

Принцип непрерывности деятельности компании в изменяющихся условиях текущей ситуации: на что аудитору следует обращать внимание при анализе влияния COVID-19

Настоящая публикация была подготовлена с целью осветить ключевые моменты, возникающие в нынешних условиях при проведении процедур, связанных с применением или заключением выводов, о надлежащем применении руководством компании принципа непрерывности деятельности при ведении бухгалтерского учета компании в соответствии с Международными Стандартами Аудита™ (МСА) (ISA™).

Целью настоящей публикации не является корректировка или переписывание МСА, содержание и текст которых сами по себе является официальным документом. Прочтение данной публикации не заменяет собой прочтение и изучение МСА.

Составителям финансовой отчетности, лицам, наделенным управленческими полномочиями и пользователям, настоящая публикация может помочь понять ответственность аудитора в отношении принципа непрерывности деятельности, равно как и модификации к аудиторскому отчету в отношении неопределенностей, связанных с соблюдением принципа непрерывности деятельности.

Многие факторы оказывают влияние на способность компании продолжать свою деловую активность. К ним относятся отраслевые и географические особенности деятельности, финансовое здоровье клиентов и поставщиков, финансовая стабильность и платежеспособность компании. В результате воздействия пандемии, вызванной COVID-19, и связанными с ней ухудшением экономического положения стран, снижением уровня дохода населения и денежных потоков, у компании может встать вопрос с выполнением ее текущих или будущих обязательств, а также с обслуживаем существующих долгов.

Таким образом авторы настоящей публикации обращают внимание аудиторов на возможные негативные последствия от пандемии COVID-19, которые могут сказаться на соблюдении принципа непрерывности деятельности компании, включая влияние на:

- Соответствующую зону ответственности аудитора и руководства компании в отношении принципа непрерывности деятельности компании;
- Процедуры по оценке рисков, проводимые аудитором, а также выводы аудитора относительно оценок, сделанных руководством компании относительно соблюдения принципа непрерывности деятельности компании;
- Периоды, выходящие за те рамки, которые обозначило в своих выводах руководство;
- Дополнительные процедуры, необходимые при наступлении событий или условий, способных поставить под сомнение соблюдение принципа непрерывности деятельности компании;
- Возможные последствия в отчете или выводах аудитора в части «Прочей информации»
- Существенное удлинение сроков утверждения финансовой отчетности.



Ответственность компании и руководства аудитора

В соответствии с принципом непрерывности деятельности компании, при составлении финансовой отчетности делается допущение, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, если только руководство компании не намерено будет запустить процедуру ликвидации или сворачивания производства, или же у компании не существует другой реальной альтернативы, кроме как ликвидация. При применении принципа непрерывности деятельности компании активы и обязательства учитываются таким образом, что компания сможет их реализовать и выполнить при нормальном течении бизнеса.

Ответственность руководства

- **Оценить способность компании соблюдать принцип непрерывности деятельности компании, либо:**
 - В контексте формальных требований концептуальных принципов составления финансовой отчетности;¹ либо
 - Если формальных требований в части концептуальных принципов составления финансовой отчетности не существует, то принцип непрерывности деятельности компании остается



Ответственность аудитора

- **Получение достаточных надлежащих доказательств и выводы относительно** надлежащего соблюдения руководством принципа непрерывности деятельности компании как принципа ведения бухгалтерского учета
- **Сделать выводы и заключения,** исходя из полученных доказательств, **существует ли существенная неопределенность,** в части способности компании продолжать соблюдение принципа непрерывности деятельности компании

При осуществлении работы, связанной с принципом непрерывности деятельности компании в текущих условиях, прежде чем сформулировать какие-либо выводы, аудитор должен руководствоваться требованиями МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности компании» [ISA 570 \(Revised\), „Going Concern”](#) с учетом всех особенностей и обстоятельств деятельности компании. Работая по принципу непрерывности деятельности компании аудитор важно применять профессиональный скептицизм особенно в тех случаях, когда руководство компании не видит обстоятельств, способных оказать существенное финансовое влияние на деятельность компании и, что существует существенная неопределенность сохранения жизнедеятельности компании.

¹ Например, Международный Стандарт Финансовой Отчетности (МСФО) 1 «Представление финансовой отчетности», требует от руководства компании оценить способность соблюдения принципа непрерывности деятельности компании.

фундаментальным при подготовке
финансовой отчетности

- **Отчитываться** надлежащим образом

- **В определенные моменты времени делать суждения** относительно возможных неопределенных будущих событий и их результатов
- **Делать раскрытия относительно:**
 - Степени неопределенности, связанной с тем или иным событием или условием (например, эти события могут возрасти в будущем и отразиться на будущих результатах)
 - Размера и сложности бизнеса компании, характера и условий ведения бизнеса и степени зависимости от внешних факторов
 - Будущей деятельности (исходя из имеющейся информации на момент оценивания)

В быстро меняющихся условиях, связанных с пандемией COVID-19, ответственность как аудитора, так и руководства компании будет также пересматриваться:

Руководство

- Руководство принимает тот факт, что соблюдение принципа непрерывности деятельности компании в текущих условиях будет затруднительно

