

ОСОБЕННОСТИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2019 Г.: COVID-19 КАК КАЧЕСТВЕННО СУЩЕСТВЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ (ЧАСТЬ 2)**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
16.07.2020

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

Ключевые слова:

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

COVID-19 на 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 2) // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 7. – С. 777 – 799.

<https://doi.org/10.24891/ia.23.7.777>

Американский институт дипломированных (сертифицированных) бухгалтеров (The American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) в своей публикации «Вопросы, связанные с COVID-19» дает рекомендации в отношении ситуации, когда аудитор не может лично выполнить процедуры в отношении подтверждения существования запасов:

«...В некоторых случаях клиенты могут проводить обычную инвентаризацию материальных запасов, но аудиторы не могут присутствовать из-за ограничений на поездки. В этих случаях аудиторы могут воспользоваться преимуществами технологий, включая системы камер с «живыми» видеопередачами, для наблюдения за инвентаризацией запасов»¹.

Вместе с тем, эти процедуры признаются менее надежными, требующими дополнительных доказательств в отношении незначительных рисков средств контроля либо дополнительных процедур подтверждения операционной эффективности средств видеоконтроля:

«...Конечно, аудиторы должны знать, что процедуры, которые могут быть выполнены практически, могут быть немного более ограниченными и могут представлять дополнительные аудиторские риски, которые необходимо будет устранить. При наличии нескольких складских помещений аудиторам

¹ Illuzzi K., Landes C., Durak R., Groskopf T. Consequences of COVID-19: Potential Auditing Challenges. Special Report, April 01, 2020. URL: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/centerforplainenglishaccounting/resources/2020/special-report-covid-19-auditing-challenges.pdf>

необходимо будет заняться контролем инвентаризации запасов, чтобы получить доказательства того, что запасы не были перемещены из одного места в другое во время инвентаризации. Если аудиторские риски не могут быть снижены до приемлемого уровня, то это будет представлять собой ограничение сферы охвата».

В отношении внешних подтверждений, имеющих надлежащий характер (бумажный документ или документ, подписанный ЭЦП), АИСПА также предполагает альтернативный вариант получения доказательств:

«...В связи с увеличением числа случаев закрытия предприятий и перехода к моделям дистанционной работы аудиторы могут рассмотреть возможность направления электронных подтверждений, а не бумажных подтверждений. Некоторые фирмы могут иметь программное обеспечение для обработки технологических потоков, где это может быть сделано довольно легко и может привести к лучшей скорости отклика. Просить клиентов заранее связаться с их поставщиками и поставщиками может быть разумно, чтобы понять, как лучше всего связаться с этими сторонами в текущих условиях».

Однако авторы разъяснений признают ограниченную надежность таких доказательств:

«...Аудиторы должны знать, что, хотя устные подтверждения могут быть самым быстрым и эффективным способом получения доказательств об остатках средств на счетах, они будут рассматриваться как запрос третьей стороны»².

Таким образом, невозможность надежного подтверждения количества запасов, неполучение внешних подтверждений, особенно в отношении выручки, отсутствие надлежащим образом оформленных и, как следствие, достоверных письменных заявлений руководства и ЛОКУ, может и должно, если не доказано иное, приводить к модификации мнения аудитора в аудиторском заключении.

Как следует из Классификатора нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (версия от 21.09.2018), непроведение обязательных процедур, установленных стандартами, или альтернативных процедур, дающих не менее надежные аудиторские доказательства, вкупе с невыполнением требования модификации мнения аудитора в аудиторском заключении трактуется как существенное неустраняемое нарушение (или нарушения).

30 марта 2020 г. Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России выпустил Информационное сообщение № ИС-аудит-32 «Влияние эпидемиологической

² Там же.

ситуации на организацию и оказание аудиторских услуг», где также обратил внимание аудиторов на следующее:

«...В соответствии с МСА 200 аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена»³.

И в целях реализации МСА 200 и МСА 500 еще раз обращено внимание на ответственный выбор альтернативных процедур и последствия корректировки стратегии аудита:

«...В исключительных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым отступить от выполнения того или иного значимого требования конкретного стандарта. В таких обстоятельствах для достижения цели этого требования аудитор должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры. Необходимость отступления аудитором от выполнения того или иного значимого требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некой процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна... Если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основных целей аудитора, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с МСА модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита».

