

Одобрено
Решением Совета
по аудиторской деятельности
от 18 декабря 2020 г.
(протокол № 56)

РЕКОМЕНДАЦИИ
аудиторским организациям, индивидуальным
аудиторам, аудиторам по проведению аудита
годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, годовой
консолидированной финансовой отчетности организаций
за 2020 год в условиях распространения коронавирусной инфекции

В условиях распространения новой коронавирусной инфекции и связанных с ней ограничений (далее – условия COVID-19) при проведении аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, годовой консолидированной финансовой отчетности за 2020 г. (далее вместе – бухгалтерская отчетность) аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам (далее – аудиторы) в дополнение к Информационному сообщению ИС-аудит-32 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» и письму Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России от 7 апреля 2020 г. № 07-02-09/27403¹ рекомендуется обратить внимание на следующее.²

I. Оценка рисков существенного искажения

Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (далее – МСА 315) устанавливает обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности посредством изучения аудируемого лица и его окружения, включая систему внутреннего контроля аудируемого лица.

Влияние на бухгалтерскую отчетность

Вероятность и масштаб потенциального влияния условий COVID-19 на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица зависят от следующих факторов:

- относится ли отрасль осуществления деятельности аудируемого лица к отраслям экономики, определенным как наиболее пострадавшие в условиях

¹ См. официальный Интернет-сайт Минфина России www.minfin.gov.ru, раздел «Аудиторская деятельность».

² Настоящие рекомендации следует использовать с учетом конкретных обстоятельств аудируемого лица и аудиторского задания. В настоящих рекомендациях не рассматриваются все области аудита, значимые в условиях COVID-19; причем не все из рассмотренных в настоящих рекомендациях областей аудита будут значимыми в конкретных обстоятельствах аудируемого лица и аудиторского задания.

ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции;

- насколько волатильность на рынках капитала, товарных и валютных рынках влияет на финансовое положение и результаты деятельности аудируемого лица.

Особое внимание целесообразно обратить на следующие области:

- оценка руководством аудируемого лица способности этого лица продолжать непрерывно деятельность в условиях COVID-19;

- обесценение нефинансовых активов;

- простои в использовании объектов основных средств;

- оценочные значения, включая оценку справедливой стоимости, и раскрытие информации о них в бухгалтерской отчетности;

- учет государственной помощи;

- события после отчетной даты;

- классификация обязательств в качестве краткосрочных и долгосрочных;

- бухгалтерский учет аренды;

- риски, связанные с финансовыми инструментами, включая дебиторскую задолженность, и раскрытие информации о них в бухгалтерской отчетности;

- признание выручки (доходов);

- оценка и списание запасов;

- затраты и резервы на реструктуризацию, включая затраты на выходные пособия работникам;

- выполнение ограничительных условий (ковенант) кредитных соглашений;

- обязательства по выплате неустоек за несоблюдение условий договоров.

При рассмотрении влияния условий COVID-19 на бухгалтерскую отчетность аудируемых лиц аудиторам необходимо принять во внимание следующие документы, размещенные на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.gov.ru:

ПЗ-14/2020 «О практике формирования в бухгалтерском учете информации в условиях распространения новой коронавирусной инфекции» (15 июля 2020 г.);

«Отдельные вопросы составления консолидированной финансовой отчетности организаций, связанные с условиями деятельности в 2020 г.» (23 июня 2020 г.).

Система внутреннего контроля аудируемого лица

В условиях COVID-19 в системах внутреннего контроля и процессах аудируемых лиц могут наблюдаться, в частности:

- задержки в работе средств внутреннего контроля закрытия периода или подготовки бухгалтерской отчетности в связи с ограниченными ресурсами или доступом к информации;

- увеличение числа недостатков системы внутреннего контроля в связи с:

ограниченным доступом к информации, используемой в рамках контроля, или ее недостаточной надежностью;

тем, что структура некоторых средств контроля более не является надлежащей по причине отсутствия требуемого разделения обязанностей в условиях сокращения числа работников;

тем, что некоторые средства контроля более не рассматриваются как внедренные в соответствии с разработанной структурой, поскольку ответственные работники работают дистанционно (удаленно) или соответствующие контрольные функции не выполняются в связи, например, с сокращением штата аудируемого лица;

- перераспределение сфер ответственности или отсутствие персонала и соответственно изменения в функционировании средств контроля, значимых для аудита, ненадлежащее разделение обязанностей или прав доступа к данным;

- потеря эффективности средств контроля аудируемого лица в случае, если не были внесены необходимые изменения в структуру существующих или внедрены новые средства контроля в ответ на возросшие или новые риски существенного искажения бухгалтерской отчетности;

- неэффективность отдельных мониторинговых средств контроля (в частности, внутреннего аудита) из-за ограничений на передвижение работников, невозможности выезжать на места для выполнения внутреннего аудита;

- повышенный риск недобросовестных действий, включая действия руководства аудируемого лица, совершаемые в обход средств контроля, в результате изменений в системе контроля, в частности, ослабления прямого надзора за работниками аудируемого лица, предоставления ненадлежащих прав доступа к данным, отсутствия разделения обязанностей;

