

**ОСОБЕННОСТИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ДОСТОВЕРНОСТИ
БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2019 Г.: COVID-19
КАК КАЧЕСТВЕННО СУЩЕСТВЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ (ЧАСТЬ 1)****Ольга Ивановна ШВЫРЕВА ^{a,*}, Зинаида Ивановна КРУГЛЯК ^b,
Алексей Владимирович ПЕТУХ ^c**

^a кандидат экономических наук, профессор кафедры аудита,
Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
oshvyreva@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-2964-3187>
SPIN-код: 4357-6255

^b кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
kruglyakz@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7778-9447>
SPIN-код: 9870-5649

^c кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита,
Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
petuh.a@kubsau.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4273-6879>
SPIN-код: 1589-0702

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 258/2020
Получена 04.05.2020
Получена в
доработанном виде
18.05.2020
Одобрена 25.05.2020
Доступна онлайн
16.06.2020

УДК 657.6**JEL: M41, M42****Аннотация**

Предмет. Практика формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях неопределенностей, обусловленных распространением новой коронавирусной инфекции, а также особенности стратегии аудита и формирования аудиторского мнения об этой отчетности.

Цели. Определение особенностей качественных характеристик бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготавливаемой в условиях пандемии COVID-19, и обоснование ключевых аспектов выполнения аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность, в экстремально неопределенной эпидемиологической и экономической ситуации.

Методология. Исследование проводилось с использованием абстрактно-логического метода, приемов контент-анализа, систематизации, классификации.

Результаты. В статье на основе анализа влияния экстремально неопределенной эпидемиологической и экономической ситуации на бухгалтерскую (финансовую отчетность) уточнены аспекты раскрытия событий после отчетной даты, угроз непрерывности деятельности в годовой отчетности экономических субъектов. Исследованы проблемы получения достаточных надлежащих доказательств в условиях невозможности выполнения отдельных требований аудиторских стандартов в условиях «дистанционного» аудита, определены возможные альтернативные процедуры и алгоритм действий при их недостаточности. Определено влияние раскрытия информации о рисках COVID-19 на

Ключевые слова:

бухгалтерская
(финансовая)
отчетность, события
после отчетной даты,
COVID-19,
непрерывность
деятельности
организации,
раскрытие информации,
аудиторское заключение

структуру аудиторского заключения и мнение, которое в нем выражается.

Область применения. Результаты исследования могут использоваться в практической деятельности экономических субъектов, подготавливающих бухгалтерскую (финансовую) отчетность в условиях существенной неопределенности, а также аудиторов и аудиторских организаций, выполняющих аудит такой отчетности.

Значимость. Обоснованы новые объекты аудиторских заданий и конкретные направления пересмотра стратегии аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной в условиях распространения коронавирусной инфекции. В целях повышения ценности аудиторского заключения для пользователей такой отчетности определено влияние конкретных обстоятельств выполнения аудиторских заданий и результатов аудиторских процедур на структуру и вид аудиторского заключения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Швырева О.И., Кругляк З.И., Петух А.В. Особенности аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г.: COVID-19 как качественно существенная информация (Часть 1) // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 6. – С. 701 – 722.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.6.701>

Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2019 г. формировалась в уникальных условиях пандемии нового коронавируса. И если руководство организаций в большей мере акцентировало свое внимание на сроки подготовки и представления полного комплекта отчетности, в том числе в Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности (далее – ГИР БО), то для аудиторов пришло время в полной мере осознать и применить на практике суть риск-ориентированного подхода при формировании мнения в аудиторском заключении.

Раскрытие качественно существенной информации в финансовой отчетности являлось достаточно популярным объектом исследования в трудах ученых-экономистов последнего десятилетия. Так, вопросам непрерывности деятельности экономических субъектов посвящены труды Б.А. Аманжоловой, Н.Н. Овчинниковой [1], В.Д. Краснова, С.В. Козменковой [2], проблемные аспекты раскрытия событий после отчетной даты и других прогнозируемых рисков исследованы И.Н. Белоусовой [3], А.Е. Ивановым, А.М. Кресиной [4], авторами настоящей статьи [5, 6]. Однако сегодня результаты данных исследований требуют актуализации в связи со значительным влиянием пандемии новой коронавирусной инфекции на прогнозную ценность финансовой информации, генерируемой экономическими субъектами.

Цель исследования – определить особенности качественных характеристик бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготавливаемой в условиях пандемии COVID-19, и обосновать ключевые аспекты аудита в экстремально неопределенной эпидемиологической и экономической ситуации. В соответствии с поставленной целью представляется актуальным:

- обобщить практический опыт и сформулировать рекомендации по представлению и раскрытию качественно существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов;
- определить направления учета новых рисков при формировании стратегии аудита и проведении аудиторских процедур проверки по существу;
- обосновать влияние событий после отчетной даты, существенно неопределенности в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица как качественно существенной информации аудируемого лица на мнение аудитора в аудиторском заключении.

Исследование проводилось с использованием абстрактно-логического метода, приемов контент-анализа, систематизации, классификации.

Календарный 2019 г. закончился для российской экономики «на подъеме». Минэкономразвития России в декабре анонсировало ожидание прироста ВВП России в 2019 г. на 1,6% по сравнению с 2018 г., в том числе в сельском хозяйстве – 5,8%, оптовой и розничной торговле – 6,6%, а также повышение инвестиционной привлекательности отечественного бизнеса.

На конец декабря также отсутствовали какие-либо особые риски подготовки отчетности. Выпуская «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2019 г.» (приложение к письму Минфина России от 27.12.2019 № 07-04-09/102563)¹, Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности лишь акцентировал внимание на соблюдение аудиторами обновленных Кодекса профессиональной этики, Правил независимости, а также возможные риски искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, обусловленные введением ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», изменениями в налоговом законодательстве.

Новый 2020 г. принес ряд событий, экстремально быстрое, негативное развитие которых привело к значительным проблемам в функционировании как отдельных бизнес-единиц, так и экономики в целом.

