Аудиторская отчетность компании в изменяющихся условиях текущей ситуации: на что аудитору следует обращать внимание с точки зрения влияния COVID-19

Эта публикация была подготовлена, чтобы осветить ключевые области в текущей ситуации, имеющие отношение к аудиторским отчетам, подготавливаемым в соответствии с Международными стандартами аудита ™ (ISA ™) и Международными стандартами по обзорным проверкам ™ (ISRE ™). Эта публикация не изменяет и не отменяет МСА и МСОП, тексты которых являются официальными. Эта публикация не является заменой МСА и МСОП.

Это практическое руководство предназначено только для рассмотрения аудиторских заключений в отношении аудита финансовой отчетности предприятия в соответствии с МСА, или когда аудитор берет на себя обязательство по обзорной проверке промежуточной финансовой информации этой же организации в соответствии с МСОП 2410[1].

Составители, лица, отвечающие за корпоративное управление, и пользователи финансовой отчетности могут найти эту публикацию полезной для понимания потенциального воздействия на аудит и обзорные проверки промежуточной финансовой информации, возникающего в связи с вопросами, которые стали наиболее актуальными в текущих обстоятельствах.

Пандемия COVID-19 влечет серьезные глобальные последствия для экономики, рынков и бизнеса, включая нестабильность и возможную существенную неопределенность. В таких непредсказуемых обстоятельствах аудиторы организаций, затронутых этими обстоятельствами, должны сосредоточиться на потенциальных последствиях для аудиторских заключений и обзорных проверок промежуточной финансовой информации, которые используются для доведения до сведения аудиторского мнения или выводов по обзорным проверкам, соответственно, предполагаемым пользователям. Последствия будут зависеть от конкретных обстоятельств аудиторского задания.

В этом практическом руководстве выделены потенциальные последствия для аудиторских заключений и обзорных проверок промежуточной финансовой информации, вытекающие из текущих обстоятельств, включая:

- модификация мнения аудитора из-за существенного искажения финансовой отчетности или невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- существенную неопределенность, связанную с допущением о непрерывности деятельности;
- включение ключевых вопросов аудита и / или параграфов «Важные обстоятельства»; а также
- влияние на отчеты по обзорным проверкам, когда аудитор финансовой отчетности также выполняет промежуточную обзорную проверку.

[1] МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»

Подготовка финансовой отчетности и аудиторского заключения по ней

Ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности

Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности. Руководство должно выносить суждения и выносить оценки в отношении сумм и раскрытий в финансовой отчетности. Это включает в себя оценку уместности допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.

В нынешних обстоятельствах раскрытие информации приобретает все большее значение. Пользователи ожидают повышения прозрачности за счет раскрытия информации о существенном воздействии пандемии COVID-19. Эти раскрытия могут, среди прочего, учитывать влияние волатильности финансового рынка, ухудшение ситуации с кредитами или ликвидностью, вмешательство правительства (например, правительственные субсидии), а также изменения, связанные с сокращением производства и реструктуризацией.

Получение достаточных соответствующих аудиторских доказательств для подтверждения мнения аудитора

Пандемия COVID-19 стала испытанием отношения аудитора к получению достаточных и надлежащих аудиторские доказательства. Проблемы с доступом (например, вызванные ограничениями на поездки и условиями удаленной работы) и доступностью персонала клиента являются общими проблемами. Например, аудиторы могут больше не иметь возможности наблюдать за инвентаризацией; у аудиторов групп могут возникнуть проблемы с доступом к рабочим документов аудиторов компонентов; или аудиторы могут быть не в состоянии понять и протестировать внутренний контроль из-за изменений в работе организаций. В некоторых случаях аудиторы могут проводить альтернативные процедуры, чтобы иметь возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, но в других случаях это может быть невозможно.

Когда аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторских доказательств, необходимые для формирования основы для выражения мнения по финансовой отчетности, аудитору необходимо будет рассмотреть влияние на аудиторское заключение, в том числе необходимость модификации заключения.