Аудиторы

- Аудитору понадобятся соответствующие дополнительные аудиторские процедуры, дающие возможность аудитору сделать выводы относительно оценок руководства в части соблюдения принципа непрерывности деятельности компании (вопросы для рассмотрения описаны более подробно ниже в документе)
- Аудитор может прибегнуть к более жестким процедурам в текущих условиях

- Руководство компании и лица, отвечающие за корпоративное управление должны предоставить пользователям финансовой отчетности дополнительные и более надежные сведения в части раскрытия к финансовой отчетности, связанные с событиями или условиями, оказывающими влияние на выполнение принципа непрерывности деятельности компании
- Вероятность появления изменений в аудиторском отчете более высока, чем обычно (в зависимости от характера и обстоятельств данной компании), что может выразиться в зависимости от ситуации в форме:
 - Раздела “Существенная неопределенность, связанная с принципом непрерывности деятельности компании” (в соответствии с МСА 570 (Пересм.)), как вариант
 - Модифицированного заключения (в т.ч., положительное аудиторское заключение с оговорками, отрицательное аудиторское заключение или отказ аудитора от заключения)
 - Усиленные или новые ключевые аудиторские вопросы (там где они включены в аудиторский отчет)

Для обеспечения надлежащего выполнения своих обязанностей в части соблюдения принципа непрерывности деятельности компании между аудиторами и руководством компании должны быть налажены четкие, своевременные и эффективные коммуникации и взаимодействие на протяжении этих неопределенных времен.



Процедуры оценки рисков и заключение относительно оценок, сделанных руководством компании

В соответствии с МСА 570 (Пересм.) при проведении процедур оценки рисков аудитор должен, как предусмотрено МСА 315 (Пересм.),² принять во внимание те события и условия, которые могут вызвать сомнение в способности компании соблюдать принцип непрерывности своей деятельности.³

В настоящее время существует большая вероятность того, что пандемия, вызванная The COVID-19, будет иметь большие последствия в мировой экономике и на международных рынках, особенно в части отдельных отраслей промышленности и бизнеса, таких как гостиничный бизнес, ритейл и туризм. Резкое падение способно увеличить как частотность, так и степень суровости событий и условий, которые способны привести к ситуациям, ставящим под сомнение способность той или иной компании сохранить свою жизнеспособность. Однако, этот факт не означает автоматического появления ситуаций существенной неопределенности, другими словами, возросший риск того, что компания сможет продолжить свою деятельность и вести бизнес в соответствии с принципом непрерывности деятельности компании будет в большей степени зависеть от характера и обстоятельств, в которых данная организация ведет свой бизнес, в том числе будет зависеть от ее отраслевой специфики.

Ниже приведены примеры и условия, которые могут быть вызваны пандемией COVID-19:

² МСА 315 (Пересм.) “Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации”

³ МСА 570 (Пересм.), разделы 10 и 12

Событие или условие	Как оно может повлиять на оценку руководством соблюдения принципа непрерывности деятельности компании	Вопросы, на которые аудитору следует обратить внимание при оценке выводов, сделанных руководством компании
<p>Потеря основных рынков, ключевых клиентов, доходов, сокращение численности персонала</p>	<p>Чрезвычайная ситуация, вызванная COVID-19, во многих странах повлекла за собой введение мер по охране здоровья граждан, порой приводящих к сворачиванию «не жизненно важных бизнесов» или к изменению модели работы своих сотрудников, переводя их на дистанционные методы работы. Вероятнее всего на многих бизнесах такая ситуация скажется отрицательно. Например, запрет на работу «не жизненно важных магазинов» непременно отразится на снижении продаж, если бизнес не сможет своевременно отреагировать и компенсировать свои потери путем продаж через интернет в он-лайн магазинах.</p> <p>Покупательский спрос на многие товары и услуги уже изменился и, вероятно, продолжит существенно изменяться после пандемии. Например, гостиничный бизнес и туриндустрия, вероятнее всего, понесут потери в доходах.</p>	<p>Обратило ли руководство внимание на следующие вопросы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Потеря в доходной части • Составлены планы реагирования на возникающие потери • Цепочки поставок и возможные проблемы с доставкой (влияние на способность компании выполнять заказы) • Как сокращение численности сотрудников отразится на деятельности компании по составленным планам • Субсидии и другие формы поддержки бизнеса со стороны государства (например, послабления в сроках обязательных платежей) • Как долго бизнес может продержаться в режиме простоя прежде, чем будут сняты какие-либо ограничения
<p>Существенное ухудшение стоимости активов, генерирующих денежные потоки</p>	<p>Стоимость активов с учетом текущей ситуации неопределенности на локальных и глобальных рынках может быть подвержена изменениям.</p> <p>Стоимость активов по справедливой стоимости, в частности, может измениться в худшую сторону, так как колебания цен происходит чаще и в больших размерах.</p> <p>Оценка стоимости, основанная на прогнозируемых будущих денежных потоках, также может существенно измениться в худшую сторону по мере того, как будет усложняться модель прогнозирования денежных потоков в будущем с учетом текущей волатильности и неопределенности.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Целесообразность допущений, сделанных руководством компании в проведенных ими расчетных значениях, включая последовательность методик и подходов, использованных в различных расчетах (при необходимости) • Понять, существует ли известное противоречие в информации по сделанным допущениям • Если компания приглашала эксперта для проведения оценки активов, то важно понять, как эксперт сделал свои предположения • Если и как, в контексте периода, взятого руководством за основу проведения оценки, руководство приняло внимание текущую ситуацию неопределенности как на локальных, так и на глобальных рынках, а также свои будущие перспективы