Также уместным представляется привести обращение Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» (СРО ААС) к своим членам от 14.04.2020⁴:

«...Сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для формирования мнения аудитора о достоверности отчетности ограничивается не только изучением записей в учете и электронных копий документов. Проведение аудита требует ознакомления с оригиналами документов и/или получения доказательств в отношении эффективности средств контроля за их составлением и хранением, поскольку иные методы предоставляют менее надежные доказательства ввиду наличия риска их возможного искажения.

³ Влияние эпидемиологической ситуации на организацию и оказание аудиторских услуг: информационное сообщение Минфина России 30.03.2020 № ИС-аудит-32. URL: https://www.minfin.ru/ru/document?id_4=129900-novoe_v_auditorskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii_is-audit-32

⁴ О разъяснении порядка осуществления аудиторской деятельности, в том числе возможности удаленной работы, выдачи аудиторского заключения, в период до 30 апреля 2020 года в связи с установлением Указом Президента РФ оплачиваемых нерабочих дней: информационное сообщение СРО ААС. URL: http://auditor-sro.org/pc/actions/razyasnenie_podgotovleno_v_sootvetstvii_s_trebovaniyami_normativnyh_pravovyh_aktov_rf_dejstvuyushchih_po_sostoyaniyu_na_10_aprel/

Наблюдение за инвентаризацией, осмотр активов аудируемого лица с личным участием аудитора являются важнейшими процедурами, позволяющими получить полную информацию о соответствии фактических обстоятельств отраженным в документах. В случае применения стратегии, допускающей полагание на систему внутренних контролей клиента, тестирование этих контролей возможно только в условиях фактического присутствия аудитора для подтверждения их эффективности».

Вследствие анализа указанных обращений, писем и разъяснений, в ситуации, когда проведение процедур проверки по существу в период мер противодействия распространению пандемии COVID-19 не позволило получить достаточные надлежащие доказательства стандартными (альтернативными) способами, авторам представляются наиболее осмотрительными действиями модификация мнения в аудиторском заключении в связи с ограничением объема аудита либо отказ от выполнения аудиторского задания в соответствии с правом аудитора (аудиторской организации), установленным ст. 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Необходимость раскрытия событий после отчетной даты (СПОД) в бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагает, что на дату подготовки отчетности руководство аудируемого лица должно:

- провести процедуры, предназначенные для идентификации событий после отчетной даты;
- раскрыть события, способные оказать влияние на экономические решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в пояснениях к этой отчетности (в соответствии с требованиями пп. 6-8 ПБУ 7/98 и п. 6 ПБУ 4/99).

Принимая как аксиому, что распространение коронавирусной инфекции и мероприятия в противодействие ему не могут не оказать влияния на деятельность каждого экономического субъекта, опираясь на требования МСА 560 «События после отчетной даты», появляется необходимость расширения аудиторских процедур в отношении этого объекта учета и отчетности. При этом очевидно, что чем больше «растягивается» период между отчетной датой и датой подписания аудиторского заключения, тем более значимые последствия для мнения аудитора могут возникнуть.

В связи с концептуальными признаками достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности в ходе аудита должны быть последовательно выполнены, как минимум, действия, представленные на *рис. 2*.

Обращаем внимание, что в контексте выполнения требований МСА 560, риски, связанные с распространением коронавирусной инфекции, рассматриваются как некорректирующие события, поскольку определяющее влияние на хозяйственную

деятельность экономических субъектов России они стали оказывать после отчетной даты. Для организаций, не прогнозирующих в этих условиях значительного снижения деятельности и не планирующих ликвидацию, надлежащее раскрытие СПОД должно включить идентификацию событий, их экстремальную изменчивость и непрогнозируемость, а также действия руководства в целях идентификации и минимизации рисков.

Интересным, с позиции авторов, представляется тот факт, что нарушение требований МСА 560 в отношении процедур, предшествующих оценке необходимого и надлежащего раскрытия СПОД, является согласно п. 5.23.1 Классификатора нарушений и недостатков, выявленных в ходе ВККР, несущественным нарушением. Возможно, Совет по аудиторской деятельности в сложившихся условиях пересмотрит подход к квалификации «тяжести» процедурных нарушений в отношении неотъемлемых для отчетности 2019 г. СПОД.

