

События, возникающие после отчетной даты в текущей быстроменяющейся ситуации – Что следует принять во внимание аудиторам при анализе влияния COVID-19

Данная статья была написана с целью осветить ключевые моменты, на которые стоит обратить внимание в текущих условиях при применении процедур, возникающих после отчетной даты в соответствии с Международными Стандартами Аудита (МСА).

Обращаем внимание, что статья сама по себе не заменяет и не блокирует существующих МСА, тексты которых являются официальным документом в любом случае. Знакомство с данным материалом не должно заменять прочтения и изучения непосредственно МСА.

Составители финансовой отчетности, а также лица, наделенные полномочиями, и пользователи финансовой отчетности могут найти полезным для себя данный материал, чтобы понять степень ответственности аудиторов в отношении событий, наступающих после отчетной даты

Неопределенность и вызовы, брошенные нам пандемией COVID-19, а также большая вероятность того, что в любой момент могут произойти незапланированные события, при чем их продолжительность не может быть с какой-либо степенью точности спрогнозирована, а также с учетом возможных изменения сроков, все это влияет на многие аспекты аудиторской проверки. По окончании каждого отчетного периода компании будут особенно внимательно подходить к оценке информации, которая будет появляться уже после отчетной даты, но до того момента, как будет опубликована финансовая отчетность. Соответственно, аудиторам рекомендовано обратить большее внимание на события, происходящие после отчетной даты составления финансовой отчетности и даты публикации аудиторского заключения (т.е. события после отчетной даты¹) и также на воздействие, если таковое будет иметь место, на финансовую отчетность (см. также «Соответствующие определения и описания» на последней странице данной статьи).

О каких событиях идет речь и как они должны быть отражены в финансовой отчетности?

МСА 560 «События после отчетной даты» описывает ответственность аудитора в отношении событий, произошедших после даты составления финансовой отчетности.

Выделяют обычно два типа событий после отчетной даты:

- a) События, которые являются доказательством того, что те или иные условия существовали на дату составления финансовой отчетности.
- b) События, которые являются доказательством того, что эти условия возникли после даты составления финансовой отчетности.²

Как описано в МСА 560, очень часто концептуальные принципы составления финансовой отчетности отсылают нас к событиям, которые происходят после даты составления финансовой отчетности, как и к событиям, произошедшим после даты составления финансовой отчетности. Например, в Международном Стандарте Финансовой Отчетности (МСФО) 10 «События после отчетного периода» подробно описываются подходы к учету транзакций и событий, которые происходят между датой составления финансовой отчетности и датой, когда публикуется официальная версия отчетности.

¹ МСА 560, «События после даты составления финансовой отчетности», параграф 5(е)

² МСА 560, параграф 2

Менеджер – собственник отвечает за внесение необходимых корректировок или предоставление соответствующего раскрытия к финансовой отчетности в части отражения событий, возникающих после отчетной даты в соответствии с применяемыми принципами составления финансовой отчетности. Ниже в таблице представлены определения и подходы к учету таких случаев в финансовой отчетности, как предусматривается в МСА 10.3

Тип события после отчетной даты	Определения и результаты
Корректирующие события	<p>События, подтверждают, что эти условия существовали по состоянию на конец отчетного периода (т.е. на дату составления финансовой отчетности).</p> <p>Действие: <u>Корректируем признанные суммы в финансовой отчетности.</u></p>
Некорректирующие события	<p>События указывают на то, что условия возникли после отчетного периода (т.е. после даты составления финансовой отчетности).</p> <p>Действие: <u>Раскрываем</u> суть данного события и оцениваем его финансовое воздействие или же указываем, что сделать такую финансовую оценку на данный момент времени не представляется возможным.</p>

Вопросы для рассмотрения Руководством при оценке событий, происходящих после даты составления финансовой отчетности

Действуя в соответствии с применяемыми концептуальными принципами составления финансовой отчетности, руководство должно применить профессиональное суждение, чтобы определить влияние на финансовую отчетность каких-либо событий, произошедших после отчетной даты и связанных с пандемией COVID-19, принимая во внимание дату составления финансовой отчетности, имеющиеся факты и обстоятельства, сложившиеся в компании, а также ситуации, возникшие на дату составления финансовой отчетности или после нее. Вам может пригодиться сценарий, проиллюстрированный ниже:



* *Всемирная Организация Здравоохранения*

В представленном примере дата составления финансовой отчетности наступила раньше, чем ВОЗ объявила чрезвычайную ситуацию, а как следствие и объявление пандемии, что привело в результате к падению на мировых рынках, при этом дата отчета наступила после первых зарегистрированных случаев заболевания в Ухане в Китае. Чтобы определить, насколько соответствующие условия существовали на дату составления финансовой отчетности, руководству следует внимательно рассмотреть свою конкретную ситуацию, а именно, учесть, например, свое местоположение и местоположение своих производственных мощностей (например, были ли у компании существенные производства в Китае).