Событие или условие	Как оно может повлиять на оценку руководством соблюдения принципа непрерывности деятельности компании	Вопросы, на которые аудитору следует обратить внимание при оценке выводов, сделанных руководством компании
<p>Существенное ухудшение стоимости текущих активов – инвентаря</p>	<p>В зависимости от характера бизнеса и скорости порчи инвентарных запасов насколько долго бизнес сможет продержаться в условиях приостановки своей деловой активности, включая возможные закрытия неосновных магазинов, во многих компаниях такая ситуация может привести к существенным списаниям ТМЗ.</p> <p>Если в компании используются ТМЗ сезонного характера, по ним должно быть проведено обесценение, если их нельзя реализовать или же реализация возможна только по сниженной цене.</p>	<p>Как руководством компании было учтено:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Полное или частичное списание ТМЗ • Как приостановка бизнеса будет влиять на жизнеспособность компании в целом на время, пока не будут сняты частично или полностью ограничения, связанные с пандемией (например, существуют ли надежные цепочки поставок)
<p>Отсрочка запуска новых продуктов или услуг</p>	<p>Многие бизнесы, в результате падения спроса или отсутствия необходимых комплектующих или запчастей, вынуждены были отложить запуск новых продуктов или услуг.</p> <p>Там, где соблюдение принципа непрерывности деятельности компании зависит от незамедлительного запуска новых продуктов или услуг, отсрочка такого запуска может негативно сказаться на жизнеспособности компании в соответствии с принципом непрерывности деятельности компании.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Каким образом руководство компании решает вопрос с финансовым влиянием на отсрочку запуска новых проектов или услуг, включая вопросы со связанными с такой отсрочкой издержками, например, юридическими или другими аналогичными обязательствами.
<p>Колебания валютных курсов</p>	<p>Валютные курсы за последнее время претерпевали существенные колебания. Организации, где большая часть бизнеса связана с международными транзакциями, должны будут учесть фактор потерь (или прибыли) сделок по продажам или покупкам, совершенных в иностранной валюте, по контрактам в иностранной валюте, как дебиторской, так и кредиторской задолженности, а также форвардов и других деривативных контрактов.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Каким образом колебания валютных курсов были учтены в отчетности компании, включая влияние инструментов хеджирования, примененных для сокращения рисков от ситуаций неопределенности. • Насколько чувствительность в движении валютных курсов также была принята во внимание руководством компании.

Событие или условие	Как оно может повлиять на оценку руководством соблюдения принципа непрерывности деятельности компании	Вопросы, на которые аудитору следует обратить внимание при оценке выводов, сделанных руководством компании
<p>Меры, появляющиеся в результате возросшей неопределённости</p>	<p>Организации должны определять насколько эта ситуация отразится на будущих денежных потоках (например, рассчитать воздействия колебаний процентных ставок или валютных курсов) с учетом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Будущей неизвестности и неопределенности • Продолжительности чрезвычайной ситуации связанной COVID-19 • Ожидаемых сроков поступления денежных потоков 	<ul style="list-style-type: none"> • При рассмотрении заключений и оценок руководства относительно влияния будущих курсовых колебаний и других факторов на будущих денежных потоках, аудитору рекомендуется обратить внимание на следующее: <ul style="list-style-type: none"> ○ Основополагающие предпосылки, включая их стыковку с другими отраслями аудита ○ Источники, использованные для определения целесообразности предпосылок ○ Насколько была учтена существующая чувствительность в части изменений и флуктуаций курсов
<p>Кредитный риск, связанный с контрагентом</p>	<p>Организациям рекомендуется установить существование кредитного риска, связанного с контрагентами, в том числе, установить, есть ли в организации какие-либо существенные финансовые активы и насколько контрагенты готовы и намерены исполнять свои обязательства</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Как руководство оценивает возвратность своих финансовых активов, при этом аудитору следует сопоставить это с тем, насколько сделанные допущения являются обоснованными и соответствуют информации, имеющейся у аудитора.
<p>Платежеспособность организации</p>	<p>Существующая на данный момент государственная поддержка, как правило, направлена на поддержание краткосрочной ликвидности бизнесов, оказавшихся в затруднительном положении. Какие меры принимает сама компания для поддержания собственной ликвидности, включая отложенные платежи или получение субсидий на покрытие расходов, необходимые для обеспечения своей долгосрочной платежеспособности.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Как руководство оценивает свою долгосрочную платежеспособность, включая те коммуникации, которые руководство поддерживает с провайдерами финансирования (например, с банками или другими кредиторами), чтобы поддержать долгосрочную платежеспособность и стабильность • Как руководство осуществляет стресс-тестирование, чтобы понять свои риски платёжеспособности и насколько допущения, заложенные в основу стресс-тестирования,