О раскрытии рисков в бухгалтерской (финансовой) отчетности достаточно подробно говорится в Информации Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»².

¹ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2019 год (приложение к письму Минфина России от 27.12.2019 № 07-04-09/102563). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_342094/

² О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности (ПЗ-9/2012). URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=17304-pz_-92012_o_raskrytii_informatsii_o_riskakh_khozyaistvennoi_dyeyatelnosti_organizatsii_v_godovoi_bukhgalterskoi_

Достаточно долго реализацию этих рекомендаций можно было наблюдать исключительно в отчетах крупных компаний. Подавляющее число субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП), включая и акционерные общества, игнорировали необходимость раскрытия информации о бизнес-рисках, поскольку информация опубликована как рекомендательный документ, кроме того, для того чтобы признать риски существенными и подлежащими раскрытию, это должно быть доказано процессами их идентификации, оценки, принятием политик и выполнением (документированием) процедур в ответ на риски [7, 8].

Собственно, отсутствие однозначных требований со стороны регулятора бухгалтерского учета, недостаточность ресурсов (в том числе кадровых) у продуцентов бухгалтерской (финансовой) отчетности и сниженные информационные потребности у пользователей финансовой информации сделали раскрытие рисков в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, скорее, редким исключением из правила: «Лучше недостающая информация, чем излишняя». Дополнительным аргументом в пользу нераскрытия информации также всегда являлись пресловутые «10%» из ст. 15.11 КоАП РФ³, определяющие масштаб искажений бухгалтерской отчетности, за которые должностных лиц можно привлечь к административной ответственности. Очевидно, что текстовая информация не всегда может быть «оцифрована», как и размер информационных потерь для пользователей отчетности вследствие незнания негативных событий и условий функционирования экономического субъекта, генерирующего отчетность «в цифрах» [9].

В период подготовки отчетности за 2019 г. большинство экономических субъектов попали в уникальные обстоятельства, требующие анализа влияния растущих рисков экономического, политического, законодательного, судебного и социального характера на качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности – уместность и правдивое представление финансовой информации.

Распространение коронавируса в глобальных масштабах привело не просто к высоко рискованной, но даже к неопределенной ситуации во всех сферах экономики. Впервые в истории мир сознательно пошел на колоссальные экономические потери, составляющие по примерным оценкам 5-6% ВВП, ради сохранения жизни людей⁴.

Согласно исследованию АССА, проведенному среди 10 000 специалистов в области финансов (в том числе 94 из России), крупные и малые предприятия как

отchetnosti

³ Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности: Ст. 15.11 КоАП РФ от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 24.04.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2020).

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/b601eaf14558a22e40e549845ddc25563eb067e/

⁴ Кузьминов Я. Средний класс может обеднеть – считает ректор ВШЭ.
URL: <https://gaap.ru/news/160386/?spush=a3J1Z2x5YWt6QG1haWwucnU>

государственного, так и частного секторов серьезно обеспокоены влиянием COVID-19 на их финансовое положение и финансовые результаты. Около 80% руководителей компаний ожидают в 2020 г. значительный спад доходов и прибыли по сравнению с прошлым годом.

Более половины (53%) компаний, как в России, так и во всем мире не готовы или не смогли подготовить финансовые прогнозы, в том числе из-за неопределенности, которую приносит скорость и интенсивность распространения пандемии вместе с политикой социального дистанцирования, жестко контролируемой правительствами.

Тем не менее, 47% компаний обновили свои прогнозы доходов и прибыли на 2020 г. Четверть респондентов прогнозирует существенное сокращение данных показателей – на 25–49%. При этом 5% респондентов отметили, что не смогут отложить или пересмотреть обязательства по долговому финансированию⁵.

Среди отраслей российской экономики, в наибольшей степени пострадавших от распространения COVID-19, можно выделить авиа- и автотранспорт, организацию досуга и развлечений, физкультурно-оздоровительную деятельность и спорт, деятельность в сфере туризма, гостиничный бизнес, общественное питание и предоставление бытовых услуг населению, деятельность в области здравоохранения, розничную торговлю непродовольственными товарами и др.

В уникальных условиях неопределенности функционирования бизнеса первоочередного решения потребовали практические и методические вопросы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г., обеспечивающей пользователей уместной и правдивой финансовой информацией. Ключевыми из них для отчитывающихся субъектов в связи с распространением COVID-19 (как события после отчетной даты) явились следующие.

1. Оценка существенности события после отчетной даты.
2. Классификация события в целях раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г.
3. Корректировка показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.
4. Формат раскрытия информации о характере события и его последствиях в денежной оценке.

Ответы на поставленные и сопряженные с ними вопросы базируются на ФСБУ (ПБУ) 7/98 «События после отчетной даты»⁶, МСФО (IAS) 10 «События после

⁵ Исследование АССА: производительность труда в России снизилась на 54% из-за COVID-19. 15.04.2020. URL: <https://gaap.ru/news/160112/>

⁶ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98): приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н (ред. от 06.04.2015).

отчетного периода»⁷, рекомендациях Американского института сертифицированных бухгалтеров (AICPA)⁸, Австралийского комитета по бухгалтерским стандартам (AASB)⁹, аудиторских компаний Deloitte¹⁰, ФБК Grant Thornton¹¹.

Распространение COVID-19 подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – БФО) за 2019 г. как событие после отчетной даты, если имеет существенное финансовое воздействие или пользователи отчетности вполне обоснованно ожидают, что COVID-19 повлияет на организацию, независимо от финансового воздействия (*рис. 1*).

Прямые финансовые последствия распространения COVID-19 могут включать в себя:

- обесценение активов;
- изменение справедливой стоимости активов или чистой стоимости реализации запасов;
- увеличение затрат и/или снижение спроса, требующие резервирования по обременительным контрактам, переоценка обязательств по возврату средств;
- изменения ожидаемых убытков по кредитам и прочим финансовым активам;
- переклассификация обязательств (из долгосрочных в краткосрочные) в результате нарушения кредитных условий;
- существенная неопределенность, которая ставит под серьезное сомнение способность продолжать непрерывную деятельность, например степень воздействия на будущие затраты и доходы и неизвестная продолжительность воздействия.