Другие факторы следует принять во внимание, если финансовая отчетность составлялась на 31 марта 2020 года или 30 июня 2020 года. Поскольку влияние пандемии носит продолжительный характер, очень важно зафиксировать события, которые непосредственно относятся к ситуациям, существовавшим на дату или после даты составления финансовой отчетности.

Дополнительные рекомендации для руководителей-собственников как поступать в отношении событий, произошедших после даты составления финансовой отчетности в текущих условиях, описаны в материалы МФБ «Сложности при составлении финансовой отчетности, вызванные COVID-19»⁴ В некоторых юрисдикциях выпущены дополнительные методические рекомендации, учитывающие местные особенности, в части того, насколько события, происходящие в результате COVID-19 являются корректирующими или не корректирующими событиями, и эти материалы могут быть также полезны для других.

Как изменилась ответственность аудиторов в части получения достаточных аудиторских доказательств по событиям после отчетной даты, вызванные обстоятельствами, связанными с COVID-19?

Аудиторы должны выполнять процедуры сбора аудиторских доказательств таким образом, чтобы по всем событиям, по которым требуется корректировка или дополнительное раскрытие в финансовой отчетности, и которые произошли между датой составления финансовой отчетности и датой выхода аудиторского заключения, что все эти события были должным образом установлены и отражены в финансовой отчетности в соответствии с применяемыми концептуальными принципами составления финансовой отчетности (см. МСА 560, параграфы 6–8).

Когда аудитор берется за работу в ответ на оценку аудиторских рисков, связанных с событиями после отчетной даты, включая причины, возникшие в результате COVID-19, он должен будет принять во внимание корректировки и раскрытие информации, сделанные руководством, включая временные рамки, разграничивающие между собой корректирующие и не корректирующие события. Кроме того, аудитору следует принять во внимание влияние изменений в сложившейся ситуации на признание и оценку балансовых остатков и транзакций в финансовой отчетности (в случае корректировки) или другой дополнительной раскрываемой информации (если корректировок не будет).

Процедуры на дату выпуска аудиторского заключения

В некоторых юрисдикциях компаниям было предоставлено дополнительное время для составления финансовой отчетности. При таких обстоятельствах, даже если аудиторам удалось осуществить процедуры в части событий после отчетной даты в исходном плане выхода аудиторского заключения, им в любом случае придется провести охват более длительного периода. Важно, чтобы в текущих быстроменяющихся условиях аудиторские доказательства, полученные в отношении событий, произошедших после отчетной даты, покрывали весь период на дату выпуска аудиторского заключения. Например, в представленном выше сценарии аудиторские процедуры по событиям после отчетной даты, должны быть получены до 31 марта 2020 включительно.

Примеры актуальных событий и условий в текущей ситуации

Ниже представлены некоторые примеры событий и условий, которые могут произойти или проявиться в результате COVID-19 и которые аудитор может принять во внимание при выводах относительно того, относятся ли они к событиям, произошедшим после даты составления финансовой отчетности и, если это применимо, были ли они надлежащим образом отражены в финансовой отчетности (также смотрите МСА 560, параграфы А7–А10):

⁴ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>



Новые обязательства, займы или гарантии, которые возникли в компании в результате пандемии



Недавние и запланированные продажа или приобретение активов в результате пандемии



Увеличение капитальных или страховых долговых инструментов, например, эмиссия акций или долговых ЦБ, или соглашение о слиянии или запущенные или запланированные процессы по ликвидации компании



Вероятность того, что компания выполнит свои договоренности о передаче права собственности в рамках договоров долевого участия и платежей, и что будут сделаны надлежащие корректировки по проведению этих платежей.



Послабления или экономические стимулы, предоставленные в рамках государственной поддержки в виде ссуд или грантов



Развитие ситуаций в отношении условных обязательств (например, новые условные обязательства или обстоятельства, влияющие на оценку существующих обязательств, способность компании выполнить ранее согласованные цели в части условных статей в рамках существующих бизнес договоренностей)



Любые нетипичные учетные корректировки которые уже были сделаны или планируются, такие как, например, дополнительные и измененные закрывающие проводки, или события, для отражения которых требуется нетипичная журнальная проводка



Любые события, которые могут поставить под вопрос уместность учетных политик при составлении финансовой отчетности (например, события, ставящие под сомнение соблюдение принципа непрерывности деятельности)



Любые события, относящиеся к определению оценочных значений или условных сумм, сделанных в части финансовой отчетности. Примером тому могут быть деривативы и хеджи (когда прогнозируемые транзакции становятся очень маловероятными), страховые иски (например, насколько высока вероятность того, что суммы поступят если бизнес прервет свою деятельность и/или начнут реализовываться страховые и другие выплаты по условным активам), возможности передоговориться с клиентами или поставщиками, различные комиссии, начисления и так далее.)



