

Повторно опубліковано у травні 2025 року

Навчальний матеріал

Безперервність діяльності: зосередження на розкритті інформації

Цей навчальний матеріал був вперше опублікований в січні 2021 року у відповідь на питання, поставлені зацікавленими сторонами під час пандемії covid-19. У травні 2025 року він був переглянутий та перевиданий:

- (a) для внесення оновлених посилань на вимоги Стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ стосовно безперервності діяльності. Коли РМСБО видала МСФЗ 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності», вимоги про оцінювання суб'єктом господарювання своєї спроможності продовжувати діяльність на безперервній основі було перенесено без змін із МСБО 1 «Подання фінансової звітності» в МСБО 8 (який після випуску МСФЗ 18 було перейменовано на «Основа для складання фінансової звітності»). МСФЗ 18 чинний для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2027 року або пізніше;
- (b) для вилучення застарілих посилань на Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) та її проєкт щодо безперервності діяльності. У грудні 2024 року РМСАНВ затвердила Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 (переглянутий у 2024 році) «Безперервність діяльності». Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2026 року або пізніше;
- (c) для вилучення посилань на пандемію covid-19 і пов'язане з нею напружене економічне середовище.

Основоположним рішенням, яке має ухвалити управлінський персонал під час підготовки фінансової звітності відповідно до Стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ, є рішення про те, чи готувати її на основі принципу безперервності діяльності.

Більшість зацікавлених сторін знайомі з конкретним обговоренням безперервності діяльності та відповідних вимог МСБО 8 «Основа для складання фінансової звітності» [раніше — МСБО 1 «Подання фінансової звітності»] про розкриття суттєвих невизначеностей щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Однак поставлені питання щодо безперервності діяльності підкреслили актуальність інших «наскрізних» вимог МСБО 8 [МСБО 1] щодо розкриття інформації, які взаємодіють з конкретними вимогами щодо безперервності діяльності. Урахування цієї взаємодії — це важливий етап ідентифікації суттєвої інформації, що підлягає розкриттю згідно з вимогами Стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ; ймовірно, що такі розкриття будуть актуальними для користувачів фінансової звітності. Один аспект цієї взаємодії було висвітлено в Рішенні 2014 року з порядку денного, оприлюдненому Комітетом з тлумачень МСФЗ. У цьому документі не тільки коротко викладено зміст зазначеного рішення, але й висвітлено інші можливі взаємодії, що можуть бути актуальні.

Оцінювання безперервності діяльності

Під час підготовки фінансової звітності — як річної, так і проміжної — МСБО 8 [МСБО 1] вимагає від управлінського персоналу оцінити здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Стандарт визначає безперервність діяльності шляхом пояснення, що фінансова звітність складається на основі принципу безперервності діяльності, за виключенням випадків, коли управлінський персонал або має намір ліквідувати суб'єкт господарювання, або припинити його діяльність, або не має реальних альтернативних можливостей вчинити інакше.

У пункті 61 МСБО 8 [пункті 26 МСБО 1] сказано, що чинники, які управлінському персоналу можливо потрібно буде враховувати під час оцінювання доцільності на основі принципу безперервності діяльності, є чинники, пов'язані з поточною та очікуваною прибутковістю суб'єкта господарювання, строками погашення наявних інструментів фінансування та потенційними джерелами заміщення фінансування. МСБО 8 [МСБО 1] вимагає від управлінського персоналу враховувати всю наявну інформацію про майбутнє. Тому, управлінському персоналу може бути необхідно розглянути широкий діапазон чинників, перш ніж він зможе дійти висновку про те, що складання фінансової звітності на основі принципу безперервної діяльності є доречним. Наприклад, до чинників, які управлінський персонал може мати потребу розглянути, належать наслідки будь-якого тимчасового припинення або скорочення діяльності суб'єкта господарювання, можливі обмеження на діяльність, що можуть бути запроваджені урядами в майбутньому, а також наслідки структурних змін більш довгострокового характеру на ринку (як-от зміни в поведінці клієнтів).

Під час оцінювання того, чи готувати фінансову звітність на основі безперервної діяльності, МСБО 8 [МСБО 1] вимагає від управлінського персоналу розглядати період не менше 12 місяців після закінчення звітного періоду, але зазначає при цьому, що прогноз не обмежується 12 місяцями. Деякі національні нормативні акти вимагають розглядати безперервність діяльності на період у 12 місяців з дати затвердження фінансової звітності до випуску. Міжнародний стандарт аудиту 570 (переглянутий у 2024 році) «Безперервність діяльності» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості вимагає щоб аудитор звернувся до управлінського персоналу із запитом

про розширення періоду оцінки, якщо зазначений період охоплює менш ніж 12 місяців з дати затвердження фінансової звітності. Розгляд періодів, що перевищують 12 місяців після закінчення звітного періоду не суперечить вимогами МСБО 8 [МСБО 1], який установлює мінімальний період, а не верхній граничний рівень.