Событие или условие	Как оно может повлиять на оценку руководством соблюдения принципа непрерывности деятельности компании	Вопросы, на которые аудитору следует обратить внимание при оценке выводов, сделанных руководством компании
		<p>адекватно отражают возможные последствия</p> <ul style="list-style-type: none"> • Каким образом компания намеревается погашать дополнительно полученные кредиты • Каким образом компания будет производить расчеты по ранее отложенным платежам • Как руководство соблюдает регуляторные требования, направленные на устранение последствий пандемии COVID-19



Периоды, выходящие за рамки, обозначенные руководством

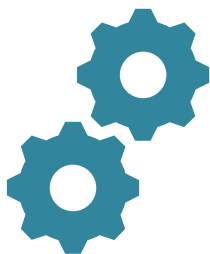
В МСА 570 (Пересм.) раздел 15 предусматривается требование, что аудиторы должны запрашивать у руководства компании сведения, которыми оно располагает, относительно событий или условий, выходящих за рамки, обозначенные руководством в своих выводах и заключениях, и которые могут повергнуть сомнению принцип непрерывности деятельности компании.

Период, в отношении которого руководство должно предоставлять своих выводы и оценки, предусмотрен в соответствующем стандарте составления финансовой отчетности или законодательным актом, в случае, если требуется более длительный период. В МСА 570 (Пересм.) предусмотрено требование, что должен рассматриваться тот же самый период, при условии, что этот период составляет менее 12 месяцев, то в этом случае аудитор обязан запросить у руководства продления сроков по своим выводам и заключениям до 12 месяцев от даты составления финансовой отчетности.⁴

Несмотря на то, что более продолжительные по своему течению события или условия, выходящие за сроки, обозначенные руководством для своих выводов и заключений, может быть сложнее определить или выявить в условиях пандемии COVID-19, можно предположить с большой долей вероятности, что эта ситуация отрицательно отразится на деятельности компании, например, если взять более продолжительный простой или нарушение процессов в рамках цепочки поставок. Эти события могут привести к кратко-срочным сбоям и простоям (например, различные компании бьются за поставщиков), при этом более длительная неспособность выполнять обязательства и поддерживать процессы по выполнению заказов неизбежно приведет к их медленному восстановлению. Аудиторам стоит рассмотреть как руководство компаний решает вопрос с цепочкой поставок, какие оно ищет альтернативы и возможные решения.

⁴ МСА 570 (Пересм.), раздел 13

Дополнительные процедуры при выявлении таких событий и условий



В МСА 570 (Пересм.), раздел 16, говорится, что «если выявлены события или условия, которые могут поставить под серьезное сомнение способность организации продолжать непрерывную деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия или отсутствия существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, способными поставить под сомнение способность придерживаться принципа непрерывности деятельности компании (далее по тексту, «существенная неопределенность») путем проведения дополнительных аудиторских процедур, включая рассмотрение смягчающих факторов».

На сегодняшний момент складывается потенциальная ситуация, что в результате COVID-19 наступят события и условия, которые поставят под сомнение способность многих компаний продолжать свою деятельность, и что аудиторам придется прибегнуть к применению дополнительных процедур в соответствии с МСА 570 (Пересм.) раздел 16. Кроме того, аудитору важно понимать, насколько руководство:

- Разработало и внедрило план действий и процессы, обеспечивающие продолжительность существования своего бизнеса в условиях эффективной контрольной среды, особенно с точки зрения налаживания работы ключевых отчетных и других значимых контрольных процедур в свете изменившейся ситуации.
- Обеспечило непрерывное получение надежной и актуальной информации для того, что управлять будущими операциями, например, получение финансовой информации от других сторон и участников бизнеса, включая филиалы или региональные подразделения.

В разделе A16 МСА 570 (Пересм.) также приводятся некоторые примеры того, какие дополнительные аудиторские процедуры могут быть актуальными и соответствовать требованиям раздела 16 в сложившейся ситуации.

Дополнительные аудиторские процедуры – требования раздела 16	Аудиторские процедуры: примеры соответствующего раздела A16	Фокус внимания аудитора в современных условиях
<p>Если компания подготовила прогноз своих денежных потоков, при этом анализ данного прогноза является существенным фактором учета будущих событий и условий в составлении руководством плана действий, то:</p> <p>(i) Следует оценить надежность представленных данных, на основании которых строились прогнозы; и</p>	<p>Анализ и обсуждение с руководством денежных потоков, прибыли и актуальных финансовых прогнозов.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ранее подготовленные бюджеты и прогнозы могут потерять свою актуальность в связи с быстроизменяющейся экономической обстановкой, и, в связи с этим может потребоваться их существенный пересмотр со стороны руководства, прежде чем они попадут в руки аудитора. • С учетом неопределенности и волатильности на мировых рынках, трудно будет сделать далеко идущие прогнозы, и, как следствие подвергнуть, их аудиту. Соответственно следует обратить внимание на следующее: <ul style="list-style-type: none"> ○ Любые допущения и то, насколько они были логичными у четом текущей ситуации. Например, кредиторы, получив дополнительные кредитные ресурсы и инструменты, могут начислить дополнить тарифы и надбавки в отношении высокорискованных отраслей промышленности, или же валютные колебания долговых инструментов в иностранной валюте могут