Любые события, связанные с возможностью получение возмещение по активам



Модификации, связанные с существующими контрактными обязательствами (например, снижение или отсрочка платежа по аренде или другим долгам)



Налоговые начисления (например, как сократившийся поток товаров и услуг влияет на ценовую политику; налоговые платы и отложенные налоги)



Расчеты с сотрудниками и увольнение в результате сократившихся объемов бизнеса (например, сворачивание бизнеса или реорганизация бизнеса, оптимизация процессов, произошедших после отчетной даты).

Применение профессионального скептицизма

Руководителю будет достаточно сложно определить и сделать выводы относительно того, является ли событие корректирующим или нет, в зависимости от ситуации, что вызвано ситуаций пандемии COVID-19. Следовательно аудитор может понадобиться прибегнуть к дополнительным процедурам.

Неопределенность и вызовы, связанные с COVID-19, а также принимая во внимание факты и обстоятельства, в которых сейчас находится компания, скорее всего будут сопровождаться частыми случаями объективного суждения руководства таким образом требуя от аудитора применение профессионального скептицизма при работе с событиями после отчетной даты. Применяя принцип профессионального скептицизма в этом контексте означает ставить под сомнение и задавать дополнительные вопросы, а также принимать во внимание достаточность и адекватность аудиторских доказательств, относящихся к событиям после отчетной даты, (т.е,

те, которые требуют корректировки или раскрытия к финансовой отчетности), которые были выявлены и надлежащим образом отражены в финансовой отчетности в свете текущих обстоятельств.

Письменные заявления

В соответствии с МСА 560, параграф 9, аудитор должен запросить письменные заявления о том, что все события, произошедшие после даты составления финансовой отчетности и о том, что в их отношении в соответствии с применяемыми концептуальными принципами составления финансовой отчетности произведены соответствующие корректировки и сделано раскрытие.

Письменные заявления должны быть максимально приближены к дате выпуска аудиторского заключения, но не после этой даты⁵ Влияние пандемии COVID-19 может сработать как дополнительный фактор отсрочки финансовой отчетности (как было сказано ранее, в некоторых странах для предоставления финансовой отчетности было выделено дополнительное время или разрешались отсрочки). Иногда очень важно предусмотреть, чтобы подобные письменные заявления охватывали дополнительный период к дате проведения аудиторской проверки или максимально приблизиться к этой дате, включая дополнительные изменения, которые также необходимо будет учесть.

Кроме того, если руководство проделало свою работу в части выявления и учета корректирующих и не корректирующих событий надлежащим образом, по состоянию на период, заканчивающийся до истечения продленного срока, то аудитор может запросить от руководства расширить свое внимание к этим вопросам в свете возможных изменений, произошедших в течение продленного периода.

Значимость коммуникаций с лицами, наделенными полномочиями по корпоративному управлению

Влияние пандемии COVID-19 отразилось на форме сложных и комплексных вопросов, связанных с подготовкой финансовой отчетности. Лица, наделенные полномочиями по корпоративному управлению, будут играть более значимую и ответственную роль в подготовке финансовой отчетности и в процессах корпоративного управления. Например, они должны будут обеспечить соблюдение внутри компании разработанных соответствующим образом систем контроля, обеспечивающих достоверность финансовой отчетности, эффективность и оперативность своей деятельности и соблюдение действующего законодательства и нормативных требований.

Если аудитор поддерживает связь и коммуницирует с лицами, наделенными полномочиями, особенно в течение периода, после даты составления финансовой отчетности, ему это может помочь разобраться в происходящих изменениях и отреагировать на них, а также поможет аудитору выбрать наиболее подходящие процедуры по сбору достаточных и надлежащих доказательств.

Существуют ли уже необходимые аудиторские процедуры на случай выявления воздействия пандемии COVID-19 после даты выхода аудиторского заключения?

Аудитор не обязан выполнять дополнительные аудиторские процедуры в части подтверждения финансовой отчетности после того, как он завершит и опубликует своё аудиторское заключение. (независимо от того, была ли финансовая отчетность опубликована до или после этого), если только аудитор не узнает о таком факте, который, если бы он был известен аудитору на дату выхода аудиторского заключения, то аудитору пришлось бы внести изменения в свой отчет.