- повышенные риски легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, финансирования терроризма и финансирования распространения оружия массового поражения (далее – риски ОД/ФТ/ФРОМУ) в результате возможных сбоях в эффективном функционировании средств контроля соблюдения правил идентификации клиентов, проверки покупателей и поставщиков, уровней согласования договоров и сделок, других процессов выявления и предупреждения рисков ОД/ФТ/ФРОМУ в связи, в частности, с ослаблением прямого надзора за работниками, предоставлением ненадлежащих прав утверждения сделок и договоров, отсутствием надлежащего обучения работников, отсутствием обычных действий мониторинга;

- задержки с получением информации, необходимой для выполнения процедур и формирования выводов.

Аудитору необходимо обеспечить активное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, с целью получения понимания характера и степени влияния условий COVID-19 на систему внутреннего контроля аудируемого лица, процесс подготовки и сроки представления им бухгалтерской отчетности, и оценить соответствующее влияние на аудит. Аудитор должен понять, какие изменения в процессе оценки рисков руководством аудируемого лица произошли в ответ на условия COVID-19, и как данные изменения повлияли на оценку руководством аудируемого лица рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности.

Для целей аудита в условиях COVID-19 целесообразно принять во внимание следующие факторы:

- аудитору может потребоваться дополнительное время для обновления ранее полученного понимания процесса подготовки бухгалтерской отчетности, соответствующих бизнес-процессов и контрольной среды аудируемого лица, а также для оценки структуры и внедрения новых или модифицированных средств контроля;

- могут быть необходимы изменения в оценке аудитором неотъемлемого риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (например, может потребоваться пересмотреть уровень риска с незначительного на значительный);

- могут быть выявлены новые риски существенного искажения бухгалтерской отчетности (например, ранее незначительный счет может быть определен как значительный);

- могут быть необходимы изменения в оценке аудитором риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (например, из-за изменения неотъемлемого риска и (или) риска средств контроля);

- аудитор может выявить большее количество недостатков системы внутреннего контроля и сообщить о них руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица;

- могут возникнуть новые значимые для аудита риски, связанные с использованием информационных технологий (далее – ИТ), в результате изменений в общих средствах контроля в информационных или других системах (например, может возникнуть необходимость предоставить права удаленного доступа тем работникам, которые ранее не имели таких прав);

- возможность для аудитора полагаться на определенные контрольные действия может быть исключена, в связи с чем аудитору потребуются изменить характер, сроки и объем запланированных процедур проверки по существу для получения аудиторских доказательств;

- может потребоваться дополнительно рассмотреть и принять меры в ответ на значительный риск действий руководства аудируемого лица в обход средств контроля, поскольку средства контроля за бухгалтерскими записями и прочими корректировками могут быть ослаблены.

Риск недобросовестных действий

МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 240) рассматривает, каким образом следует применять МСА 315 и МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» в отношении рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности вследствие недобросовестных действий.

В условиях COVID-19 могут усилиться следующие факторы риска недобросовестных действий, указанные в МСА 240:

- побуждение к совершению недобросовестных действий или давление (например, в связи со снижением потребительского спроса и увеличением количества банкротств организаций, угрозой сокращения персонала, возникновением существенных операционных убытков, потребностью в дополнительном финансировании, возможными негативными последствиями раскрытия в бухгалтерской отчетности слабых финансовых результатов, зависимостью вознаграждения руководства аудируемого лица от достижения определенных операционных или финансовых результатов);

- возможность совершения недобросовестных действий (например, в связи с тем, что формирование оценочных значений сопряжено с большей субъективностью и неопределенностью, система внутреннего контроля может быть менее эффективной, мониторинговые средства контроля (в частности, внутренний аудит) могут быть ослаблены или приостановлены, ведение бухгалтерского учета может оказаться ненадлежащим, ИТ-системы могут использоваться не по назначению, в системе внутреннего контроля могут наблюдаться значительные недостатки);

- способность оправдать совершаемое недобросовестное действие (например, в связи с уверенностью руководства аудируемого лица, что в условиях COVID-19 вероятность обнаружения их недобросовестных действий невелика, снижением степени приверженности работников моральным ценностям, их неуверенностью в сохранении рабочего места).

В рамках процедур оценки рисков аудитор должен рассмотреть, каким образом условия COVID-19 влияют на его оценку риска недобросовестных действий, включая рассмотрение того, присутствуют ли указанные факторы риска совершения недобросовестных действий и возросла ли их значимость, и как это влияет на выявление аудитором рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности вследствие недобросовестных действий на уровне бухгалтерской отчетности и на уровне предпосылок. В этой связи аудитор может:

- использовать работу эксперта для оценки риска недобросовестных действий и разработки ответных мер;

- выявить новые риски вследствие недобросовестных действий на уровне бухгалтерской отчетности и на уровне предпосылок;

- провести дополнительные процедуры в ответ на возросшие риски обхода руководством аудируемого лица средств внутреннего контроля;

- дополнительно к тестированию бухгалтерских записей и других корректировок в конце отчетного периода провести их тестирование в течение всего отчетного периода;

- выявить недостатки средств контроля аудируемого лица в части предотвращения и обнаружения недобросовестных действий.