В соответствии с МСА, получение достаточных соответствующих аудиторских доказательств в равной степени относится к раскрытию информации. Кроме того, для финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами достоверного представления, аудиторы должны рассмотреть общее представление финансовой отчетности и то, представляет ли финансовая отчетность, включая раскрытия, основные операции и события таким образом, чтобы обеспечить достоверное представление. Если раскрытия неадекватно описывают существенные последствия пандемии COVID-19 (например, связанные со значительными допущениями для учетных оценок, управлением финансовыми рисками или существенными суждениями о непрерывности деятельности), необходимо рассмотреть возможное влияние на аудиторское заключение. Это может повлечь необходимость модификации мнения.

Аудиторское заключение

Аудитор планирует и проводит аудит таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом, включая раскрытия, не содержит существенных искажений. Аудитор выражает мнение о финансовой отчетности в аудиторском заключении на основании полученных аудиторских доказательств.

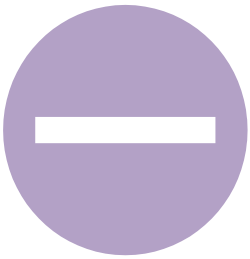
Следующие МСА имеют отношение к аудиторскому заключению:

- МСА 700 (пересмотренный), «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», устанавливает требования по формированию аудиторского мнения и содержанию аудиторского заключения. МСА 700 (пересмотренный) также предоставляет иллюстративные

примеры отчетов в ситуациях, когда не требуется никаких модификаций мнения или аудиторского заключения.

- МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» касается обязанности аудитора информировать о тех вопросах, которые, в соответствии с профессиональным суждением аудитора, имели наибольшее значение при аудите финансовой отчетности листингующихся или других организаций, для которых Закон или нормативный акт требует сообщить информацию о ключевых вопросах аудита. В других обстоятельствах аудиторы могут также решить проинформировать о ключевых вопросах аудита.
- МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», устанавливает требования к выражению модифицированного мнения аудитора, когда финансовая отчетность не лишена существенных искажений или аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. МСА 705 (пересмотренный) также предоставляет иллюстративные примеры модифицированных аудиторских заключений.
- МСА 706 (пересмотренный) «Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении», объясняет обстоятельства, когда такие параграфы могут быть необходимыми, и предоставляет наглядные примеры таких параграфов.

В оставшейся части этого практического руководства объясняются различные возможные способы модификации аудиторского заключения, когда вопросы, связанные с воздействием пандемии COVID-19, имеют отношение к подготовке финансовой отчетности предприятия.



Модификация мнения аудитора

Воздействие пандемии COVID-19 может ухудшить условия, которые приводят к модификации, возникающие из обстоятельств, когда аудитор:

- определил, что в соответствии с МСА 450 имеются нескорректированные искажения, которые являются существенными отдельно или в совокупности, для финансовой отчетности в целом[2]; или
- в соответствии с МСА 330 пришел к выводу о невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств[3].

В сложившихся обстоятельствах примеры, при которых может возникнуть необходимость модификации мнения аудитора *по причине существенного искажения финансовой отчетности*, включают:

- **Уместность или адекватность раскрытия информации** в финансовой отчетности. Например, когда финансовая отчетность не включает все раскрытия, необходимые для надлежащего описания влияния текущих обстоятельств в организации, возникших в результате пандемии COVID-19, включая достаточное описание соответствующих рисков, оценок и суждений, примененных этой организацией.
- **Правильное применение учетной политики организации**. Например, ненадлежащее признание и оценка активов и обязательств в соответствии с учетной политикой организации.

Модификация мнения аудитора также может возникать в результате невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, включая обстоятельства, не зависящие от организации, или обстоятельства, связанные с характером или сроками работы аудитора. Например, доступ к учетным записям организации или возможность получения аудиторских доказательств могут быть ограничены из-за введенных правительством блокировок и запретов на поездки во время пандемии COVID-19 (например, доступ к информации или людям, которые могут относиться к организации или ее компонентам, в том числе ассоциированным и совместным предприятиям и т. д.).