Дополнительные аудиторские процедуры – требования раздела 16	Аудиторские процедуры: примеры соответствующего раздела A16	Фокус внимания аудитора в современных условиях
<p>(ii) Следует определить наличие адекватного подтверждения сделанных предположений при составлении прогноза.</p>		<p>существенно отразиться на будущих денежных потоках, заложенных в данных прогнозах</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Последовательность одних и тех же допущений, сделанных компанией для разных целей. ○ Как любой из проведенных анализов на чувствительность, был применен для обоснования сделанных допущений, или же когда были применены различные сценарии, разработанные для отражения быстрых изменений в окружающей действительности, и как все эти моменты сказались на представленных руководством выводах и заключении. ○ Возможный пересмотр некоторых контрактных обязательств, который может отразиться на будущих денежных потоках. ○ Необходимые изменения в налоговых платежах, вызванных изменением в налоговых ставках или налоговом законодательстве (например, в некоторых юрисдикциях меры поддержки бизнесам заключались в корректировках налоговой системы). <p>Как руководству компаний, так и аудиторам может понадобиться регулярный пересмотр оценок и выводов, сделанных с учетом чрезвычайной ситуации.</p>
<p>Оценить планы руководства своих будущих действий в отношении соблюдения принципа непрерывности деятельности компании, а именно насколько эти планы способны улучшить ситуацию и насколько планы руководства целесообразны в сложившейся ситуации.</p>	<p>Необходимо подтвердить наличие, законность и реалистичность планов и договоренностей, обеспечивающих и поддерживающих финансовую помощь со стороны связанных сторон или третьих лиц, а также понимание того, насколько эти стороны способны предоставить</p>	<p>В настоящее время правительства различных стран анонсировали проведение комплекса мер поддержки бизнеса, зачастую фокусируясь на предоставлении ликвидности для покрытия бизнес затрат. Например, в некоторых странах на покрытие затрат по оплате труда сотрудников компаний в объеме нескольких периодов в качестве промежуточного решения были выделены целевые субсидии. В некоторых юрисдикциях правительство рекомендовало банковскому сектору предусмотреть выдачу кредитов на неотложные нужды в сложившейся ситуации (особенно в отношении малого бизнеса) и применить более гибкие подходы к нарушению договоренностей.</p> <p>При рассмотрении выводов и заключений руководства в части соблюдения принципа непрерывности деятельности компании аудиторам рекомендовано, например, учитывать насколько компания зависит от такой поддержки со стороны (если таковая имеется) и</p>

Дополнительные аудиторские процедуры – требования раздела 16	Аудиторские процедуры: примеры соответствующего раздела А16	Фокус внимания аудитора в современных условиях
	дополнительное финансирование.	<p>насколько этой поддержки достаточно для покрытия краткосрочных проблем с ликвидностью равно как и то, насколько компания соответствует критериям получения государственной поддержки и субсидий.</p> <p>Аудитору следует обратить внимание на следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ознакомление с документацией по общению с кредиторами для того, чтобы понять вероятность продолжения оказываемой поддержки. • Целесообразность и эффективность планов по реструктуризации для сокращения издержек. • Возможность покрыть расходы, по которым была отсрочка платежа, и этот срок уже прошел.
	Ознакомление со сроками и условиями долговых обязательств и кредитных договоров с целью выявления возможных нарушений.	<p>Понимая, что влияние чрезвычайной ситуации, вызванной COVID-19 может быть существенным для многих компаний, аудитору следует обратить внимание на снижение кредитных рейтингов, и на то были ли уже нарушены какие-либо условия договоров, или они могут быть потенциально нарушены, и как руководство намерено решать вопросы с кредитором.</p> <p>Например, нарушения могут возникнуть в результате временных изменений в доходности компании, приостановке бизнеса и других существенных неблагоприятных для бизнеса событий, или в результате непреодолимых отсрочек предоставления финансовой отчетности аудиторам, а также каких-либо сертификатов соответствия и оценок, проведенных третьими сторонами.</p> <p>Также аудитору следует принять во внимание меры, предпринятые в различных юрисдикциях в отношении долговых отсрочек. Например, в некоторых странах пруденциальные регуляторы обратились к провайдерам долговых инструментов с рекомендацией осторожно реагировать на потенциальные нарушения кредитных договоров, возникающие напрямую от последствий чрезвычайной ситуации по COVID-19, включая отказ от новых санкций и штрафов, налагаемых на клиентов, оказавшихся в определенных обстоятельствах.</p>

Дополнительные аудиторские процедуры – требования раздела 16	Аудиторские процедуры: примеры соответствующего раздела A16	Фокус внимания аудитора в современных условиях
	<p>Необходимо подтвердить наличие, условия и адекватность заемных возможностей.</p>	<p>Некоторые субъекты могут столкнуться с необходимостью полагаться на заемные средства или кредиты в связи с ущербом от COVID-19 и его негативными финансовыми последствиями в краткой или долгосрочной перспективе.</p> <p>Таким образом, аудиторам важно принять во внимание наличие краткосрочных и долгосрочных решений в отношении платежеспособности компании с кредиторами как одного из важных факторов при составлении аудиторского заключения в части принципа непрерывности деятельности.</p>

Возможные последствия в отчете или выводах аудитора

МСА 570 (Пересм.), раздел 17 и 18 требуют, чтобы аудитор провел следующее:



- *Оценить достаточность полученных аудиторских доказательств в отношении того, как руководство соблюдает принципа непрерывности деятельности компании при составлении финансовой отчетности.*
- *Основываясь на полученных доказательствах, сделать выводы относительно того, какой, по мнению аудитора, существует риск существенной неопределенности наступления событий или условий,*

В то время, как ситуация с COVID-19 может усугубить события или условия, приводящие к необходимости внести модификации в аудиторский отчет или заключение, сама по себе она не означает автоматической неизбежности таких модификаций. Это будет зависеть от фактов и обстоятельств в каждом конкретном субъекте.