Учитывая, что оценка риска недобросовестных действий является областью, требующей значительного профессионального суждения, целесообразно вовлекать в работу в этой области руководителя аудиторского задания и своевременно обсуждать результаты оценки с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания, если указанное лицо назначено на задание.

При оценке риска совершения недобросовестных действий в условиях COVID-19 особенно важно сохранение аудиторскими группами профессионального скептицизма и бдительности в отношении информации, которая может указывать на новые факторы указанного риска.

Риски, связанные с использованием ИТ

В ответ на возросшие риски существенного искажения бухгалтерской отчетности или для компенсации тех средств контроля, которые в условиях COVID-19 оказались неэффективными, аудируемые лица могут вносить изменения в свои ИТ-системы и в средства контроля таких систем.

Уровень изменений в ИТ-системах и соответствующих средствах контроля зависит от конкретных обстоятельств аудируемого лица и от характеристик элементов (ручные или автоматизированные) системы контроля до условий COVID-19.

ИТ-системы аудируемого лица с большей вероятностью будут подвержены влиянию условий COVID-19, если аудируемое лицо:

- запланировало или находится в процессе работ по внедрению ИТ-систем;

- имеет ИТ-системы, которые в значительной степени зависят от небольшого числа ключевых лиц;

- имеет ИТ-системы, которые в значительной степени зависят от автоматизированных средств контроля, предполагающих частые изменения системной конфигурации или кодов в рамках стандартных операционных процедур;

- передало существенные ИТ-функции на аутсорсинг;

- осуществляет деятельность, которая в значительной степени зависит от ИТ-систем, и при этом средства контроля таких систем аудируемого лица функционируют в нескольких местах, включая общие центры обслуживания.

Если в ходе получения понимания аудируемого лица и его окружения, включая систему внутреннего контроля аудируемого лица, аудитор выявил изменения в ИТ-системах аудируемого лица и связанных средствах контроля, аудитор должен оценить возможное влияние этих изменений на подход к аудиту.

Аудитор должен рассмотреть, внесло ли руководство аудируемого лица изменения в процесс подготовки бухгалтерской отчетности и бизнес-процессы, а также в связанные с ними автоматизированные и общие средства контроля ИТ-систем, имея в виду отсутствие или недостаточность физического доступа к системам и удаленный (дистанционный) режим работы работников. Данные изменения в процессах могут повлиять на точки риска соответствующего процесса, что может, в свою очередь, потребовать изменений не только в самих контрольных действиях, но и в периодичности и объеме мероприятий по мониторингу, а также в общих средствах контроля ИТ-систем, которые поддерживают согласованную работу автоматизированных средств контроля.

Если аудитор выявил изменения в процессе подготовки бухгалтерской отчетности, бизнес-процессах, средствах контроля, значимых для аудита, аудитор должен рассмотреть необходимость тестирования эффективности соответствующих средств контроля до и после изменения. В зависимости от обстоятельств аудитору также следует рассмотреть целесообразность использования работы ИТ-экспертов.

Если аудитор выявил значительные изменения в ИТ-системах аудируемого лица, ему необходимо рассмотреть:

- влияние данных изменений на порядок учета и обработки операций;
- средства контроля, функционирующие на текущий момент и функционировавшие до указанных изменений.

Понимание влияния условий COVID-19 на ИТ-системы аудируемого лица и связанные средства контроля поможет аудитору определить характер, сроки и объем аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения бухгалтерской отчетности.

Помимо прочего, в условиях COVID-19 особое значение приобретают кибер-риски. Возрастает количество кибератак на ИТ-системы аудируемых лиц. Кибер-преступники находят новые способы проведения фишинговых атак, включая для целей хищения идентификационных данных у работников, работающих удаленно. Кибер-преступники могут выдавать себя за ИТ-персонал аудируемого лица, перенаправлять получателей фишинговых сообщений на поддельные веб-страницы, с которых якобы осуществляется удаленный доступ к внутренним сетям аудируемых лиц или доступ к учетным записям.

Соответственно возрастает риск ненадлежащего или несанкционированного доступа к ИТ-системам, в которых хранятся финансовые данные или которые обеспечиваются средствами контроля, значимыми для целей подготовки бухгалтерской отчетности. Аудитору следует рассмотреть:

- какими мерами руководство аудируемого лица снижает данный риск;
- ослаблены ли существующие средства контроля доступа, например, в связи с отсутствием или недостаточным количеством персонала, осуществляющего мониторинг и обеспечивающего применение соответствующих средств контроля логического доступа.

Риски ОД/ФТ/ФРОМУ

В условиях COVID-19 повышаются риски ОД/ФТ/ФРОМУ, возникают новые риски в этой области, связанные с распространением новой коронавирусной инфекции.