[2] П. 11 МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» и п. 6(а) МСА 705 (пересмотренный)
[3] П. 26-27 МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» и п. 6(б) МСА 705 (пересмотренный)

Виды модификаций аудиторского заключения изложены в МСА 705 (пересмотренный)[4] и объясняют обстоятельства для каждого вида (то есть мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения) на основе суждения аудитора в конкретной ситуации.

В таблице ниже показано, как суждение аудитора о характере вопроса, повлекшего модификацию, и распространенности его последствий или возможных последствий на финансовую отчетность влияет на тип мнения, которое должно быть выражено.

Характер вопроса, повлекшего модификацию	***Аудиторское суждение о распространенности влияния или возможного влияния на финансовую отчетность***	
	Существенный, но не всеобъемлющий	**Существенный и всеобъемлющий**
Финансовая отчетность существенно искажена	Заключение с оговорками	Отрицательное заключение
Невозможность получить достаточные соответствующие аудиторские доказательства	Заключение с оговорками	Отказ от выражения мнения

В МСА 705 (пересмотренный)[5] изложены конкретные необходимые элементы аудиторского заключения, когда аудитор модифицирует мнение о финансовой отчетности.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

В целом, когда аудитор планирует модифицировать мнение, обстоятельства, которые привели к ожидаемой модификации, и формулировка модификации должны быть сообщены лицам, наделенным руководящими полномочиями[6]. С лицами, отвечающими за корпоративное управление, также может потребоваться дополнительное информационное взаимодействие, в определенных обстоятельствах, когда происходит модификация мнения аудитора (например, существует существенное искажение из-за отсутствия раскрытия)[7].

Существенная неопределенность, связанная с продолжением деятельности

Текущие неопределенные финансовые, операционные и другие условия, возникающие в результате пандемии COVID-19, вероятно, приведут к повышению риску. Следовательно, может возникнуть необходимость в более убедительных аудиторских доказательствах в отношении оценки руководством способности предприятия продолжать свою деятельность в обозримом будущем и соответствующего раскрытия информации, в зависимости от обстоятельств, в финансовой отчетности. Заключения аудитора, касающиеся непрерывности деятельности, в свете фактов и обстоятельств организации определяют возможное влияние (если таковое имеется) на аудиторское заключение.

МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» устанавливает обязанности аудитора в отношении непрерывности деятельности и последствия для аудиторского заключения. В Приложении к МСА 570 (пересмотренный) приведены иллюстративные примеры аудиторских отчетов, касающихся непрерывности деятельности.

МСА 570 (пересмотренный) требует от аудитора оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении целесообразности использования руководством принципа

[4] П. 7-10 МСА 705 (пересмотренный)
[5] П. 20-29 МСА 705 (пересмотренный)
[6] П. 30 МСА 705 (пересмотренный)
[7] П. 23(а) МСА 705 (пересмотренный)

непрерывности деятельности бухгалтерского учета при подготовке финансовой отчетности[8]. Работа по получению достаточного соответствующего аудиторского доказательства, подтверждающего заключение аудитора и заключение о целесообразности использования руководством принципа непрерывности деятельности бухгалтерского учета в соответствии с МСА 570 (пересмотренный), более подробно разъясняются в IAASB Staff Audit Practice Alert, Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19. Хотя это практическое руководство содержит раздел, в котором рассматриваются потенциальные последствия для аудиторского заключения, эта публикация предоставляет дополнительную информацию и более подробно раскрывает ситуации, в которых модифицируется аудиторское заключение (то есть оговорка, отрицательное мнение мнения или отказ от выражения мнения).

Когда необходимо вносить изменения в аудиторское заключение, касающееся непрерывности деятельности

Когда аудитор приходит к выводу, что использование руководством принципа непрерывности деятельности в отношении бухгалтерского учета является уместным, но существует существенная неопределенность, аудитор определяет, адекватно ли раскрывает финансовая отчетность основные события и условия, планы руководства в отношении этих событий или условий, и может ли в результате этого организация быть не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

Последствия для аудиторского заключения приведены в таблице ниже.