Отчитывающиеся субъекты должны также учитывать последствия, возникающие косвенно. Например, ухудшение финансового положения покупателей,

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/3da8e9dca1a6909b98e5cd4f1fddfc0b04d8dae4/

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 05.08.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193535/

⁸ Audit Matters and Auditor Reporting Issues Related to COVID-19. URL: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/downloadabledocuments/covid19/faq-aa-issues-related-to-covid-19.pdf>

⁹ The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor's Considerations. AASB-AUASB JOINT FAQ. March 2020. URL: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB19009_COVID19_FA.pdf

¹⁰ Наиболее вероятные последствия коронавируса для бухучета – разъяснения Deloitte. 13.03.2020. URL: <https://gaap.ru/news/159576/>

¹¹ Влияние коронавируса на отчетность финансовых организаций по состоянию на 31 декабря 2019 года. ФБК Grant Thornton. Москва, 2020. URL: https://www.fbkr.ru/upload/press-center/ФБК_COVID_19_раскрытие%20в%20отчетности.pdf

поставщиков, заемщиков средств, что приведет к обесценению активов, росту затрат или снижению доходов.

При ответе на вопрос, является ли воздействие COVID-19 событием, требующим корректировки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря 2019 г., следует руководствоваться следующими суждениями. Развитие и распространение вируса произошло в 2020 г., то есть является событием, свидетельствующим о возникших после отчетной даты условиях, в которых организация ведет свою деятельность. Указанная группа событий в соответствии с ПБУ 7/98 не требует корректировки отчетных показателей, а подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом раскрытие должно включать характер события и расчетную оценку его финансового влияния или суждение о невозможности такой оценки.

Раскрытие информации о событиях после отчетной даты может быть сформулировано следующим образом:

«С начала 2020 г. по всему миру распространилась вспышка нового коронавируса (COVID-19), что повлияло на мировую, в том числе российскую экономику. Дополнительным фактором нестабильности стал разрыв соглашения ОПЕК+, что существенно повлияло на снижение стоимости нефти. Вследствие данных событий, в марте 2020 г. в России наблюдается рост курса рубля к доллару США и евро, а также и снижение биржевых индексов.

Компания считает распространение коронавируса и возросшую волатильность (нестабильность) на рынках существенными событиями после отчетной даты, не требующими корректировки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря 2019 г.

Ввиду неопределенности и продолжительности событий Компания не может точно и надежно оценить количественное влияние данных событий на свое финансовое положение.

Ожидается влияние на финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, и на оценку ожидаемых кредитных убытков. В настоящее время Компания внимательно следит за финансовыми последствиями, вызванными данными событиями».

В условиях пандемии требуется существенный пересмотр подходов к формированию стратегии аудита годовой отчетности. Особенно это касается годовой отчетности, которая готовится и выпускается в первом полугодии следующего за отчетным года.

Существуют аудируемые лица, которые подготовили отчетность еще в феврале 2020 г. и выпустили ее вместе с аудиторским заключением до первой декады –

середины марта, когда пандемические риски стали очевидными. На дату объявления ВОЗ коронавирусной инфекции пандемией (12 марта 2020 г.), в России насчитывалось 32 диагностированных случая данного заболевания и ни одного погибшего.

В течение двух недель с этой даты, когда вплотную подошел срок сдачи отчетности, в том числе для опубликования в ГИР БО, ситуация в корне переменилась. И наиболее значимой датой для рассматриваемого вопроса, мы считаем, необходимо считать 25 марта 2020 г., положившее в соответствии с Указом Президента РФ № 206¹² начало режима нерабочих дней для большинства экономических субъектов. В связи с этим существенно сдвинулись сроки сдачи и опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности для «нестратегических» и не «жизнеобеспечивающих» экономических субъектов, что, в свою очередь, привело к накоплению проблем, негативизации прогнозов деятельности отчитывающихся организаций и, как следствие, существенному изменению объема аудита.

Стало очевидным, что ключевыми вопросами аудиторских заданий для отчетности, подготовленной позднее середины марта 2020 г., становятся события после отчетной даты и применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Здесь следует внести еще одну ремарку. Большинство договоров аудита предполагало выдачу аудиторского заключения именно ближе к дате выпуска отчетности. Режим нерабочих дней и самоизоляции во многих городах и регионах России сделал невозможным стандартный режим работы аудиторов и аудиторских организаций, выполнение запланированных «полевых» аудиторских процедур проверки по существу и, что наиболее важно, своевременное «вручение» аудиторского заключения руководству аудируемого лица или иному лицу, установленному договором. Ст. 193 ГК РФ позволяет «сдвинуть» дату выполнения обязательств по договору на ближайший рабочий день, если последний день срока приходится на нерабочий день. На дату написания статьи – это 12.05.2020. Следовательно, аудиторы, не выдавшие аудиторские заключения до 24.03.2020, очевидно, приобретают дополнительные обязанности по исследованию влияния негативных событий 2020 г. и прогнозов на качественные характеристики отчетности аудируемых лиц за 2019 г.

Даже при условии, что бухгалтерская (финансовая) отчетность подготовлена руководством аудируемого лица до «ключевой» даты 25.03.2020, это не имеет значения для аудиторского заключения, так как в соответствии с п. 4

¹² Об объявлении в Российской Федерации нерабочих дней: Указ Президента РФ от 25.03.2020 № 206.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348485/

Международного стандарта аудита (далее – МСА) 560 «События после отчетной даты»¹³.

«...Цель аудитора состоит в том, чтобы:

(а) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что события, имевшие место между отчетной датой и датой аудиторского заключения и требующие корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности, надлежащим образом отражены в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(б) предпринять соответствующие действия в ответ на факты, о которых аудитор узнал после даты аудиторского заключения и из-за которых аудитор мог бы изменить аудиторское заключение, если бы они были известны аудитору на дату данного заключения».