Например, в нашем представленном ранее сценарии, если бы значимые события в связи с пандемией COVID-19, которые стали известны аудитору 8 апреля 2020 года, стали бы известны аудитору по состоянию на 31 марта 2020 (дата выхода аудиторского заключения), то это могло бы привести к пересмотру аудиторского заключения и повлечь за собой исполнение дополнительных аудиторских процедур.

В МСА 560, параграфах 10 - 17, описывается ответственность аудитора в случае выявления фактов после даты выхода аудиторского заключения.

⁵ МСА 580 «Письменные заявления» параграф 14

Каким образом результаты аудиторских процедур, применяемые к событиям после отчетной даты, могут повлиять на аудиторское заключение?

Если в результате применения аудиторских процедур аудитор понимает, что финансовая отчетность существенно искажена или же он не может получить достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих сделать точный вывод относительно искажения финансовой отчетности, в этом случае аудитор должен сделать оговорку в своем аудиторском отчете об этом факте в соответствии с МСА 705 (Пересмотренный).⁶

Если аудитор поучает достаточные аудиторские доказательства относительно событий после отчетной даты в соответствии с требованиями МСА 560, он может как принять, так и не принять их во внимание, чтобы принять событие после отчетной даты в качестве Ключевого аудиторского вопроса в соответствии с МСА 701,⁷ или же он может принять решение привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к этому событию, произошедшему после отчетной даты, путем включения его в параграф «Важные вопросы» или «Другие вопросы» в соответствии с МСА 706.⁸ Аудиторская отчетность и требования к ней более подробно обсуждаются в отдельной публикации «Вниманию практикующих аудиторов – «Особенности аудиторской отчетности в современных условиях пандемии COVID-19».⁹

Актуальные определения и описания¹⁰

В настоящей публикации упоминаются различные даты. Для того, чтобы облегчить понимание контекста, мы предлагаем описание и определения ниже

- **Дата подготовки финансовой отчетности** - это дата самого последнего периода, рассматриваемого в финансовой отчетности
- **Дата утверждения финансовой отчетности**— это дата, когда все элементы отчетности, включая все примечания, которые были подготовлены и признаны уполномоченными органами, подтверждающими, что они берут ответственность за представленную финансовую отчетность.
- **Дата выхода аудиторского заключения**— это дата, которую аудитор ставит под своим заключением к финансовой отчетности. Эта дата информирует пользователей аудиторского заключения, что аудитор принял во внимание все факты, события и транзакции, о которых ему стало известно и которые произошли на эту дату.¹¹
- **Дата публикации финансовой отчетности**— это дата, когда аудиторское заключение и проаудированная финансовая отчетность становится доступной для третьих лиц

⁶ МСА 705 (Пересмотренный), Изменения и оговорки к Независимому Аудиторскому Заключению, параграф 6

⁷ МСА 701, Коммуникации по основным вопросам в независимом аудиторском заключении, параграфы 9-10

⁸ МСА 706 (Пересмотренный), Параграфы по специальным или другим вопросам в Независимом аудиторском заключении, параграфы 8-11

⁹ Ожидается публикация в мае 2020

¹⁰ МСА 560, параграф 5(a)-(d)

¹¹ МСА 700 (Пересмотренный), «Формирование заключения и отчета по Финансовой отчетности», параграф А66

Все структуры и процессы, поддерживающие деятельность IAASB, совершаются и организуются силами Международной Федерации Бухгалтеров® или IFAC ®.(МФБ)

Ни IAASB, ни IFAC не берут на себя ответственности за убытки или ущерб, понесенные каким-либо лицом, который действует или воздерживается от действий в соответствии с изложенными здесь материалами, независимо от того, был ли этот ущерб вызван небрежностью исполнения или по другим причинам.

Международные Стандарты Аудита, Международные Стандарты Заданий, Обеспечивающих Уверенность, Международные Стандарты по Обзорным Проверкам, Международные Стандарты по Связанным Услугам, Международные Стандарты по Контролю Качества, Международные Стандарты по Примечаниям к Международным Аудиторским Практикам, Проекты Стандартов, Консультационные материалы и другие публикации IAASB издаются под копирайтом IFAC.

Copyright © May 2020 by IFAC. Все права зарезервированы. Данную публикацию можно скачать для личных и некоммерческих целей (для профессионального изучения и исследования) с сайта www.iaasb.org. Для перевода документа, его передачи, хранения или любого другого альтернативного использования необходимо получить письменное разрешение.

Далее представлены логотипы и торговые знаки подразделений МФБ, или зарегистрированных торговых знаков МФБ и других стран: 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', и IAASB.

За разрешением использовать copyright, торговый знак и за любой другой информацией перейдите по ссылке [permissions](#) или обращайтесь permissions@ifac.org.