Последствия для аудиторского заключения[9]		
Вывод аудитора	**Вид заключения**	**Обстоятельства, которые приводят к модификации**
Использование принципа непрерывности неуместно	**Отрицательное заключение**	Когда финансовая отчетность была подготовлена руководством с использованием принципа непрерывности деятельности, но, по мнению аудитора, эта основа для подготовки финансовой отчетности более не является подходящей.
Использование принципа непрерывности деятельности в целесообразно, НО имеется существенная неопределенность	**Немодифицирован-ное мнение + Отдельный параграф о существенной[10]**	Когда в финансовой отчетности делается достаточное раскрытие информации о существенной неопределенности, аудиторское заключение включает отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности», чтобы: • Обратить внимание на соответствующее раскрытие в финансовой отчетности. • Указать, что эти события или условия свидетельствуют о наличие существенной неопределенности, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность, и что аудиторское заключение не модифицируется в отношении данного вопроса.

[8] П. 17-20 МСА 570 (пересмотренный)
[9] П. 21-24 МСА 570 (пересмотренный)
[10] П. 22 МСА 570 (пересмотренный)

Последствия для аудиторского заключения[9]		
Вывод аудитора	**Вид заключения**	**Обстоятельства, которые приводят к модификации**
	Мнение с оговоркой или отрицательное мнение	Когда адекватное раскрытие информации о существенной неопределенности не делается в финансовой отчетности, аудитор: • выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от ситуации, в соответствии с МСА 705 (пересмотренный); и • в разделе «Основа для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» аудиторского заключения указывает, что существует существенная неопределенность, которая может вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность в непрерывном режиме, и что финансовая отчетность не раскрывает этот вопрос надлежащим образом.
	Отказ от выражения мнения	Может использоваться, когда существуют ситуации (в крайне редких случаях), связанные с множественными неопределенностями, существенными для финансовой отчетности в целом[11].
Невозможно сделать вывод, потому что руководство не желает делать или расширять свою оценку	**Мнение с оговоркой или отрицательное мнение**	Когда руководство не желает делать или расширять свою оценку способности предприятия продолжать свою деятельность по запросу аудитора, аудитор рассматривает последствия для аудиторского заключения[12], поскольку аудитор может быть не в состоянии сделать вывод об использовании руководством принципа непрерывности деятельности. В соответствии с МСА 705 (пересмотренный), если возможное влияние на финансовую отчетность таких ограничений на масштаб аудита является существенным, может быть уместным мнение с оговоркой или отказ от мнения.
Принцип непрерывности деятельности неуместен и финансовая отчетность подготовлена на основе другой приемлемой концепции.	**Немодифицированное мнение**	Если принцип непрерывности деятельности не выполняется, и руководство готовит финансовую отчетность на другой основе (например, на ликвидационной основе), и: • Аудитор определяет является ли концепция бухгалтерского учета уместной в данных обстоятельствах; и • Имеет место достаточное раскрытие информации об основах бухгалтерского учета, на основе которых составляется финансовая отчетность. В этих обстоятельствах аудитор выражает немодифицированное мнение, но может посчитать целесообразным или необходимым включить параграф «Важные обстоятельства» в аудиторское заключение в соответствии с МСА 706 (пересмотренный), чтобы привлечь внимание пользователя к альтернативной основе бухгалтерского учета и причинам для ее использования[13].