которые индивидуально или совместно, могут поставить под сомнение принцип непрерывности деятельности компании.

Раскрытие информации в отношении непрерывности деятельности компании

Концептуальные принципы составления финансовой отчетности предусматривают конкретные требования к раскрываемой информации в отношении принципа непрерывности деятельности компании, включая значимые выводы и заключения. Обычно подобные требования к раскрытию информации предъявляются в тех случаях, когда руководство заявляет о большом сомнении в том, что компания продолжит свою деятельность. (например, за период 12 месяцев после даты выходы финансовой отчетности). Кроме того, могут понадобиться дополнительные требования по раскрытию в отношении рисков, связанных с методами управления рисками ликвидности и конкретными рисками.

В текущих обстоятельствах с учетом неопределенности в ближайшей перспективе многих компаний, все чаще и чаще в аудиторских заключениях будут представлены в расширенные раскрытия относительно событий или условий, способных поставить под сомнение принцип непрерывности деятельности компаний.

Кроме того могут возникнуть обстоятельства, когда финансовая отчетность, подготовленная в соответствии со справедливым представлением концептуальных принципов, будет требовать дополнительного раскрытия для соблюдения данных принципов. Например, при оценке справедливости презентации финансовой отчетности и в зависимости от фактов и обстоятельств аудитор может принять решение запросить дополнительные раскрытия, необходимые для обеспечения справедливости представления, несмотря на отсутствие формальных требований по предоставлению раскрытий в соответствии с применяемыми принципами составления финансовой отчетности.

МСА 570 (Пересм.) разделами 19 и 20 предусматривается, что аудитор обязан определить степень надежности и достаточности представленных раскрытий к финансовой отчетности относительно выявленных событий и условий, связанных с допущением непрерывности деятельности компании и, если уместно, планов руководства в этой связи.

Необходимый уровень раскрытий будет зависеть от фактов и обстоятельств в каждом отдельном случае – не все компании оказались под воздействием текущей изменяющейся ситуации в одинаковой мере и форме. Аудитор с помощью профессионального суждения должен определить достаточность представленного раскрытия информации и возможные последствия от неадекватности раскрытия, отразив это в своем заключении или отчете.

Что произойдет в аудиторском отчете

В аудиторском отчете вероятны изменения и уточнения, основанные на его суждении в свете фактов и обстоятельств, связанных с соблюдением принципа непрерывности деятельности компании, как приведено в таблице ниже:

В приложении к МСА 570 (Пересм.) приводятся примеры аудиторских отчетов, касающихся допущения о непрерывности деятельности

Выводы и заключения аудитора (основанные на полученных доказательствах)	Влияние на аудиторский отчет ⁵	МСА 570 (Пересм.) Ссылки
<ul style="list-style-type: none"> • Финансовая отчетность была подготовлена исходя из принципа непрерывности деятельности компании • Была выявлена существенная неопределенность • Было сделано надлежащее раскрытие информации 	<ul style="list-style-type: none"> • Было предоставлено немодифицированное аудиторское заключение • В финансовой отчетности предусмотрена отдельная глава “Существенная неопределенность, связанная с допущением непрерывности деятельности”, которая была призвана привлечь внимание к соответствующим статьям раскрытия информации к финансовой отчетности 	Раздел 22
<ul style="list-style-type: none"> • Финансовая отчетность была подготовлена исходя из принципа непрерывности деятельности компании • Была выявлена существенная неопределенность • НЕ было сделано надлежащее раскрытие информации 	<ul style="list-style-type: none"> • Было предоставлено аудиторское заключение с оговорками или отрицательное заключение в соответствии с МСА 705_(Пересм.)⁶ • Укажите в разделе «Обоснование для выдачи заключения с оговорками (отрицательного) заключения», что в компании выявлен риск существенной неопределенности, который ставит под сомнение соблюдение принципа непрерывности деятельности компании и этот факт не был надлежащим образом раскрыт в финансовой отчетности 	Раздел 23
<ul style="list-style-type: none"> • Финансовая отчетность была подготовлена исходя из принципа непрерывности деятельности компании • Применение принципа учета на основе допущения о непрерывности деятельности было ненадлежащим 	Предоставляется отрицательное аудиторское заключение	Раздел 21

⁵ Примеры аудиторских отчетов в разных ситуациях, где представлены актуальные вопросы, связанные с допущением непрерывности, размещены в Приложении к МСА 570 (Пересм.).