Дополнительные процедуры в аудите требуются также в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Как следует из МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности»:

«...При ведении бухгалтерского учета на основе принципа непрерывности деятельности финансовая отчетность составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения составляется с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности».

Российская концепция учета (п. 5 ПБУ 1/2008) «усугубляет» содержание непрерывности деятельности, указывая на отсутствие намерения не только ликвидации, но и существенного сокращения деятельности:

«...Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности)».

Очевидно, что текущая эпидемиологическая ситуация в России однозначно идентифицируется как фактор-угроза применимости допущения непрерывности деятельности любого аудируемого лица.

Так, на момент написания статьи нерабочие дни в России продлены до 11 мая 2020 г. включительно (Указ Президента РФ от 28.04.2020 «О продлении действия мер по обеспечению санитарно-эпидемиологического благополучия населения на территории Российской Федерации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции (COVID-19)»⁵). В итоге, режим ограниченной или полной работоспособности большинства организаций (не включенных в перечень «жизнеобеспечивающих») достиг 1,5 месяцев, и существуют риски ограничения функционирования бизнеса еще на более длительный период.

В связи с нарастающим влиянием вынужденного простоя на деятельность аудируемого лица «некорректирующие» события после отчетной даты, риски, связанные с распространением коронавирусной инфекции, могут стать по совокупности прогнозируемых последствий угрозами непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта. В связи с этим представляется необходимым проведение дополнительных, более надежных процедур в отношении идентификации финансовых, операционных и прочих угроз прекращения или существенного снижения объемов деятельности аудируемого лица в обозримом будущем.

В соответствии с пп. 10-17 МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности» аудитор обязан рассматривать оценки руководства в отношении наличия событий и условий, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность (как в пределах отчетного периода, так и за его рамками); в то же время, следуя принципу профессионального скептицизма, аудитор должен получить самостоятельные аудиторские доказательства относительно допущений, положенных в основу оценок и допущения руководства, а также предпринять меры в целях идентификации рисков (событий и условий), не рассматриваемых руководством аудируемого лица.

Особое значение в период подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г. и вплоть до даты выдачи аудиторского заключения приобретают факторы, приведенные в п. А.3 МСА 570 (табл. 2).

В соответствии с МСА 570 (пересмотренным) аудитор, как правило, рассматривает оценку способности организации продолжать непрерывно деятельность, произведенную руководством аудируемого лица. Как следует из п. А9, «...аудитор не обязан восполнять отсутствие анализа, который должен проводиться руководством». Однако эта возможность дана стандартом в ситуации, когда «...деятельность организации в прошлом была прибыльной и у организации имеется доступ к финансовым ресурсам». В противном случае,

⁵ О продлении действия мер по обеспечению санитарно-эпидемиологического благополучия населения на территории Российской Федерации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции (COVID-19): Указ Президента Российской Федерации от 28.04.2020 № 294.
URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/45494>

аудиторская оценка применимости допущения непрерывности включает в себя «...рассмотрение процесса, примененного руководством при проведении оценки, допущений, на которых основывалась оценка, планов руководства относительно будущих действий, а также практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах (п. А.10 МСА 570).

Таким образом, в ситуации проведения аудита в условиях высокой неопределенности представляется в ответ на значимые риски, связанные с финансовой, операционной деятельностью и неопределенностью правовых условий функционирования, в обязательном порядке провести дополнительные процедуры получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы установить, имеется ли существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность в соответствии с п. 16 МСА 570 (рис. 3).

Именно итоги проведения процедур в отношении непрерывности деятельности в 2020 г. могут дать результаты, имеющие ключевое значение для выражения мнения в аудиторском заключении, так как повышается вероятность проблем как со сбором информации, так и выявления событий и условий, обуславливающих сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность (табл. 3).

По данной таблице представляется необходимым дать некоторые пояснения.

* Что считать адекватным раскрытием информации о наличии событий и условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность? В российской концепции учета каких-либо четко установленных требований нет: ни в одном из ПБУ не оговаривается, какой формат раскрытия информации можно считать адекватным. Однако пример «адекватного раскрытия» приведен в п. 22 МСА 570 (пересмотренного): после раскрытия факторов-угроз необходимо включение фразы: *«Данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность»*.