Исходя из Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», при оказании аудиторских услуг аудиторские организации, индивидуальные аудиторы обязаны уведомлять Росфинмониторинг о любых основаниях полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица осуществляются или могут быть осуществлены в целях ОД/ФТ. Аналогичное требование установлено для случаев, когда аудиторская организация, индивидуальный аудитор готовит или осуществляет от имени или по поручению своего клиента следующие операции с денежными средствами или иным имуществом: сделки с недвижимым имуществом; управление денежными средствами, ценными бумагами или иным имуществом клиента; управление банковскими счетами или счетами ценных бумаг; привлечение денежных средств для создания организаций, обеспечения их деятельности или управления ими; создание организаций, обеспечение их деятельности или управления ими, а также куплю-продажу организаций.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы осуществляют оценку сделок и финансовых операций аудируемого лица (клиента) с учетом выводов, содержащихся в национальной и секторальной оценках рисков ОД/ФТ/ФРОМУ, Методических рекомендаций по рассмотрению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при оказании аудиторских услуг рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма (информационное письмо Росфинмониторинга от 23 ноября 2018 г. № 56), а также информации о рисках отмывания денег и финансирования терроризма, связанных с пандемией COVID-19 (информационное письмо Росфинмониторинга от 12.05.2020). С этими документами можно ознакомиться на официальном Интернет-сайте Росфинмониторинга www.fedsfm.ru (в том числе в личных кабинетах аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов).

II. Аудиторские доказательства

Общие вопросы

Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (далее – МСА 500) устанавливает, что входит в состав аудиторских доказательств при проведении аудита бухгалтерской отчетности и каковы обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств,

чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.

В условиях COVID-19:

- получение информации из внешних и внутренних источников может быть затруднено или может потребовать больше времени;
- степень надежности информации может стать ниже;
- характер аудиторских доказательств и обстоятельства, в которых их получает аудитор, могут измениться.

Источники информации

Если аудитор делает вывод о невозможности получения аудиторских доказательств в достаточном объеме и достаточной степени надежности из какого-либо источника, аудитору необходимо рассмотреть возможность проведения альтернативных процедур и получения аудиторских доказательств из других источников.

При использовании в качестве аудиторского доказательства информации, подготовленной аудируемым лицом (внутренняя информация), аудитор должен оценить надежность данной информации, в том числе собрать доказательства в отношении ее точности и полноты.

При выявлении аудитором изменений в процессах подготовки бухгалтерской отчетности и системе внутреннего контроля аудируемого лица, которые могут указывать на недостаточную надёжность внутренней информации для использования ее в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен рассмотреть целесообразность разработки альтернативных процедур, в которых используются другие источники аудиторских доказательств.

При выявлении аудитором факторов, указывающих на то, что информация, которую аудитор планировал использовать в качестве аудиторских доказательств, может быть недостаточно надежной, аудитор может увеличить объем детальных тестов для оценки надежности такой информации, а также использовать в большей степени информационные технологии для ее изучения.

Характер информации

В условиях COVID-19 доступ к документации на бумажных носителях может быть затруднен. Документация и информация, которую аудитор планировал использовать в качестве аудиторских доказательств, во многих случаях может предоставляться аудитору в электронной форме.

В отношении информации, полученной в электронной форме, аудитору целесообразно выполнить возможные в обстоятельствах процедуры подтверждения соответствия этой информации данным ее источника, например:

- сверить (на выборочной основе) информацию в электронной форме с данными ее источника - для подтверждения достоверности информации;
- получить доступ в режиме чтения к внутренним системам аудируемого лица и изучить соответствующую информацию - для подтверждения полноты и точности информации;
- осуществить наблюдение за созданием работниками аудируемого лица информации из данных ее источника и направлением этой информации аудитору (с помощью удаленной демонстрации экрана монитора);
- подтвердить при необходимости внешнюю информацию непосредственно с соответствующей третьей стороной.

При рассмотрении надежности информации в электронной форме, полученной из внутренних источников, процедуры аудитора могут, в частности, включать:

- получение понимания процесса подготовки информации руководством аудируемого лица;
- получение понимания внедренных руководством аудируемого лица средств контроля подготовки и хранения данных;
- проведение интерактивных сеансов связи с уполномоченными лицами аудируемого лица (с помощью удаленной демонстрации экрана монитора), в ходе которых аудитором может быть произведена удаленная инспекция документации в бумажной форме.

При работе с информацией в электронной форме, которую аудитор планирует использовать в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен оценить наличие факторов, вызывающих сомнения в надежности указанной информации, например:

- наблюдается неверная последовательность или пропуск пунктов или номеров страниц в документе, представленном аудитору в электронной форме, либо наличие в таком документе ссылок на отсутствующие приложения, что может быть свидетельством неполного представления информации;
- метаданные информации не соответствуют ожиданиям аудитора (дата создания, дата модификации, автор и другие метаданные);
- необычные изменения шрифта, логотипа, других элементов документа;
- нетипичные формулировки или отсутствие ожидаемых частей документа, например, должность лица, подписавшего документ, адрес, стандартные условия договора.