⁶ МСА 705 (Пересм.) “Модифицированное Заключение в независимом аудиторском отчете”

Выводы и заключения аудитора (основанные на полученных доказательствах)	Влияние на аудиторский отчет ⁵	МСА 570 (Пересм.) Ссылки
<ul style="list-style-type: none"> • Компания не допускает непрерывность своей деятельности • Финансовая отчетность была подготовлена надлежащим образом, но не исходя из принципа непрерывности деятельности компании • Компания использовала альтернативные методы учета, соответствующие сложившейся ситуации 	<ul style="list-style-type: none"> • Немодифицированное заключение может быть предоставлено, при условии, что компания сделала надлежащее раскрытие информации по принципам учета, положенным в основу подготовки финансовой отчетности • Может быть целесообразным включить отдельный раздел в соответствии с МСА 706 (Пересм.)⁷, призванный обратить внимание пользователя финансовой отчетности на альтернативные принципы учета и причины их использования. 	Раздел А27

При рассмотрении различных уточнений и изменений в аудиторском отчете, аудитору также необходимо учесть достаточность надлежащих аудиторских доказательств, полученных для того, чтобы аудитор мог сделать вывод об оценке руководства относительно принципа непрерывности деятельности компании. Если аудитор не смог получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в текущих условиях, то ему следует отразить это надлежащим образом в аудиторском отчете в соответствии с МСА 705 (Пересм.). Например, если аудитор столкнулся с существенными сложностями в получении доказательств в отношении будущих прогнозов, то он может ограничить масштаб проверки. Составление аудиторского отчета более подробно рассматривается в отдельной публикации «Аудиторская отчетность в текущей изменяющейся ситуации – Вопросы для рассмотрения аудиторами в свете COVID-19.⁸»

Ключевые аудиторские вопросы

Ключевые аудиторские вопросы, включенные в аудиторский отчет в соответствии с МСА 701⁹ с целью обратить внимание на те вопросы, которые, исходя из профессионального суждения аудитора, оказались наиболее значимыми при аудите финансовой отчетности за текущий период.

Вопросы, приведшие к риску существенной неопределенности, и связанные с допущением непрерывности деятельности компании, по своей природе являются ключевыми аудиторскими вопросами в соответствии с МСА 701.¹⁰ В текущих условиях также вероятно, что для некоторых компаний аудитору следует очень внимательно применять свое профессиональное суждение в отношении своих выводов и заключений о том, как руководство компании применяло принцип непрерывности деятельности компании, как основополагающий принцип составления финансовой отчетности, который может быть таким образом определен как ключевой аудиторский вопрос.

Сообщение ключевых аудиторских вопросов не является заменой отчетности в соответствии с МСА 570 (Пересм.) в случаях выявления риска существенной неопределенности в отношении допущения непрерывности деятельности, как было описано выше. В МСА 701, раздел 15, приводится разъяснение тому, что вопросы, повлекшие за собой предоставление модифицированного аудиторского заключения в соответствии с 705 (Пересм.) или риску неопределенности, связанному с принципом непрерывности деятельности компании в соответствии с МСА 570 (Пересм.), не должны включаться в раздел «Ключевые аспекты аудита» в аудиторском отчете. Напротив, аудитор должен отразить эти вопросы в соответствии с МСА 705 (Пересм.) или МСА 570 (Пересм.), соответственно, и добавить раздел «Ключевые аспекты аудита» и ссылку на соответствующие разделы, включенные в аудиторскую отчетность в соответствии с указанными МСА.

⁷ МСА 706 (Пересм) «Пояснительный раздел и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения»

⁸ Готовится к публикации в мае 2020

⁹ МСА 701, «Сообщение ключевых вопросов аудита в независимом аудиторском отчете»

¹⁰ МСА 701, раздел 15

Коммуникации с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

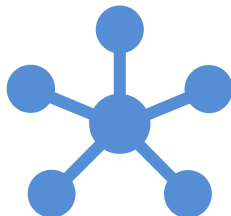


В МСА 570 (Пересм.), раздел 25, предусматриваются требования по коммуникациям с лицами, отвечающими за корпоративное управление в тех случаях, когда возникают события или условия, способные поставить под сомнение способность компании продолжать свою деятельность по принципу непрерывности деятельности. Коммуникации в обязательном порядке должны быть осуществлены, если происходят события или условия, влекущие либо существенную неопределенность, либо надлежащее соблюдение со стороны руководства принципа непрерывности деятельности компании, либо требуется соответствующий объем и содержание

представленного раскрытия к финансовой отчетности с последующими изменениями в аудиторском отчете.

Регулярные и эффективные коммуникации с лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ), с большой вероятностью становятся более актуальными и важными в текущих условиях. Воздействие COVID-19 на привычную деятельность компаний быстро меняется. События происходят с такой скоростью, что выводы и заключения, сделанные ранее, уже теряют свою актуальность и даже короткий промежуток времени может внести существенные коррективы в оценку аудитора и владельцев компании. Аудиторам следует проработать план коммуникаций с ЛОКУ, чтобы обеспечить своевременное информирование по отчетным и другим важным аспектам аудиторской проверки.

Потенциальное влияние на выводы аудитора в части прочей информации, как предусмотрено МСА 720 (Пересм.)¹¹



В некоторых юрисдикциях предусмотрены дополнительные требования к отчетности в разделе «Прочая информация» в годовом отчете. Например, в некоторых странах собственники компании должны предоставить комментарии по долгосрочной жизнеспособности и стратегии компании.