Итак, пересмотр стратегии аудита в сложившихся условиях должен предполагать, как минимум, следующее:

- определение возможности применения альтернативных аудиторских процедур взамен запланированных, выполнение которых затруднительно в условиях режима самоизоляции;
- дополнительные процедуры в отношении событий после отчетной даты;
- дополнительные процедуры в отношении оценки применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Первая трудность, с которой столкнулись аудиторы – невозможность проведения аудиторских процедур подтверждения существования (пересчета активов, повторного проведения инвентаризации, инспектирования активов, особенно при невозможности наблюдения за ежегодной инвентаризацией), наблюдения и инспектирования значимых средств контроля аудируемого лица. Многие аудиторы не смогли получить внешние подтверждения в отношении значимых статей бухгалтерской (финансовой) отчетности: выручки, дебиторской и кредиторской задолженностей. Еще более непредсказуемая ситуация сложилась в отношении взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, например, в отношении письменных заявлений руководства, которые в соответствии с п. 14 МСА 580 «Письменные заявления»¹⁴

¹³Здесь и далее указаны международные стандарты аудита, введенные в действие приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».

URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/legislation/?id_65=126636-prikaz_minfina_rossii_ot_09.01.2019__2n_o_vvedenii_v_deistvie_mezhdunarodnykh_standartov_audita_na_territorii_rossiiskoi_federats

¹⁴Там же.

должны быть подписаны датой, максимально приближенной к дате аудиторского заключения. А при невозможности подписания данного документа, например, с использованием электронной цифровой подписи, достоверность данного документа сомнительна.

Итак, аудиторы, заменяя запланированные процедуры на менее надежные «дистанционные», должны быть готовы к замечаниям при внешнем контроле качества работы (далее – ВККР) (табл. 1).

Очевидно, что невыполнение обозначенных аудиторских процедур будет являться предметом повышенного внимания со стороны ВККР. Рассмотрим на конкретном примере проблему замены процедур подтверждения существования запасов альтернативными.

Как следует из МСА 501 «Ключевые вопросы аудита»:

«...В некоторых случаях, когда присутствие при инвентаризации является практически неосуществимым, достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия и состояния запасов могут обеспечиваться при помощи альтернативных аудиторских процедур, например, инспектирования документации о последующей продаже тех или иных конкретных объектов запасов, которые были получены или закуплены до проведения инвентаризации».

По сути, здесь говорится об обратном счете количества запасов исходя из подтвержденной их реализации согласно выписке банка (в идеале, полученной в результате внешнего подтверждения). Но очевидно, что это крайне редкая ситуация, когда остаток запасов на момент альтернативной процедуры нулевой, товар (продукция, материал) продан, а не использован во внутрихозяйственных целях.

В отношении не подтвержденных основными и альтернативными процедурами существенных запасов целесообразно руководствоваться п. А14 МСА 501:

«...Однако в иных случаях может оказаться невозможно собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем проведения альтернативных аудиторских процедур. В таких случаях МСА 705 требует от аудитора модифицировать мнение в аудиторском заключении вследствие ограничений объема аудита».

(Продолжение следует)

Таблица 1

Нарушения в процедурах получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в «дистанционном» режиме и их последствия при ВККР

Table 1

Irregularity in procedures for obtaining sufficient proper audit evidence in the remote audit and its consequences under the external quality control of work

Подтверждаемая предпосылка подготовки отчетности / обязательные процедурные аспекты	Требование МСА, выполнение которого затруднительно в «дистанционном» режиме	Ссылка на стандарт	Последствия нарушения требований МСА, выявленного при ВККР
Существование активов	Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем... присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо... Если аудитор не в состоянии присутствовать при инвентаризации в связи с непредвиденными обстоятельствами, он должен произвести пересчет некоторого количества запасов или пронаблюдать за его проведением в другой день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени	П. 4, 6 МСА 501	Существенные неустраняемые нарушения
Существование дебиторской задолженности	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация должны определить последствия отсутствия ответа на запрос о позитивном подтверждении для аудита и аудиторского мнения, когда ответ на такой запрос необходим для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, и выполнение только альтернативных аудиторских процедур их не обеспечит. Индивидуальный аудитор или аудиторская организация не должны использовать только запросы о негативном подтверждении в качестве единственной аудиторской процедуры в случае, когда не выполняется хотя бы одно из перечисленных условий:	П. 13, 15 МСА 505, п. 26, 30 МСА 240	Существенные неустраняемые нарушения
Полнота отражения текущих обязательств	– риск существенного искажения оценен как низкий и получены доказательства в отношении эффективности средств контроля;		
Возникновение и полнота выручки	– генеральная совокупность состоит из большого количества незначительных по величине и одинаковых по характеру остатков по счетам или операций;		
	– ожидается, что доля расхождений будет крайне незначительной		
Получение письменных заявлений от руководства (лиц, отвечающих за корпоративное управление) аудируемого лица	Аудитор должен получить от руководства аудируемого лица подтверждения выполнения обязанностей по подготовке финансовой отчетности, предоставления всей необходимой информации и доступа к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания, а также того факта, что все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности. Аудитор должен получить письменные заявления	П. 9-11 МСА 580, п. 39 МСА 240	Существенные неустраняемые нарушения

от руководства и (или) от лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что:

- они подтверждают свою ответственность за разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий;
- они раскрыли аудитору соответствующие результаты оценки руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной в результате недобросовестных действий;
- они раскрыли аудитору все, что им известно о воздействующих на организацию недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях с участием лиц, влияющих на финансовую отчетность;
- они раскрыли аудитору все, что им известно о любых заявлениях о недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях, влияющих на финансовую отчетность организации

Источник: составлено на основе Классификатора нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности от 15.12.2016 протокол № 29, с изм. от 22.12.2017; протокол № 37 от 21.09.2018, протокол № 41)

Source: Authoring, based on the Classifier of Deficiency and Weakness Identified in External Quality Control of Work of Audit Organizations and Independent Auditors