В случае, когда информация, полученная в электронной форме, не соответствует другим полученным аудиторским доказательствам или у аудитора есть сомнения в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, в соответствии с МСА 500 аудитор должен определить, какие изменения или дополнения в аудиторских процедурах необходимы для разрешения такого несоответствия или сомнения, а также проанализировать влияние их (при наличии влияния) на другие аспекты аудита.

Обстоятельства получения информации аудитором

При изменении обстоятельств получения информации аудитором (например, документы или информация в электронной форме направляются по электронной почте, выгружаются на веб-сайт или в иное веб-пространство, к которым аудируемое лицо и аудитор имеют совместный доступ, вместо личной передачи документов на бумажном носителе) и наличии сомнений у аудитора рекомендуется выполнить процедуры подтверждения личности стороны, предоставляющей информацию, например:

- проверить соответствие адреса электронной почты отправителя информации данным, размещенным на веб-сайте аудируемого лица или представленным на визитной карточке соответствующего лица;
- установить техническими средствами наличие и реализацию прав доступа к совместно используемому веб-сайту или иному веб-пространству только уполномоченными представителями аудируемого лица;
- осуществить телефонный звонок третьей стороне, чтобы подтвердить, что информация, отправленная по электронной почте или переданная аудитору другим способом в электронной форме, была предоставлена данной стороной.

В случае, когда в условиях COVID-19 процесс получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств существенно осложняется, аудитору целесообразно запланировать дополнительное время для выполнения альтернативных аудиторских процедур и своевременно обсудить данный вопрос с руководством аудируемого лица для принятия необходимых мер и корректировки графика аудита.

Запасы

МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (далее – МСА 501) описывает отдельные вопросы, рассматриваемые аудитором при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении определенных аспектов, касающихся запасов, при проведении аудита бухгалтерской отчетности.

Руководство аудируемого лица не проводит инвентаризацию или
проводит ее на позднюю дату

Если руководство аудируемого лица информирует аудитора, что проведение инвентаризации запасов в условиях COVID-19 невозможно, аудитору следует проявить профессиональный скептицизм при оценке обоснованности данного заявления.

В случае, когда аудитор приходит к выводу о необоснованности данного заявления руководства аудируемого лица, и руководство аудируемого лица отказывается проводить инвентаризацию запасов,

аудитору следует оценить влияние данного обстоятельства на аудит, в том числе на оценку риска и возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов, а также рассмотреть влияние данного обстоятельства на аудиторское заключение.

В исключительных случаях, когда аудитор, оценив все факты и обстоятельства, в том числе с учетом требований законодательства Российской Федерации³, приходит к выводу об обоснованности данного заявления руководства аудируемого лица и, следовательно, о практической неосуществимости своего присутствия при инвентаризации из-за непроведения ее руководством аудируемого лица, аудитор должен задокументировать данный факт и провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов. Если это невозможно, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (далее – МСА 705).

Если после снятия ограничений руководство аудируемого лица проводит инвентаризацию запасов на дату, более позднюю, чем отчетная дата, аудитор должен в дополнение к процедурам, предусмотренным пунктом 4 МСА 501, провести аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой, с учетом положений пунктов А9 – А11 МСА 501.

Аудитор не присутствует лично при проведении инвентаризации

Если аудитор не может присутствовать лично при проведении инвентаризации в связи с установленными в месте хранения запасов ограничениями (например, в связи с ограничениями передвижения граждан и транспортных средств на соответствующей территории), аудитору целесообразно:

- рассмотреть возможность удаленного (дистанционного) присутствия с использованием технологий видеоконференцсвязи, которые позволят аудитору обеспечить интерактивное взаимодействие и направление действий персонала аудируемого лица, оперирующего устройством, передающим аудио- и видеоданные в реальном режиме времени. При применении данного подхода аудитор должен выполнить те же процедуры, которые аудитор выполнил бы при личном присутствии при инвентаризации. Для достижения целей процедуры удаленное (дистанционное) присутствие при инвентаризации требует тщательного планирования, оценки рисков, в том числе связанных с техническими возможностями используемого оборудования и инфраструктуры в месте хранения запасов аудируемого

³ Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований законодательства установлены МСА 250 (пересмотренным) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».