Безусловно, включение описания угроз непрерывности именно в таком контексте, как правило, встречает непонимание со стороны руководства аудируемого лица. Вместе с тем, требования аудиторского стандарта непреложны. При отсутствии адекватного раскрытия в приведенном или аналогичном контексте аудируемое лицо получит заключение с модифицированным мнением аудитора.

** Параграф «Ключевые вопросы аудита» может присутствовать не только в аудиторских заключениях о финансовой отчетности организаций, ценные бумаги

которых допущены к организованным торгам. В МСА 701 «Ключевые вопросы аудита» указывается на следующее:

«Целью информирования о ключевых вопросах аудита является повышение информационной ценности аудиторского заключения путем обеспечения большей прозрачности проведенного аудита. Информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет дополнительную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности, чтобы помочь им понять те вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период».

Следовательно, качество аудиторской услуги и ценность аудиторского заключения могут существенно выиграть от того, как аудитор, балансируя между требованием аудиторской тайны и информационными потребностями пользователей финансовой информации, раскроет в качестве ключевых вопросов процедуры, выполненные в отношении угроз COVID-19, и их результаты.

*** Нарушения процедурных вопросов получения доказательств в отношении непрерывности деятельности, в соответствии с Классификатором нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов признаются существенными неустраняемыми нарушениями. А вот отсутствие надлежащей модификации мнения в аудиторском заключении (***) является грубым нарушением, если при ВККР выявлено три и более случая в проверяемом периоде. Наличие грубых нарушений, во-первых, ставит под сомнение возможность аудиторской организации продолжать свою деятельность в силу дисциплинарных взысканий СРО и, во-вторых, такая информация отражается в реестрах аудиторов и аудиторских организаций, снижая деловую репутацию этих субъектов.

Выводы

1. Анализ ключевых рисков периода подготовки и выпуска бухгалтерской финансовой отчетности за 2019 г., обобщение требований российских и международных стандартов учета и отчетности, мнений экономистов и практикующих аудиторов позволяет констатировать, что при подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности всеми отчитывающимися организациями в 2020 г. должны предприниматься и документироваться процедуры, обусловленные рисками распространения новой коронавирусной инфекции, а именно:

- оценка существенности события после отчетной даты;
- классификация события в целях раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г.;

- оценка необходимости корректировки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- формат раскрытия информации о характере события и его последствиях в денежной оценке.

2. Учитывая смещение выдачи аудиторского заключения на более отдаленную дату в связи с установлением и продлением нерабочих дней, связанное с этим фактом накопление рисков, обусловленных COVID-19 и мерами по предотвращению его распространения, при проведении аудита в 2020 г. годовой отчетности за 2019 г., промежуточной отчетности 2020 г. необходим пересмотр стратегии выполнения аудиторского задания путем включения дополнительных аудиторских процедур в отношении:

- оценки руководством аудируемого лица событий после отчетной даты, в том числе представляющих угрозу непрерывности деятельности отчитывающейся организации;
- адекватности раскрытия этой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- проявления повышенного профессионального скептицизма путем повышения надежности аудиторских процедур, в том числе путем проведения альтернативных аудиторских и экспертных оценок.

3. В целях повышения ценности аудиторского заключения для пользователей для всех случаев завершения аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность, после 25 марта 2020 г. целесообразно:

- привлекать внимание пользователей к бизнес-рискам аудируемого лица, связанным с распространением и борьбой с COVID-19, адекватно раскрытым в отчетности, посредством включения параграфов «Важные обстоятельства» (в аспекте событий после отчетной даты и неопределенности их развития), «Существенная неопределенность в непрерывности деятельности» (в аспекте событий и условий, вызывающих сомнение в продолжении деятельности);
- модифицировать мнение в аудиторском заключении в случае нераскрытия (неадекватного раскрытия) информации об описанных рисках, а также отказа руководства от оценки рисков и информации о планах реагирования на них;
- в ситуациях, когда аудитор выражает в заключении немодифицированное мнение либо модифицирует мнение в связи с искажениями, не связанными с непрерывностью деятельности, раскрывать процедуры аудита, связанные с идентификацией и управлением рисками COVID-19, в «Ключевых вопросах аудита».