Даже когда существенной неопределенности не существует, МСА 570 (пересмотренный)[14] требует, чтобы аудитор оценил, обеспечивает ли финансовая отчетность адекватное раскрытие информации о событиях или условиях, которые могут вызвать существенные сомнения у организации, с учетом требований

[11] П. А33 МСА 570 (пересмотренный)
[12] П. 24 МСА 570 (пересмотренный)
[13] П. А27 МСА 570 (пересмотренный)
[14] П. 20 МСА 570 (пересмотренный)

применяемой концепции финансовой отчетности, способность продолжать свою деятельность. Кроме того, когда финансовая отчетность подготовлена в соответствии с принципами достоверного представления, руководство может предоставлять дополнительные раскрытия, помимо тех, которые требуются в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (или аудитор может решить, что такие дополнительные раскрытия необходимы) для обеспечения достоверного представления,

В этих обстоятельствах и в тех случаях, когда аудитор не сообщает о таком вопросе(-ах) в качестве ключевого вопроса аудита в аудиторское заключение в соответствии с МСА 701, аудитор может включить параграф о важности вопроса в отчет аудитора в соответствии с МСА 706 (пересмотренный), чтобы привлечь внимание пользователей к такому раскрытию (ям).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

В МСА 570 (пересмотренный)[15] изложены требования к информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при выявлении событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность в обозримом будущем.

Ключевые вопросы аудита (KAM)

Когда применяется МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», может потребоваться дополнительное внимание к определению ключевых вопросов аудита, указанных в отчете аудитора, из-за меняющихся обстоятельств и трудностей, возникающих в связи с пандемией COVID-19. Например, влияние на финансовое положение и результаты деятельности организации, возникающее в результате воздействия COVID-19, может существенно повлиять на выполняемые аудиторские процедуры, особенно при наличии значительных суждений руководства.

В нынешних условиях на решение аудитором вопросов, которые требуют значительного внимания аудитора, могут, например, повлиять следующие факторы:

- **Трудности с получением достаточных надлежащих аудиторских доказательств**. Условия, вызванные COVID-19, могут повлечь трудности применения аудиторских процедур, оценке результатов этих процедур и получению соответствующих и надежных доказательств, на которых может основываться мнение аудитора, таких как оценка финансовых инструментов или расчет других объектов, оцениваемых по справедливой стоимости.
- **Конкретные события или операции**, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность (т.е. события, иначе влияющие на статьи финансовой отчетности или новые статьи, или операции, или необычные или разовые операции (например, новые обесценения нефинансовых или финансовых активов, или возмещение отложенных налоговых активов)).

При определении ключевых вопросов аудита аудитор рассматривает такие вопросы в соответствии с МСА 701[16].

Когда определено, что существует ключевой вопрос(ы) аудита, которые необходимо указать в аудиторском заключении, аудитор делает это в отдельном разделе аудиторского заключения под заголовком «Ключевые вопросы аудита»[17]. Описание каждого ключевого вопроса аудита:

- Включает ссылку на соответствующее раскрытие(я), если таковые имеются, в финансовой отчетности; и

[15] П. 25 МСА 570 (пересмотренный)
[16] П. 9-10 МСА 701
[17] П. 13 МСА 701

- Рассматривает следующие аспекты, связанные с профессиональным суждением аудитора по данному вопросу:
  - Почему этот вопрос был признан одним из наиболее важных при аудите текущего периода и поэтому был определен как ключевой вопрос аудита; и
  - Как вопрос был рассмотрен в ходе аудита.
  - Ссылка на любую связанное раскрытие информации позволяет предполагаемым пользователям лучше понять, как руководство решило этот вопрос при подготовке финансовой отчетности. Кроме того, аудитор может привлечь внимание к ключевым аспектам такого раскрытия(й), которые могут помочь предполагаемым пользователям понять, почему данный вопрос является ключевым вопросом аудита

Вопросы, которые не представлены в качестве ключевых вопросов аудита

В МСА 701[18] указано, что вопрос, приводящий к модифицированному мнению в соответствии с МСА 705 (пересмотренный), или существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность в соответствии с МСА 570 (пересмотренный) по своей природе являются ключевыми вопросами аудита. Однако в таких обстоятельствах эти вопросы не описаны в разделе «Ключевые вопросы аудита» в аудиторском заключении; скорее, аудитор включит ссылку на раздел «Основание для мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности» в разделе «Ключевые вопросы аудита».