лица, всестороннего обсуждения с руководством аудируемого лица деталей процесса. Для содействия в реализации процесса на месте аудиторы целесообразно привлечь внутреннего аудитора аудируемого лица или иных лиц, не отвечающих за процедуры инвентаризации запасов у аудируемого лица. Если выявлен риск недобросовестных действий, связанный с полнотой или наличием запасов, и соответственно повышен риск манипулирования ходом инвентаризации запасов со стороны аудируемого лица, удаленное (дистанционное) присутствие при проведении инвентаризации скорее всего не обеспечит достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

- рассмотреть возможность привлечения для проведения данной процедуры другой аудиторской организации, индивидуального аудитора, находящихся вблизи или в соответствующем месте хранения запасов и имеющих возможность присутствовать при инвентаризации в месте ее проведения с учетом действующих ограничений;

- если привлечение другой аудиторской организации, индивидуального аудитора также практически неосуществимо, провести инвентаризацию запасов в другой, ближайший после снятия ограничений день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за соответствующий промежуток времени, чтобы получить аудиторские доказательства того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой, и аудиторские доказательства в отношении инвентаризации, проведенной руководством аудируемого лица.

Если аудитор приходит к выводу о практической неосуществимости указанных действий, он должен задокументировать данный факт и провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов.

Альтернативные аудиторские процедуры

При разработке альтернативных аудиторских процедур аудитор должен принять во внимание такие факторы, как:

- оцененный риск существенного искажения бухгалтерской отчетности, связанный с наличием и состоянием запасов;
- характер запасов, частота и объем их движения;
- характер системы внутреннего контроля, относящейся к запасам;
- наличие у аудируемого лица непрерывного учета запасов;
- результаты инвентаризации, проведенной руководством аудируемого лица, если таковая проводилась;
- было ли остановлено производство и (или) продажи;
- средства контроля за движением запасов, может ли аудитор протестировать их и полагаться на них;
- расположение мест хранения запасов, существенность запасов и риски существенного искажения бухгалтерской отчетности в различных

местах, может ли аудитор присутствовать при проведении инвентаризации запасов в некоторых местах хранения и провести альтернативные процедуры в отношении остальных;

- были ли проданы запасы, имевшиеся в наличии на конец года.

Виды альтернативных процедур зависят от конкретных фактов и обстоятельств аудируемого лица и аудиторского задания и могут, в частности, включать:

- инспектирование документации по покупке и продаже отдельных объектов запасов;

- инспектирование документации, составленной по результатам инвентаризации, проведенной руководством аудируемого лица;

- проведение аналитических процедур в дополнение к другим альтернативным процедурам;

- использование доказательств в форме видеозаписей или фотоматериалов, которые могут быть уместны в дополнение к доказательствам, собранным с помощью других альтернативных процедур. Например, если запасы состоят из крупных объектов и отслеживаются по уникальному серийному номеру, то фотография такого объекта запасов, отображающая его уникальный серийный номер, а также подтверждение того, что фотография была сделана на дату подсчета (например, зафиксированные цифровым устройством метаданные о дате и времени съемки), может служить убедительным доказательством существования объекта запаса.

Если аудитор приходит к выводу, что по результатам альтернативных аудиторских процедур невозможно собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов, он модифицирует свое мнение в аудиторском заключении вследствие ограничений объема аудита в соответствии с МСА 705.

События после отчетной даты

МСА 560 «События после отчетной даты» (далее – МСА 560) устанавливает обязанности аудитора в отношении событий после отчетной даты при проведении аудита бухгалтерской отчетности.

В условиях COVID-19 выявление событий после отчетной даты, подтверждающих условия, существовавшие на отчетную дату, или свидетельствующих об условиях, возникших после отчетной даты, в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации, корректирующих и некорректирующих событий после отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» (далее – МСФО (IAS) 10), а также оценка их финансовых последствий (если такая оценка возможна) может потребовать существенного суждения как от аудируемого лица, так и от аудитора. Для целей аудита риски существенного искажения

бухгалтерской отчетности, связанные с событиями после отчетной даты, в условиях COVID-19 также могут быть выше.

Помимо процедур, выполняемых аудитором согласно пунктам 6 и 7 МСА 560 для целей выявления событий после отчетной даты, аудитором могут быть выполнены, в частности, следующие процедуры:

- инспектирование имеющихся регистров бухгалтерского учета и учетных записей, ознакомление с последними данными бюджета аудируемого лица, прогнозами потоков денежных средств и иными отчетами руководства аудируемого лица за периоды после отчетной даты (если промежуточная консолидированная финансовая отчетность отсутствует);

- определение рынков, на которых аудируемое лицо осуществляет значительные операции или имеет торговые отношения, и исследование средств массовой информации, Интернет-ресурсов для выявления событий на данных рынках, которые могли бы повлиять на деятельность аудируемого лица (например, введены ограничительные меры, временно прекращена деятельность отдельных организаций, наблюдаются сбои в цепочке поставок товаров, услуг, значительно сокращен спрос на товары, услуги аудируемого лица или на товары, услуги его ключевых поставщиков, заказчиков);

- исследование новостных сообщений в средствах массовой информации, Интернет-ресурсах об организациях и физических лицах, являющихся значимыми контрагентами аудируемого лица;

- изучение возможности государственной поддержки аудируемого лица и его ключевых поставщиков, заказчиков;

- изучение выплат по кредитам после отчетной даты и до даты аудиторского заключения, осуществлены ли данные выплаты в срок или произошло рефинансирование, в том числе условия такого рефинансирования;

- запрос следующей информации:

- были ли приняты новые обязательства, привлечены заемные средства или заключены договоры поручительства;

- была ли осуществлена или запланирована продажа активов;

- была ли осуществлена или планируется реорганизация, планируется ли ликвидация;

- имели ли место какие-либо события (и есть ли вероятность возникновения в будущем таких событий), которые поставят под сомнение надлежащий характер учетной политики, примененной при подготовке бухгалтерской отчетности;

- имели ли место какие-либо события, влияющие на расчет оценочных значений или сумм резервов, отраженных в бухгалтерской отчетности;

- имели ли место какие-либо события, влияющие на возмещаемость активов.