Аудитор отвечает за то чтобы, эта информация появлялась в разделе «Прочая информация» в соответствии с МСА 720 (Пересм.), включая те аспекты и вопросы, которые будут раскрыты «Прочей информации» относительно жизнеспособности компании и ее стратегии. Помимо прочей информации аудитор должен ознакомиться со следующими аспектами:

- Оценить вероятность существенного расхождения между «Прочей информацией» и финансовой отчетностью. Рассмотрение этих фактов должно основываться на сопоставлении отдельных сумм и значений или других статей из раздела «Прочая информация» (которые должны по замыслу быть такими же, или в сумме составлять или быть более детализировано представленными, как в финансовой отчетности) с суммами или расчетами, представленными в финансовой отчетности; и
- Оценить вероятность существенного расхождения между «Прочей информацией» и знанием аудитора, полученным в ходе аудиторской проверки в контексте полученных аудиторских доказательств и сделанных выводов и заключений.

В МСА 720 (Пересм.), разделы с 16 по 19, описывается как должен отреагировать аудитор и какие меры и действия предпринять в случае обнаружения существенного расхождения, выявленного в ходе аудиторской проверки или же аудитор приходит к такому выводу, такое существенное искажение информации существует.



Существенные отсрочки сроков утверждения финансовой отчетности

В МСА 570 (Пересм.), раздел 26, предусматриваются действия аудитора в случае существенной отсрочки сроков утверждения финансовой отчетности со стороны собственников компании или лиц, отвечающих за корпоративное управление, после установленной даты выхода финансовой отчетности, а именно аудитор должен получить обоснование для такой отсрочки. Если аудитор верит, что отсрочка сроков утверждения

¹¹ МСА 720 (Пересм.) «Ответственность аудитора за прочую информацию»

финансовой отчетности была связана с событиями или условиями, связанными с принципом непрерывности деятельности компании, то ему следует осуществить дополнительные процедуры в соответствии с положениями раздела 16 МСА 570 (Пересм.), а также ему рекомендовано пересмотреть свои выводы и заключения в отношении существования существенной неопределенности, как предусмотрено разделом 18 МСА 570 (Пересм.).

Ситуация, вызванная пандемией COVID-19, может явиться добавляющим фактором к отсрочке согласования финансовой отчетности, и в некоторых странах подобная отсрочка уже законодательно закреплена. Если происходит существенная отсрочка согласования финансовой отчетности, аудиторы должны применить МСА 570 (Пересм.), описанный выше, и убедиться, что все коммуникации проведены своевременно и в полном объеме, чтобы позволить и аудитору и лицам, отвечающим за корпоративное управление в полной мере выполнить свои обязанности, несмотря на возникновение существенной отсрочки в сроках утверждения финансовой отчетности.

Документация



В МСА 230¹², разделе 8, предусмотрено, что аудитор обязан задокументировать характер, сроки и степень выполнения аудиторских процедур, результат их проведения, полученные аудиторские доказательства и другие важные вопросы и аспекты, возникающие в ходе аудиторской проверки, равно как сделанные выводы и заключения по перечисленным вопросам, а также пояснения по тем ситуациям, когда аудитор применял в существенной степени свое профессиональное суждение при формировании своего мнения и выводов. Таким образом, предполагается, что аудиторские процедуры, связанные с принципом непрерывности деятельности компании, будут надлежащим образом задокументированы, с целью продемонстрировать обоснованность выводов, сделанных аудитором, и которые лягут в основу аудиторского отчета, включая возможные модификации к аудиторскому заключению и другие уточнения и изменения, внесенные в аудиторский отчет.



¹² МСА 230 "Аудиторская документация"

Настоящая публикация “Рекомендации по аудиторской практике сотрудников IAASB, Апрель 2020- Принцип непрерывности деятельности компании в изменяющихся условиях текущей ситуации: на что аудитору следует обращать внимание при анализе влияния COVID-19», разработанная Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB), и опубликованная Международной Федерацией Бухгалтеров в мае 2020 г. на английском языке и переведённая на русский язык СРО аудиторов Ассоциация «Содружество» в августе 2020 года, используется с разрешения МФБ. Утвержденный текст всех публикаций МФБ является текст на английском языке. МФБ не берет на себя дополнительной ответственности за точность и полноту перевода, а также за последствия, возникающие в результате возможных неточностей или неполноты текста.

Текст на английском языке: «Staff Audit Practice Alert, April 2020 - Going Concern In The Current Evolving Environment» © 2020, МФБ. Все права защищены.

Текст на русском языке “Рекомендации по аудиторской практике сотрудников IAASB, Апрель 2020- Принцип непрерывности деятельности компании в изменяющихся условиях текущей ситуации: на что аудитору следует обращать внимание при анализе влияния COVID-19” © 2020, МФБ. Все права защищены.

Название публикации на языке оригинала: «Staff Audit Practice Alert, April 2020 - Going Concern In The Current Evolving Environment».

С вопросами согласования разрешений на воспроизведение, хранение, передачу и другие подобные действия с данным документом обращайтесь по адресу электронной почты permissions@ifac.org.