Таблица 2

Факторы-угрозы, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность в условиях распространения коронавирусной инфекции

Table 2

Threat factors that may cast significant doubts about the organization's ability to continue as a going concern in the face of coronavirus disease

Группа факторов	Примеры факторов-угроз	Комментарий авторов
События и условия финансового характера	Наличие кредитов или займов с истекающим фиксированным сроком погашения в отсутствие каких-либо реалистичных перспектив продления их срока или их погашения или чрезмерное использование краткосрочных кредитов или займов для финансирования долгосрочных активов	В условиях отсутствия или существенного снижения выручки как источника финансирования данный сценарий становится вполне реалистичным в 2020 г. Несмотря на «мораторий» на банкротство, возможен существенный рост убытков вследствие финансовых санкций по невыполнению условий кредитных и хозяйственных договоров
	Несоблюдение условий кредитных договоров	
	Отсутствие возможности для погашения кредиторской задолженности в установленные сроки	
	Наличие отрицательных денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в прогнозной финансовой отчетности	
	Наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости	Данный сценарий наиболее вероятен при существенном снижении выручки от текущей деятельности и сохранении рутинных расходов и платежей

	активов, используемых для формирования денежных потоков	
События и условия, связанные с операционной деятельностью	Потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены	Снижение использования человеческих ресурсов, резкая смена «формата работы» на «удаленный» неизбежно приводят к снижению операционной эффективности бизнеса, рациональности управленческих решений, росту трудоемкости рутинных работ и транзакций
	Трудности в обеспечении организации кадровыми ресурсами	
	Потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков	Даже при условии того, что экономический субъект не относится к отраслям, наиболее пострадавшим от COVID-19, высока вероятность существенного снижения операционной эффективности бизнеса вследствие снижения платежеспособного спроса, утраты поставщиков, невозможности выполнения контрагентами договорных обязательств
	Нехватка важного сырья и материалов	
Прочие события и условия	Изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации	Каждый день распространения коронавирусной инфекции и мер, предпринимаемых в целях борьбы с ней, усугубляет все ранее обозначенные проблемы

Источник: авторская разработка, основанная на контент-анализе требований МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности»

Source: Authoring, based on content analysis of ISA 570 (Redrafted) *Going Concern* requirements

Таблица 3

Обстоятельства аудиторской оценки непрерывности деятельности аудируемого лица и их последствия для аудиторского заключения

Table 3

Circumstances of the auditing of the auditee's ongoing concern and their implications for the auditor's report

Обстоятельство	Описание ситуации	Действия аудитора в соответствии с МСА	Влияние на структуру аудиторского заключения	Влияние на мнение в аудиторском заключении
Неполучение достаточных надлежащих доказательств	Руководство не желает проводить или расширять свою оценку непрерывности действий, а также событий и условий, оказывающих на нее влияние (в том числе в условиях распространения COVID-19) по запросу аудитора	Аудитор должен рассмотреть последствия таких действий руководства для аудиторского заключения (п. 24 МСА 570). Как правило, существенным ограничением объема аудита является невозможность подтверждения планов руководства и идентификации смягчающих обстоятельств	Нет	Выражение мнения с оговоркой или отказ от выражения мнения***

Бухгалтерская (финансовая) отчетность подготовлена в соответствии концепцией достоверного представления, однако применение руководством принципа непрерывности деятельности неправомерно	Суждение о неприменимости допущения непрерывности может быть обусловлено как доказанными обстоятельствами прекращения или существенного сокращения деятельности аудируемого лица, так и всеобъемлющим влиянием событий и условий (описанных, например, в <i>табл. 2</i>) на способность организации непрерывно продолжать свою деятельность	Дополнительных действий, кроме письменного информирования ЛОКУ о модификации мнения (МСА 260), п. 21 МСА 570 не предполагает. Мнение аудитора не зависит от того, раскрыт факт неправомерного применения принципа непрерывности деятельности в отчетности или нет	Нет	Выражение отрицательного мнения***
Применение принципа непрерывности в отчетности правомерно, но существуют события (условия), в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность (далее – события и условия)	В условиях распространения коронавирусной инфекции можно с уверенностью говорить, что даже в отраслях, продолжающих функционировать в условиях мер карантина, нет экономических субъектов, которые не имели бы потенциальных или реальных проблем финансового и операционного характера, в том числе, связанных со снижением платежеспособного спроса на работы, услуги, непредсказуемости выполнения условий договоров контрагентами, кадровых проблем, не говоря уже о субъектах отраслей, наиболее пострадавших от COVID-19	Ознакомиться с тем, раскрыта ли информация о событиях и условиях в бухгалтерской (финансовой) отчетности	Если информация о событиях и условиях раскрыта адекватно*, в аудиторское заключение включается параграф «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», чтобы привлечь внимание к конкретному пункту пояснений, констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор выразил немодифицированное мнение по этому вопросу (п. 22 МСА 570)	Если информация о событиях и условиях не раскрыта или раскрыта неадекватно, выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение***, в зависимости от того, насколько события-угрозы по отдельности или в совокупности значимы для продолжения деятельности аудируемым лицом (п. 23 МСА 570)
Аудируется бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, ценные бумаги	В ситуации, когда аудитор выражает немодифицированное мнение либо модифицирует мнение в связи	Краткое описание процедур идентификации рисков, связанных с распространением	Включение в аудиторское заключение параграфа «Ключевые вопросы аудита» в формате:	Нет

которой допущены к организованным торгам**	с искажениями, не связанными с непрерывностью деятельности, наиболее важным вопросом, раскрываемым как ключевой, являются именно процедуры аудитора в отношении подтверждения применимости допущения непрерывности деятельности, а также процедуры идентификации событий и условий, способных оказать влияние на продолжение деятельности аудируемого лица	COVID-19, и их прогнозного влияния на деятельность аудируемого лица, и обоснование отсутствия существенного влияния либо подтверждение надлежащего раскрытия	(а) почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита; (b) как вопрос был изучен в ходе аудита (п. 13 MCA 701)
---	--	---	---

Примечание. Пояснения «*», «**» и «***» по данной таблице приведены в тексте статьи (см. продолжение статьи, Часть 2).