В Руководстве по применению к МСА 701[19] приводится пример, когда у аудитора нет других ключевых вопросов аудита, о которых можно проинформировать в таких ситуациях.

Ключевые вопросы аудита

Мы определили, что [за исключением вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»] отсутствуют [иные] ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

МСА 701[20] требует, чтобы аудитор взаимодействовал с лицами, наделенными руководящими полномочиями, по тем вопросам, которые аудитор определил как ключевые вопросы аудита, или, если применимо, принято решение аудитора об отсутствии ключевых вопросов аудита, о которых необходимо сообщить в аудиторском заключении.

Важные обстоятельства

Аудитор может счесть необходимым привлечь внимание пользователей к вопросу, надлежащим образом представленному или раскрытому в финансовой отчетности, который, по мнению аудитора, имеет такое важное значение, что он имеет основополагающее значение для понимания пользователями финансовой отчетности. В этих обстоятельствах МСА 706 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор включил

[18] П. 15 МСА 701
[19] П. А58 МСА 701
[20] П. 17 МСА 701

параграф «Важные обстоятельства» в отдельный раздел аудиторского заключения с соответствующим заголовком.

Параграф «Важные обстоятельства» содержит четкую ссылку на вопрос, к которому привлекается внимание, на соответствующие раскрытия в финансовой отчетности, которые полностью описывают его, и указывает, что мнение аудитора не модифицировано в связи с данным вопросом.

Как упоминалось ранее, адекватное и достоверное раскрытие информации в финансовой отчетности приобретает все большее значение в связи с последствиями пандемии COVID-19. Несмотря на то, что аудиторы могут использовать параграф «Важные обстоятельства», чтобы привлечь внимание к определенным раскрытиям, аудиторы должны помнить, что широкое использование параграфов «Важные обстоятельства» может снизить эффективность информирования аудитора по таким вопросам[21].

Когда МСА 706 (пересмотренный) не должен использоваться

В соответствии с МСА 706 (пересмотренный)[22] включение пункта «Важные обстоятельства» в аудиторское заключение нецелесообразно, если:

- Применяется МСА 701, и было определено, что данный вопрос является ключевым вопросом аудита, который должен быть отражен в аудиторском заключении (то есть такой вопрос включен в отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения).
- Это приводит к тому, что аудитор модифицирует свое мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренный) (т. е. если аудитор определяет, что в обстоятельствах конкретного аудиторского задания уместно мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от мнения).

Кроме того, параграф «Важные обстоятельства» не является заменой для соответствующих раскрытий в финансовой отчетности, которые требуется от руководства применяемая концепцией финансовой отчетности или которые необходимы для достижения достоверного представления. Это также не является альтернативой информирования в соответствии с МСА 570 (пересмотренный), когда аудитор пришел к выводу, что существует существенная неопределенность, связанная с непрерывной деятельностью.

Промежуточные обзорные проверки

Влияние пандемии COVID-19 также необходимо учитывать руководству при подготовке и выпуске промежуточной финансовой информации. Внешний аудитор субъекта также будет учитывать влияние этих событий при рассмотрении промежуточной финансовой информации субъекта в соответствии с МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации».

Для аудитора элементы отчетности разные, потому что при проведении промежуточных проверок аудитор формирует выводы в соответствии с МСОП 2410. В отличие от аудита, обзорная проверка не предназначена для получения разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит от

[21] П. А6 МСА 706 (пересмотренный). Кроме того, в параграфах А1-А5 представлено руководство по применению, в котором рассматривается связь между параграфами «Важные обстоятельства» и ключевыми вопросами аудита, а также описываются обстоятельства, при которых может потребоваться параграф «Важные обстоятельства».

[22] П. 8 МСА 706 (пересмотренный)

существенное искажение (т. е. аудитор получает только ограниченную уверенность в результате выполненных процедур).