Принимая во внимание масштаб условий COVID-19 и их потенциальную значимость для многих организаций, аудитор должен проявить профессиональный скептицизм, если руководство аудируемого лица заявляет об отсутствии каких-либо событий, связанных с условиями

COVID-19, которые требуют корректировки или раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Если аудитор выявляет события, которые должны были быть, но не были выявлены и оценены самим аудируемым лицом, аудитору необходимо рассмотреть последствия для аудита, включая целесообразность переоценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности, изменения запланированных аудиторских процедур в ответ на данные риски и (или) принятия решения о наличии недостатков в системе внутреннего контроля аудируемого лица, искажений.

Возможные события после отчетной даты, связанные с распространением новой коронавирусной инфекции, которые могут потребовать корректировки бухгалтерской отчетности или раскрытия в ней дополнительной информации, могут включать, в частности, следующие:

1) существенные события, связанные с финансированием:

- приняты новые обязательства, привлечены заемные средства или заключены договоры поручительства для повышения ликвидности;

- нарушены ограничительные условия (ковенанты) или обязательства по выплатам по кредитам, или такие нарушения ожидаются;

- сроки выплат по кредитам пересмотрены или такие выплаты списаны кредиторами в рамках реструктуризации задолженности;

- имело место увеличение или уменьшение уставного капитала, выплата дивидендов, дополнительное размещение или выкуп акций;

- приняты новые существенные обязательства;

2) существенные события, связанные с экономическими условиями:

- имели место приостановки хозяйственной деятельности аудируемого лица либо его отдельных подразделений в связи со сбоями в цепочке поставок товаров, услуг;

- наблюдаются существенные изменения процентных ставок или валютных курсов, влияющие на способность аудируемого лица обслуживать долг;

- наблюдаются изменения в показателе чистого оборотного капитала;

- имели место существенные изменения цен на активы, влияющие на справедливую стоимость финансовых и нефинансовых активов и обязательств аудируемого лица;

- наблюдается значительное снижение прогнозируемого спроса и (или) цен, указывающее на возможное списание запасов и прочие убытки от обесценения активов, включая гудвилл, нематериальные активы и основные средства;

- наблюдается значительное ухудшение условий кредитования, влияющее на возвратность займов, кредитов, погашение дебиторской задолженности;

- прогнозируется снижение прибыли;

- происходит сокращение штатов аудируемого лица, возникают затраты на реструктуризацию;

3) прочие существенные события:

- имели место или ожидаются поступления страхового возмещения;
- ожидаются выгоды от мер государственной поддержки;
- имела место или планируется продажа активов;
- была осуществлена или планируется реорганизация, планируется ли ликвидация;
- имеют место или ожидаются судебные разбирательства, претензии и иски (например, в связи с расторжением клиентом договора по причине заявленных обстоятельств непреодолимой силы).

При оценке выявленных событий после отчетной даты на предмет того, являются они подтверждающими условия, существовавшие на отчетную дату, или свидетельствующими об условиях, возникших после отчетной даты, в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации, корректирующими или некорректирующими в соответствии с МСФО (IAS) 10, аудитору может потребоваться применить существенное профессиональное суждение и провести внутренние консультации. Профессиональное суждение также может потребоваться аудитору, чтобы определить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении корректировок, внесенных в бухгалтерскую отчетность в связи с соответствующими событиями, или раскрытой в ней информации о данных событиях.

Для точного установления сроков ключевых событий после отчетной даты и достижения более полного понимания того, предоставляют ли данные события доказательства условий, существовавших на отчетную дату, или они являются результатом значительных изменений в условиях, возникших после отчетной даты, аудитору необходимо выполнить дополнительные процедуры.

Для целей получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен рассмотреть целесообразность запроса у руководства аудируемого лица письменных заявлений о конкретных событиях после отчетной даты.

Аудитор должен выполнить процедуры для оценки точности и полноты информации, раскрытой в бухгалтерской отчетности о событиях после отчетной даты, связанных с распространением новой коронавирусной инфекции.

В рамках общей оценки бухгалтерской отчетности аудитор должен рассмотреть, раскрыта ли в бухгалтерской отчетности вся информация о событиях после отчетной даты, необходимая для обеспечения достоверного представления бухгалтерской отчетности в целом.