Динамічне оцінювання

Пункт 14 МСБО 10 «Події після звітного періоду» пояснює, що оцінка управлінським персоналом використання припущення про безперервність діяльності як основи складання фінансової звітності має відображати вплив подій, що відбуваються після закінчення звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Це може вимагати від управлінського персоналу оновлення оцінки принципу безперервності діяльності та рішень про те, розкриття якої інформації є необхідним. Якщо до затвердження фінансової звітності до випуску обставини погіршаться настільки, що управлінський персонал не матиме жодної реалістичної альтернативи, крім як припинити діяльність, то фінансову звітність не слід складати на основі безперервної діяльності.

Розкриття інформації має вирішальне значення

Готувати чи не готувати фінансову звітність на основі безперервності діяльності — це вибір з двох альтернатив, але обставини, за яких суб'єкти господарювання готують фінансову звітність на основі безперервності діяльності бувають дуже

різними.

Ці обставини можуть варіюватися від ситуації, коли суб'єкт господарювання є прибутковим і не має жодних проблем з ліквідністю, до ситуації, коли підготовка фінансової звітності на основі безперервності діяльності відбувається «на межі», навіть після врахування всіх пом'якшувальних дій, запланованих управлінським персоналом. Рішення управлінського персоналу спиратимуться на припущення та судження, що можуть бути предметом значної невизначеності. Тому, важливо, щоб суб'єкт господарювання розглядав не тільки конкретні вимоги пункту 6И МСБО 8 [пункту 25 МСБО 1] щодо розкриття інформації, але й загальні вимоги МСБО 8 [МСБО 1] щодо розкриття інформації. До цих вимог належать вимоги пункту 27Е МСБО 8 [пункту 122 МСБО 1], пов'язані з судженнями, що справляють найбільш значущий вплив на суми, визнані у фінансовій звітності. У напруженому економічному середовищі користувачі фінансової звітності більш схильні зосереджувати свою увагу на розкритті інформації, що стосується безперервності діяльності. Питання, які можуть ставити користувачі, можуть включати те, як припущення, використані управлінським персоналом для висновку про безперервність діяльності, пов'язані з припущеннями, що лежать в основі інших аспектів фінансової звітності.

Застосування вимог МСБО 8 [МСБО 1]

Вимоги МСБО 8 [МСБО 1] можна представити у вигляді поданої нижче схеми:



На одній межі діапазону безперервності діяльності (сценарій 1) перебуває суб'єкт господарювання, який провадить прибуткову діяльність і не має проблем з ліквідністю, причому немає жодних значних сумнівів з приводу його здатності продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Для такого суб'єкта господарювання не висувається жодних специфічних вимог щодо розкриття інформації стосовно безперервності діяльності, окрім необхідності описати основу підготовки звітності. Крім того, менш імовірним є те, що для того, щоб дійти висновку про підготовку фінансової звітності на основі безперервності діяльності, було застосовано значні судження.

На іншій межі діапазону безперервності діяльності (сценарій 3) перебуває суб'єкт господарювання, який близький до припинення діяльності. Припустимо, що суб'єкт господарювання веде збиткову діяльність, попит на його товари або послуги стрімко знизився, а строк дії інструментів фінансування його діяльності добігає кінця протягом

наступних 12 місяців. У цьому сценарії управлінський персонал після врахування всієї актуальної інформації, в тому числі про реалістичність і результативність дій, які він планує вчинити, дійшов висновку про те, що підготовка фінансової звітності на основі безперервної діяльності є доречною. Проте, управлінський персонал доходить висновку про наявність суттєвих невизначеностей, пов'язаних із подіями чи умовами, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі: наприклад, може існувати значна невизначеність щодо здатності управлінського персоналу реалізувати свою антикризову стратегію подолання зниження попиту та поновлення чи заміни фінансування. У разі такого сценарію пункт 6И МСБО 8 [пункт 25 МСБО 1] вимагає від суб'єкта господарювання розкрити суттєві невизначеності, пов'язані з його здатністю продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Роблячи це, суб'єкт господарювання визначає, що такі невизначеності можуть поставити

під значний сумнів його здатність продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

За сценарієм 3, висновок про підготовку фінансової звітності на основі безперервної діяльності, ймовірно, потребував значущого судження. В такому випадку, крім розкриття суттєвих невизначеностей відповідно до вимог пункта 6И МСБО 8 [пункта 25 МСБО 1], суб'єкт господарювання зобов'язаний також застосувати вимоги щодо розкриття інформації відповідно до пункта 27Е МСБО 8 [пункта 122 МСБО 1] стосовно судження про те, що основа безперервної діяльності є доречною. Застосовуючи ці вимоги, суб'єкт господарювання розглядає, яка інформація є суттєвою щодо (а) подій або умов, які ставлять під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, та (б) реалістичності та результативності дій управлінського персоналу або його планів реагування на такі події чи умови.