Таблица 1

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

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 ВКРП
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	П. 13, 15 МСА 505, п. 26, 30 МСА 240	Существенные неустраняемые нарушения
Полнота отражения текущих обязательств	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: – риск существенного искажения оценен как низкий и получены доказательства в отношении эффективности средств контроля; – 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		
Возникновение и полнота выручки			
Получение письменных заявлений от руководства	Аудитор должен получить от руководства аудируемого лица подтверждения выполнения обязанностей по подготовке финансовой отчетности, предоставления всей необходимой	П. 9-11 МСА 580, п. 39 МСА 240	Существенные неустраняемые нарушения

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
(лиц, отвечающих за корпоративное управление) аудируемого лица	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 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 от 26.07.2020)

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	
События и условия, связанные с операционной деятельностью	Наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков	Данный сценарий наиболее вероятен при существенном снижении выручки от текущей деятельности и сохранении рутинных расходов и платежей
	Потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены	
	Трудности в обеспечении организации кадровыми ресурсами	
	Потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков	
Прочие события и условия	Нехватка важного сырья и материалов	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
	Изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации	

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

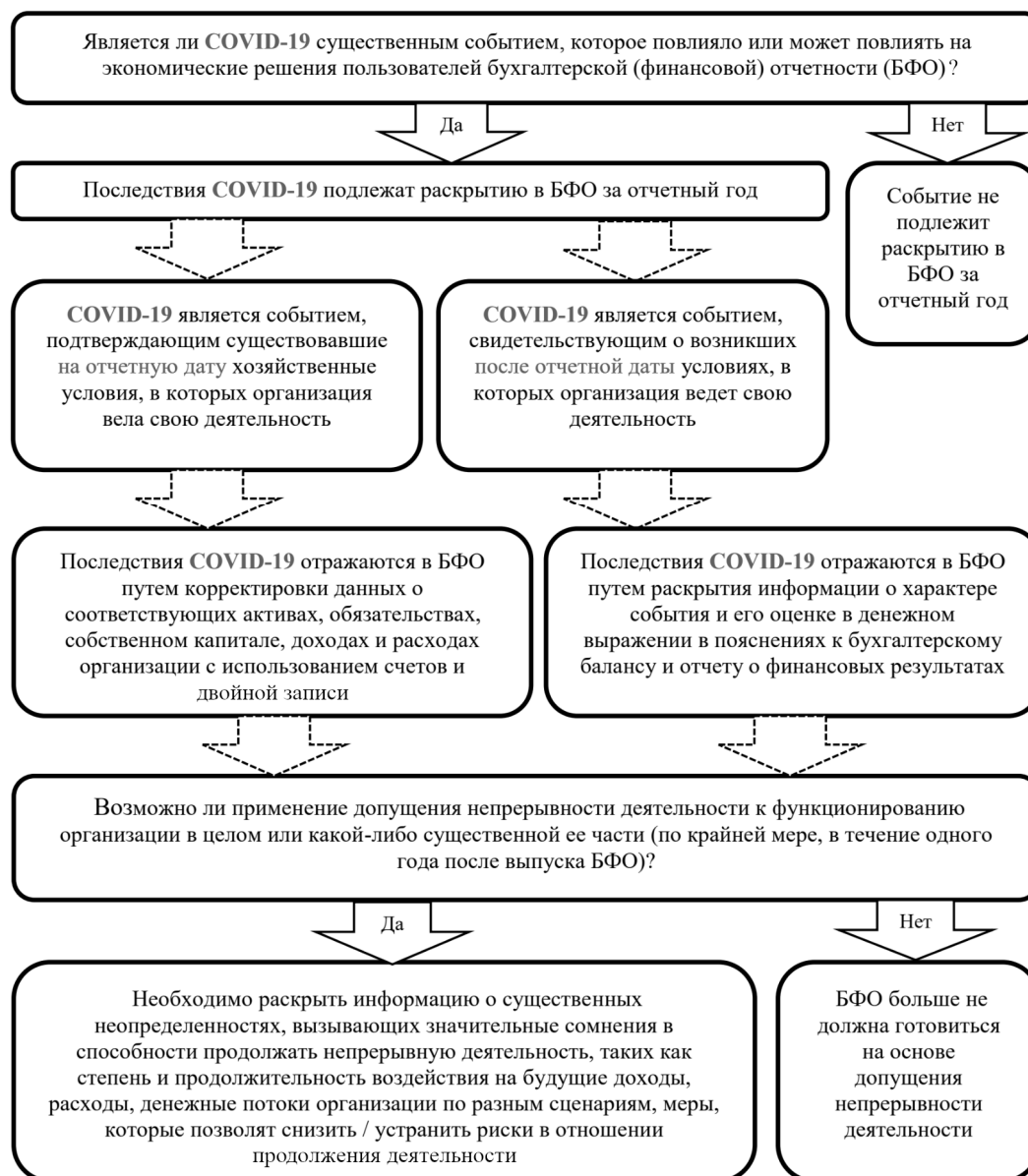
Обстоятельство	Описание ситуации	Действия аудитора в соответствии с МСА	Влияние на структуру аудиторского заключения	Влияние на мнение в аудиторском заключении
Неполучение достаточных надлежащих доказательств	Руководство не желает проводить или расширять свою оценку непрерывности действий, а также событий 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 табл. 2) на способность организации	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	Выражение отрицательного мнения***