Источник: авторская разработка, основанная на контент-анализе требований MCA 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности», MCA 701 «Ключевые вопросы аудита», MCA 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»

Source: Authoring, based on content analysis of the requirements of ISA 570 (Redrafted) *Going Concern*, ISA 701 *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, ISA 705 (Redrafted) *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*

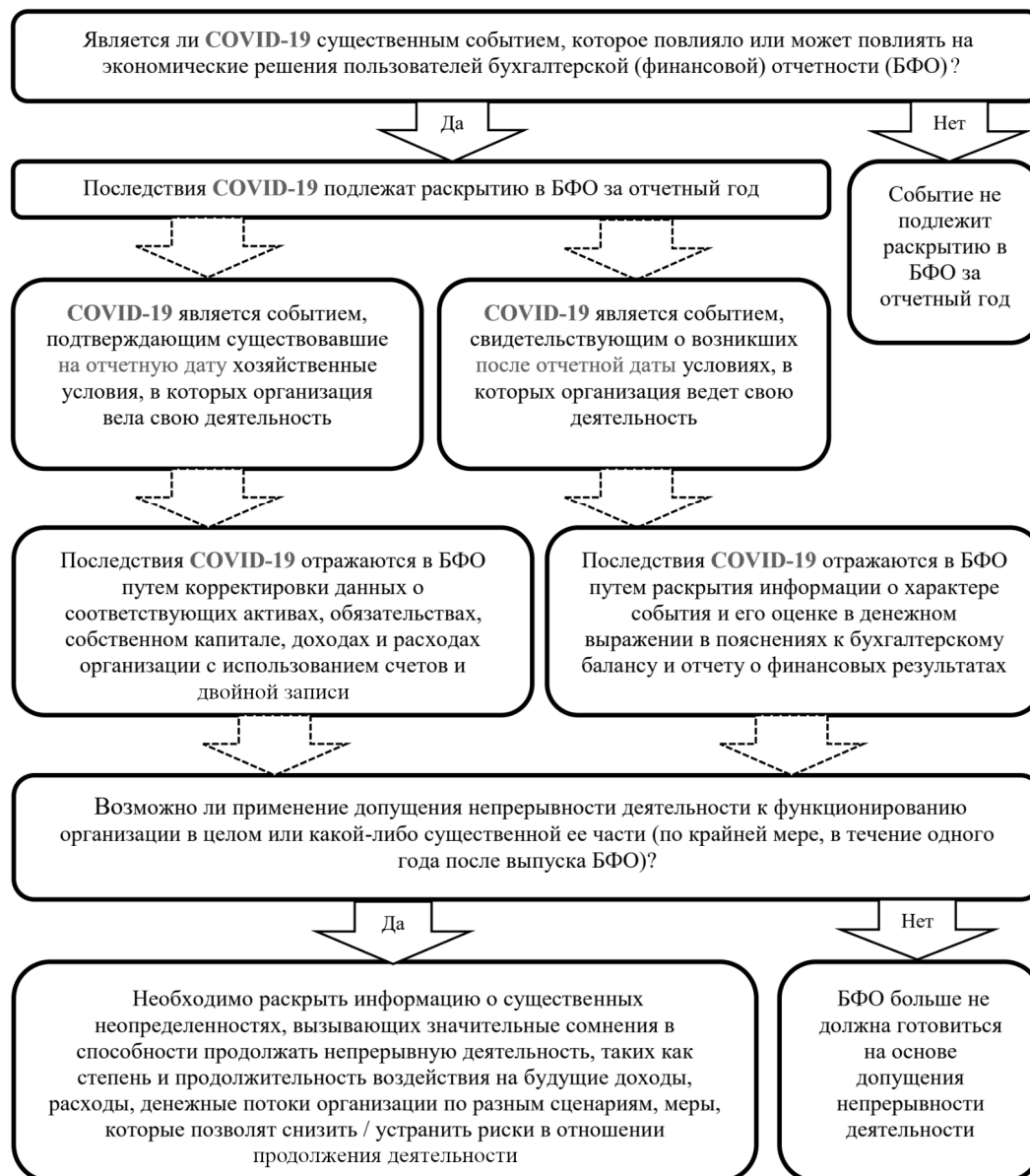
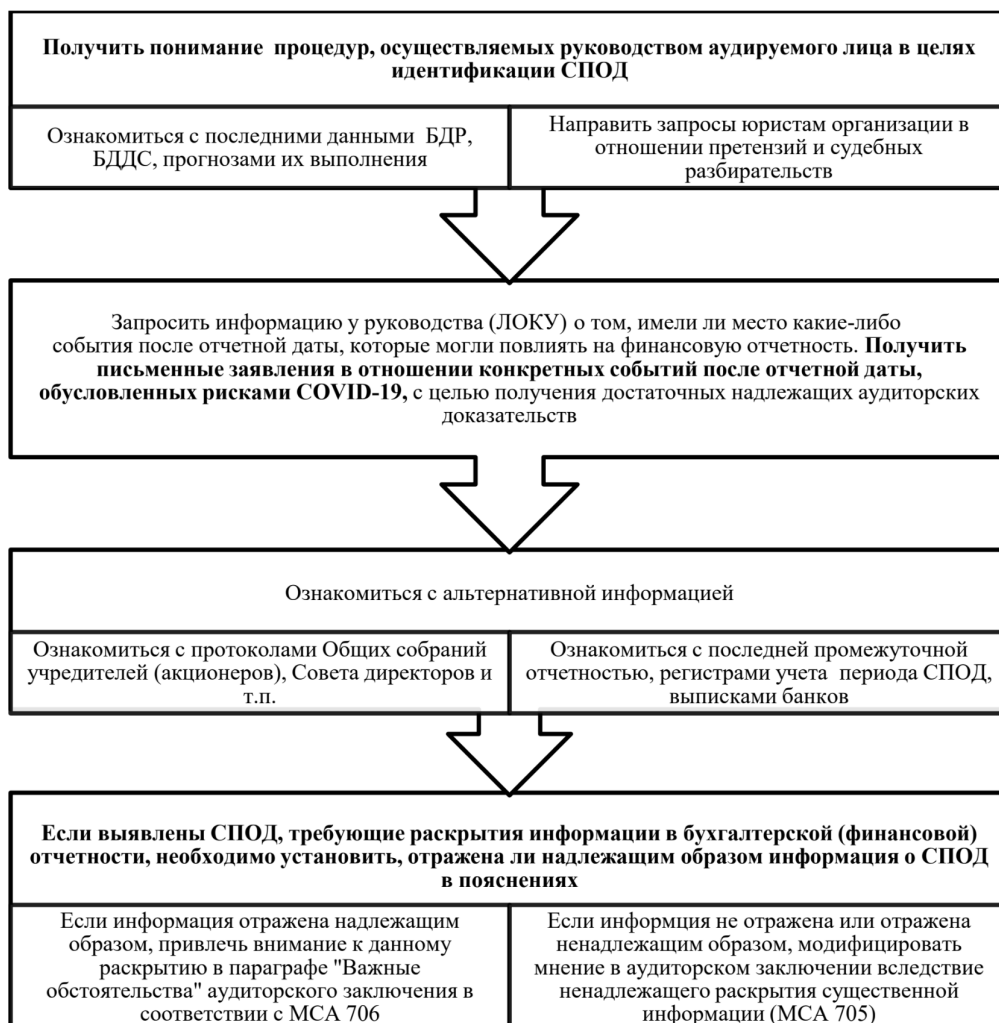
Рисунок 1**Алгоритм формирования информации о последствиях распространения COVID-19 в бухгалтерской (финансовой) отчетности****Figure 1****An algorithm for the presentation of information about the COVID-19 spread effects in accounting (financial) reporting***Источник: авторская разработка, основанная на контент-анализе требований ФСБУ**Source: Authoring, based on content analysis of FSBU (RAS) requirements*