Розгляньмо тепер сценарій 2. Припустимо, що фактичні обставини подібні до сценарію 3, за винятком того, що після розгляду реалістичності та результативності запланованих дій управлінський персонал доходить висновку про те, що суттєві невизначеності, як очікується, буде пом'якшено: наприклад, управлінський персонал міг уже розпочати реалізацію антикризової стратегії, досвід якої демонструє достатні докази своєї успішності, в тому числі визначення реалістичних альтернативних джерел фінансування. У 2014 році Комітет з тлумачень розглянув подібний сценарій. У своєму [Рішенні з питань порядку денного](#) Комітет наголошує на тому, що якщо після врахування запланованих пом'якшувальних дій висновок управлінського персоналу про відсутність суттєвих невизначеностей передбачає значне судження, то до суджень, зроблених при формуванні висновку про те, що суттєвих невизначеностей не залишилось, застосовуватимуться вимоги пункту 27Е МСБО 8 [пункта 122 МСБО 1] щодо розкриття інформації.

Іншим прикладом загальних вимог МСБО 8 [МСБО 1] щодо розкриття інформації, який теж міг

би бути доречним, особливо у випадках, коли рішення є неоднозначним, є вимоги пунктів 31А–31Ж МСБО 8 [пунктів 125–133 МСБО 1] щодо джерел невизначеності оцінки. Ці пункти вимагають від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про припущення, які він робить щодо майбутнього, та про інші основні джерела невизначеності оцінки станом на кінець звітного періоду, які пов'язані зі значним ризиком необхідності суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань протягом наступного фінансового року.

Що має робити суб'єкт господарювання, якщо він не веде діяльності на безперервній основі?

Розгляньмо сценарій 4 та суб'єкта господарювання, який більше не веде діяльності на безперервній основі. МСБО 8 [МСБО 1] пояснює, що припущення про безперервність діяльності як основа підготовки фінансової звітності більше не є доречним, коли управлінський персонал або має намір ліквідувати суб'єкта господарювання, або припинити його діяльність, або не має реальної альтернативної можливості вчинити інакше. У таких випадках, якщо суб'єкт господарювання готує фінансову звітність із застосуванням Стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ, він готує її не на основі безперервної діяльності.

МСБО 8 [МСБО 1] не визначає альтернативної основи для підготовки фінансової звітності, якщо суб'єкт господарювання більше не веде діяльності на безперервній основі. Пункт 6И МСБО 8 [пункт 25 МСБО 1] вимагає від суб'єкта господарювання розкрити факт того, що фінансову звітність не було підготовлено на основі безперервної діяльності, та причини, з яких суб'єкт господарювання не розглядається як такий, що здійснює діяльність на безперервній основі, а також розкриває основу, на якій було підготовлено фінансову звітність.

Цей документ не є частиною Стандартів МСФЗ; він не містить додаткових вимог та не змінює вимог Стандартів у інший спосіб. Його було розроблено, щоб допомогти зацікавленим сторонам зрозуміти Стандарти. Погляди, висловлені в цьому документі, можуть не відображати поглядів Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку або Фонду МСФЗ. На цей документ не слід покладатись як професійну чи інвестиційну пораду.

Усі права захищено. Права на відтворення та використання суворо обмежені. Жодна частина цієї публікації не може бути перекладена, передрукована, відтворена чи використана в будь-якій формі, повністю або частково, або будь-якими електронними, механічними чи іншими засобами, відомими нині або винайденими пізніше, включно з фотокопіюванням та записом, або в будь-якій системі зберігання та пошуку інформації без попереднього письмового дозволу Фонду МСФЗ.

Фонд має зареєстровані по всьому світу знаки для товарів і послуг, у тому числі «IAS®», «IASB®», логотип IASB®, «IFRIC®», «IFRS®», логотип «IFRS®», «*IFRS for SMEs*®», логотип *IFRS for SMEs*®, шестикутний символ «Hexagon Device», «International Accounting Standards®», «International Financial Reporting Standards®», «NIIF®», «SIC®», «ISSB™» та SASB®. Додаткові відомості про знаки Фонду для товарів і послуг можна отримати від Фонду за запитом.

Фонд МСФЗ — неприбуткова корпорація, яка зареєстрована за Загальним законом про корпорації штату Делавер (США) та працює в Англії та Уельсі як закордонна компанія (номер компанії: FC023235) з головним офісом у Лондоні.