Обстоятельство	Описание ситуации	Действия аудитора в соответствии с МСА	Влияние на структуру аудиторского заключения	Влияние на мнение в аудиторском заключении
	непрерывно продолжать свою деятельность	нет		
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 возможности продолжения деятельности аудируемым лицом (п. 23 МСА 570)
Аудируется бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**	В ситуации, когда аудитор выражает немодифицированное мнение либо модифицирует мнение в связи с искажениями, не связанными с непрерывностью деятельности, наиболее важным вопросом,	Краткое описание процедур идентификации рисков, связанных с распространением COVID-19, и их прогнозного влияния на деятельность аудируемого лица, и обоснование	Включение в аудиторское заключение параграфа «Ключевые вопросы аудита» в формате: (а) почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как	Нет

Обстоятельство	Описание ситуации	Действия аудитора в соответствии с МСА	Влияние на структуру аудиторского заключения	Влияние на мнение в аудиторском заключении
	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	отсутствия существенного влияния либо подтверждение надлежащего раскрытия	ключевой вопрос аудита; (b) как вопрос был изучен в ходе аудита (п. 13 МСА 701)	

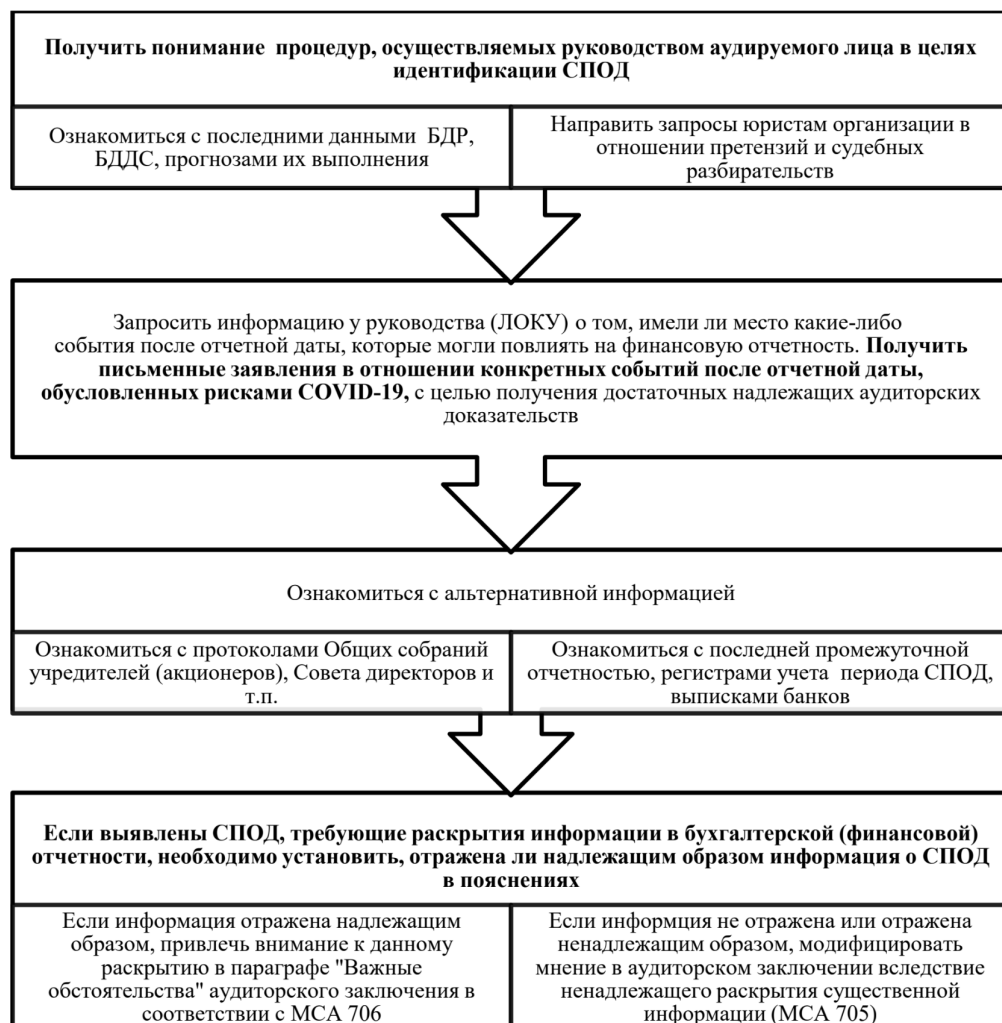
Примечание. Пояснения «*», «**» и «***» по данной таблице приведены в тексте статьи.
Источник: авторская разработка, основанная на контент-анализе требований МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности», МСА 701 «Ключевые вопросы аудита», МСА 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в 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