В публикации IAASB Review Engagements on Interim Financial Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19[23] рассматриваются процедуры аудита при проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации в соответствии с МСОП 2410, включая заключение на основе полученных доказательств. Ниже приводятся основные аспекты отчетности, касающиеся непрерывности деятельности и других изменений в аудиторском заключении.

Допущение о непрерывности деятельности

МСОП 2410[24] устанавливает требования и разъясняет ситуации, когда внимание аудитора привлекает существенная неопределенность, связанная с событием или состоянием, которое может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность. В этих условиях МСОП 2410 требует от аудитора:

• Включить параграф «Важные обстоятельства» в отчет по обзорной проверке, когда в промежуточной финансовой информации будет сделано надлежащее раскрытие; или

• Выразить мнение с оговоркой или отрицательное заключение, в зависимости от случая, когда существенная неопределенность не раскрывается надлежащим образом в промежуточной финансовой информации (в зависимости от существенности и распространенности воздействия на промежуточную финансовую информацию).

Другие модификации отчета по обзорной проверке

В МСОП 2410 также рассматривает ситуации, когда изменение отчета по обзорной проверке может быть целесообразным на основе полученных доказательств или с учетом ограничения масштаба обзора - такие изменения обычно представляются путем добавления пояснительного абзаца к отчету по обзорной проверке и соответствующей модификации заключения:

- *Отклонение от применимой концепции финансовой отчетности*. Если вопрос привлек внимание аудитора, и по этой причине аудитор полагает, что промежуточная финансовая информация существенно или может существенно повлечь искажение применяемой концепции финансовой отчетности (т.е. промежуточной финансовой информации или ненадлежащее раскрытие информации), и руководство не исправляет промежуточную финансовую информацию и не добавляет необходимые раскрытия, аудитор изменяет отчет по обзорной проверке:
    - делается модифицированный вывод, и к отчету по обзорной проверке добавляется пояснительный параграф (т. е. объясняется основание для отчета по обзорной проверке). Иллюстративные обзоры с мнением с оговоркой приведены в Приложении 5 МСОП 2410.
    - отрицательное мнение выражается, когда эффект от отклонения настолько существенен и распространен на промежуточную финансовую информацию, что аудитор приходит к выводу, что мнение с оговоркой не является достаточным для раскрытия, вводящего в заблуждение или неполного характера промежуточной финансовой информации[25]. Пример мнения с оговоркой приведен в Приложении 7 к ISRE 2410.

- *Ограничение масштаба*. Если существует ограничение масштаба проверки (т.е. ограничение масштаба обычно не позволяет аудитору завершить проверку), аудитор в письменной форме сообщает соответствующему руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, причину, по которой обзор не может быть завершен. Аудитор также рассматривает вопрос о целесообразности выпуска отчета и, если отчет должен быть выпущен, как это повлияет на заключение аудитора. В зависимости от фактов и обстоятельств каждого субъекта, ограничение масштаба может быть ожидаемым в текущей ситуации с COVID-19, и может возникнуть по причине:

[23] Предполагаемая дата публикации – июнь 2020 г.
[24] П. 56-59 МСОП 2410
[25] П. 45-47 МСОП 2410

- ограничения масштаба, наложенного руководством;
- другие обстоятельства.

МСОП 2410[26] предоставляет дополнительную информацию, касающуюся того, как аудитор отказывается от заключения или выражает мнение с оговоркой из-за ограничения масштаба.

- *Другие модификации* — аудитор должен рассмотреть вопрос о модификации отчета по обзорной проверке, добавив параграф, чтобы подчеркнуть значительную неопределенность (помимо той, что связана с непрерывностью деятельности), на которую обратил внимание аудитор, решение которой зависит от будущих событий и которое может повлиять на промежуточную финансовую информацию[27].

[26] П. 48-54 МСОП 2410
[27] П. 60 МСОП 2410

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 пройдите по ссылке permissions или обращайтесь permissions@ifac.org.