Рисунок 2**Процедуры аудита в отношении событий после отчетной даты****Figure 2****Audit procedures for events after the reporting date**

Источник: авторская разработка, основанная на контент-анализе требований МСА

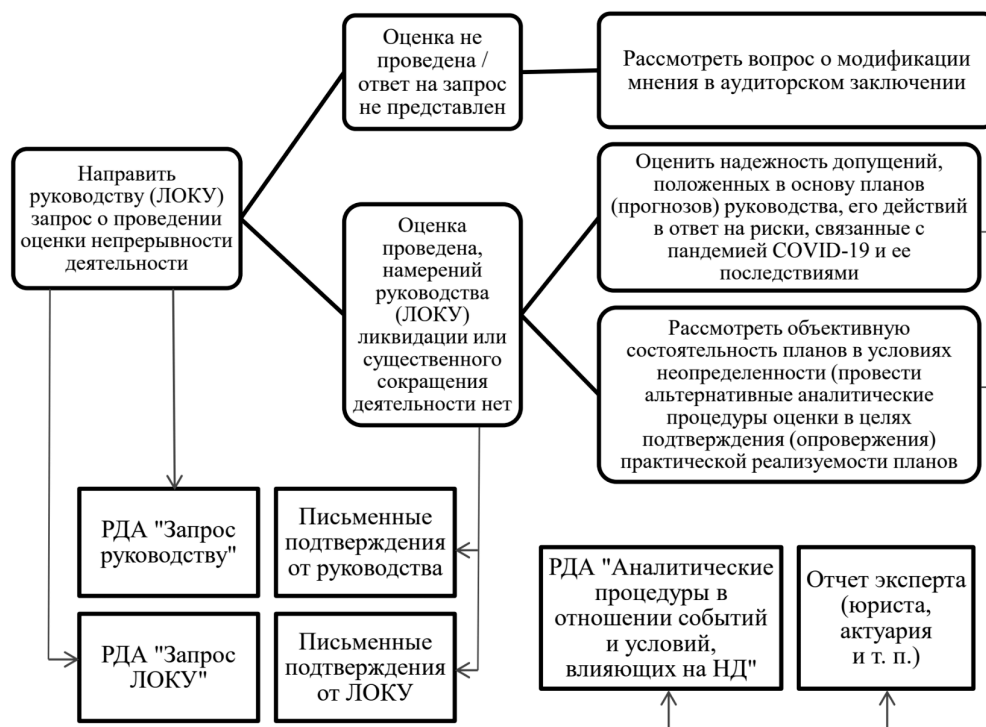
Source: Authoring, based on content analysis of ISA requirements

Рисунок 3

Дополнительные процедуры выявления существенной неопределенности непрерывности деятельности аудируемого лица и их документирование

Figure 3

Additional procedures for identifying the material uncertainty of the auditee's ongoing concern and the documentation



Источник: авторская разработка, основанная на контент-анализе требований МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности»

Source: Authoring, based on content analysis of ISA 570 (Redrafted) *Going Concern* requirements

Список литературы

1. Аманжолова Б.А., Овчинникова Н.Н. Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерской отчетности и учетной политике организаций: прогнозирование экономических и социальных последствий // *Экономический анализ: теория и практика*. 2015. Т. 14. Вып. 46. С. 44–55.
URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/analiz/detail.php?ID=67675>
2. Краснов В.Д., Козменкова С.В. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 19. С. 1147–1162. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.19.1147>
3. Белоусова И.Н. События после отчетной даты: сущность, оценка, влияние на форму и содержание аудиторского заключения // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. Т. 15. Вып. 12. С. 61–67. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sobytiya-posle-otchetnoy-daty-suschnost-otsenka-vliyanie-na-formu-i-soderzhanie-auditorskogo-zaklyucheniya-1>

