у фінансовій звітності, як це передбачено МСА 720 (переглянутим) "Відповідальність аудитора щодо іншої інформації".

Потенційний вплив на звіт аудитора

Наслідки для аудиторського звіту можуть включати:

- для підприємств, що становлять суспільний інтерес, ключове питання аудиту, пов'язане з додатковою роботою аудитора, яку необхідно було виконати через війну.
- пояснювальний параграф, наприклад, для того, щоб привернути увагу до значущої події після звітного періоду, розкритої у фінансовій звітності, або до суттєвої невизначеності, що виникла внаслідок війни.
- параграф про суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності.

- думку із застереженням або негативну думку, наприклад, через неадекватне розкриття інформації або нереалістичні припущення щодо безперервності діяльності у фінансовій звітності.
- думку із застереженням або відмову від думки через обмеження обсягу у випадку, коли неможливо отримати достатні відповідні аудиторські докази.

Потенційний вплив на прийняття чи продовження завдання аудитором

Якщо аудитору стає відомо, що його фірма пов'язана з фізичними або юридичними особами, які підпадають під санкції, йому необхідно повторно оцінити продовження або прийняття завдання з аудиту.