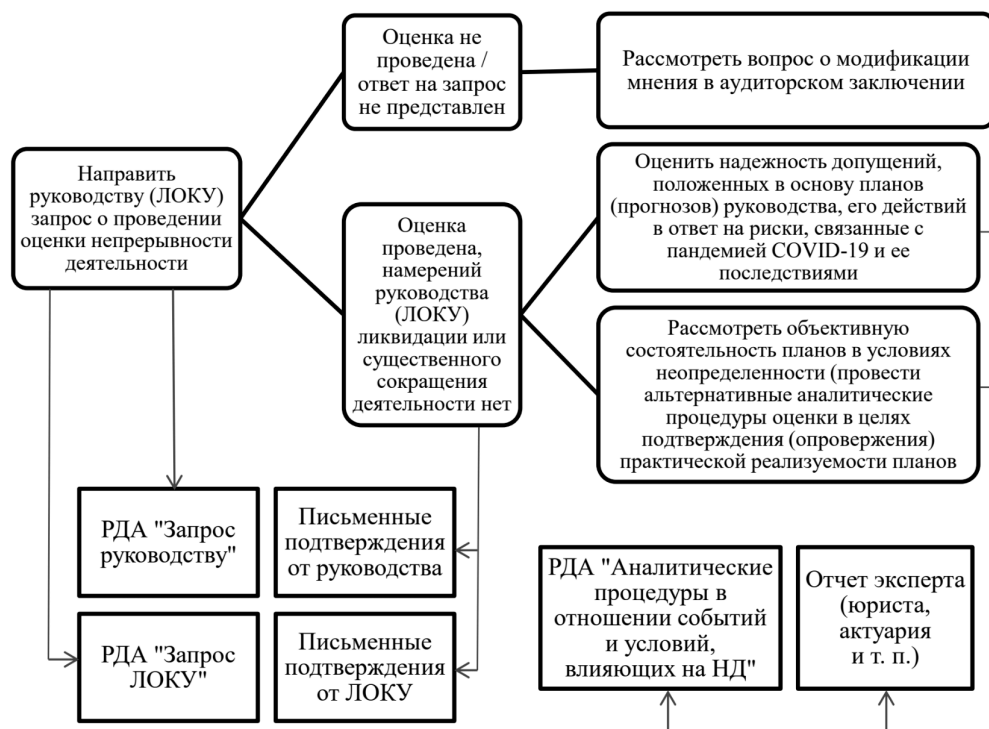
Source: Authoring, based on content analysis of ISA requirements

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 2)****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 July 2020

JEL classification: M41,
M42**Keywords:** accounting
reporting, events after
the reporting period,
COVID-19, disclosure,
going concern, 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 2). *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 7, pp. 777–799.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.7.777>

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-buhgalterskoy-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.