4. Иванов А.Е., Кресина А.М. Оценка уровня существенности информации бухгалтерской (финансовой) отчетности при проведении аудита на основе анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. Т. 16. Вып. 30. С. 51–58.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-urovnya-suschestvennosti-informatsii-buhgalterskoy-finansovoy-otchetnosti-pri-provedenii-audita-na-osnove-analiza-finansovo>
5. Кругляк З.И., Швырева О.И. Развитие системы качественных характеристик финансовой информации // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 18. С. 1051–1065. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.18.1051>
6. Kruglyak Z.I., Shvyreva O.I. Improving the Russian Regulatory Basis for International Financial Reporting Standards-Based Qualitative Characteristics of Financial Information. *Journal of Applied Economic Sciences*, 2018, vol. 12, no. 8, pp. 2325–2338.
7. Поленова С.Н. Информация о рисках: раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности // *Аудит и финансовый анализ*. 2014. № 3. С. 75–78.
URL: https://www.auditfin.com/fin/2014/3/fin_2014_31_rus_02_10.pdf
8. Миронова О.А. Повышение информативности отчетности организации в условиях кризиса // *Аудиторские ведомости*. 2012. № 1-2. С. 4–12.
9. Итыгилова Е.Ю. Содержание категории «искажение бухгалтерской финансовой отчетности» в бухгалтерской и аудиторской интерпретации // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. Т. 18. Вып. 22. С. 56–66.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/soderzhanie-kategorii-iskazhenie-buhgalterskoy-finansovoy-otchetnosti-v-buhgalterskoy-i-auditorskoy-interpretatsii>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**PARTICULARITIES OF THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT
ON RELIABILITY OF ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS FOR 2019:
COVID-19 AS QUALITATIVELY ESSENTIAL INFORMATION (PART 1)****Ol'ga I. SHVYREVA^{a*}, Zinaida I. KRUGLYAK^b, Aleksei V. PETUKH^c**^a Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
oshvyreva@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-2964-3187>^b Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
kruglyakz@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7778-9447>^c Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
petuh.a@kubsau.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4273-6879>

* Corresponding author

Article history:Article No. 258/2020
Received 4 May 2020
Received in revised form
18 May 2020
Accepted 25 May 2020
Available online
16 June 2020**JEL classification:** M41,
M42**Keywords:** accounting
reporting, events after
the reporting period,
COVID-19,
going concern, disclosure,
auditor's opinion**Abstract****Subject.** This article discusses the issues related to the practice of financial reporting in the face of uncertainties caused by the coronavirus contagion, as well as the specifics of the audit strategy and formation of an audit opinion on this reporting.**Objectives.** The article aims to identify the quality characteristics of financial reporting prepared in the context of the COVID-19 pandemic and justify the key aspects of assurance engagement completion in an extremely uncertain epidemiological and economic situation.**Methods.** For the study, we used an abstract-logical method, content analysis techniques, systematization, and classification.**Results.** Analyzing the impact of the extremely uncertain epidemiological and economic situation on financial statements, the article clarifies aspects of disclosure of events after the reporting date and threats to business continuity in the annual reporting of economic entities. The article identifies possible alternative procedures and algorithms to obtain proper evidence when it is insufficient in the face of the inability to meet certain audit standards requirements in a remote audit environment. The article defines the impact of COVID-19 risk disclosure on the structure of the audit report and opinion.**Relevance.** The results of the study can be used in the practical activities of economic entities that prepare financial statements in the face of significant uncertainty, as well as auditors and audit organizations.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Shvyreva O.I., Kruglyak Z.I., Petukh A.V. Particularities of the Independent Auditor's Report on Reliability of Accounting (Financial) Statements for 2019: COVID-19 as Qualitatively Essential Information (Part 1). *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 6, pp. 701–722. <https://doi.org/10.24891/ia.23.6.701>

References

1. Amanzholova B.A., Ovchinnikova N.N. [Going concern in financial statements and accounting policy: Forecasting the economic and social impact]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2015, vol. 14, iss. 46, pp. 44–55. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/analiz/detail.php?ID=67675> (In Russ.)
2. Krasnov V.D., Kozmenkova S.V. [Going concern principle: The essence and economic conditionality]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 19, pp. 1147–1162. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.19.1147>
3. Belousova I.N. [Events after the reporting date: Essence, assessment, and the impact on the form and content of the audit report]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 12, pp. 61–67.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sobytiya-posle-otchetnoy-daty-suschnost-otsenka-vliyanie-na-formu-i-soderzhanie-auditorskogo-zaklyucheniya-1> (In Russ.)
4. Ivanov A.E., Kresina A.M. [Assessment of the level of materiality of accounting (financial) reporting in audit based on an analysis of financial and economic activities of organizations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 30, pp. 51–58. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-urovnya-suschestvennosti-informatsii-bukhgalterskoy-finansovoy-otchetnosti-pri-provedenii-audita-na-osnove-analiza-finansovo> (In Russ.)
5. Kruglyak Z.I., Shvyreva O.I. [Developing the system of qualitative characteristics of financial information]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 18, pp. 1051–1065. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.18.1051>
6. Kruglyak Z.I., Shvyreva O.I. Improving the Russian Regulatory Basis for International Financial Reporting Standards-Based Qualitative Characteristics of Financial Information. *Journal of Applied Economic Sciences*, 2018, vol. 12, no. 8, pp. 2325–2338.
7. Polenova S.N. [Risk information: disclosure in accounting (financial) statements]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2014, no. 3, pp. 75–78.
URL: https://www.auditfin.com/fin/2014/3/fin_2014_31_rus_02_10.pdf (In Russ.)
8. Mironova O.A. [Improving the organization's reporting in times of crisis]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2012, no. 1-2, pp. 4–12. (In Russ.)
9. Itygilova E.Yu. [The content of the misstatement in financial reporting category in the accounting and auditing interpretation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 22, pp. 56–66.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/soderzhanie-kategorii-iskazhenie-buhgalterskoy-finansovoy-otchetnosti-v-buhgalterskoy-i-auditorskoy-interpretatsii>
(In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.