В соответствии с пунктом 7 МСА 560 аудитор обязан выполнить процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих выявление событий после отчетной даты, таким образом, чтобы эти процедуры охватывали период между отчетной датой и датой аудиторского заключения или ближайшей возможной датой. В условиях COVID-19 существует повышенный риск того, что при наличии разрыва между датой завершения аудиторских процедур в отношении

событий после отчетной даты и датой аудиторского заключения событие, которое происходит близко к ожидаемой дате составления аудиторского заключения, может быть не выявлено аудитором. В этой связи при выполнении процедур в отношении событий после отчетной даты аудиторам целесообразно охватывать период вплоть до даты аудиторского заключения и учитывать всю имеющуюся на эту дату информацию.

Непрерывность деятельности

МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» (далее – МСА 570) устанавливает обязанности аудитора в ходе аудита бухгалтерской отчетности, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения.

Оценка правомерности применения руководством аудируемого лица допущения непрерывности деятельности

Влияние условий COVID-19 на оценку руководством аудируемого лица способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность может быть значительным, особенно для аудируемых лиц, вид экономической деятельности которых отнесен к наиболее пострадавшим в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции.

В условиях COVID-19 аудиторские процедуры, выполняемые аудитором в соответствии с МСА 570, скорее всего, будут более обширными, потребуют более убедительных доказательств и должны выполняться вплоть до даты составления аудиторского заключения. Исходя из этого, для завершения аудиторских процедур в области непрерывности деятельности аудитору может потребоваться больше времени, чем в обычных условиях, о чем целесообразно заблаговременно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, и его руководство.

При выполнении процедур оценки рисков в соответствии с МСА 315 аудитор должен проанализировать влияние распространения новой коронавирусной инфекции на деятельность аудируемого лица и определить в этой связи наличие каких-либо событий или условий, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если такие события или условия будут выявлены после первоначальной оценки рисков, то аудитору целесообразно пересмотреть первоначальную оценку рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности, а также изменить характер, сроки и объем аудиторских процедур, запланированных в ответ на данные риски. На протяжении всего аудита аудитор должен проявлять повышенное внимание к возникновению новых или изменению существующих событий и условий, в

результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Аудитор должен проявить профессиональный скептицизм в случае, если руководство аудируемого лица и лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, не выявили в связи с распространением новой коронавирусной инфекции никакие события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

В ходе рассмотрения выполненной руководством аудируемого лица оценки способности этого лица продолжать непрерывно свою деятельность, анализа планов руководства аудируемого лица относительно будущих действий в связи с этой оценкой, практической осуществимости данных планов в обстоятельствах аудируемого лица, а также вероятности того, что в результате осуществления данных планов ситуация улучшится, аудитору целесообразно принять во внимание следующее:

- охватывает ли оценка руководства аудируемого лица период, составляющий, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты;

- обновлялась ли проведенная руководством аудируемого лица оценка с целью рассмотрения всей информации, имеющейся на дату составления бухгалтерской отчетности;

- если планы руководства аудируемого лица зависят от действий третьих лиц, например, от возобновления или реструктуризации кредитных линий кредиторами или мер государственной поддержки, то каким образом получить доказательство того, что третья сторона имеет намерение и возможность оказать соответствующую поддержку, учитывая, что соответствующие действия третьих сторон в прошлом необязательно будут показателем аналогичных действий в будущем в условиях COVID-19 неопределенности экономических прогнозов;

- каким образом аудитор проявил профессиональный скептицизм в ходе данного анализа;

- были ли собраны достаточные надлежащие доказательства, которые подтверждают или опровергают заявления руководства аудируемого лица. Аудитор не должен полагаться исключительно на такие заявления;

- являются ли допущения руководства аудируемого лица реалистичными и достижимыми с учетом обстоятельств аудируемого лица, согласуются ли данные допущения с экономической ситуацией, полученным аудитором пониманием аудируемого лица и его окружения;

- целесообразно ли использовать работу эксперта, например, эксперта по вопросам реструктуризации, для оценки ограничительных условий (ковенант) кредитов, обоснованности прогнозируемых потоков денежных средств, сравнительного анализа оценок руководства аудируемого лица с данными по рынку или отрасли.

Аудитору целесообразно оценить, имеет ли аудируемое лицо доступ к достаточным ликвидным средствам, может ли оно оставаться платежеспособным как в период ограничений, так и по его окончанию.

Поскольку риски ликвидности и платежеспособности аудируемого лица могут быть взаимосвязаны, то в ходе этой оценки аудитор должен учитывать механизмы финансирования аудируемого лица, условия получения ликвидных средств или иной поддержки, а также то, приводит ли такая поддержка к возникновению будущих обязательств.

Аудитор также должен проявить профессиональный скептицизм при оценке планов руководства аудируемого лица по привлечению финансирования и оценить, подтверждают ли имеющиеся у него доказательства возможность реализации данных планов с учетом того, что в условиях COVID-19 получение и обслуживание средств финансирования может быть затруднено.

В тех случаях, когда планы руководства аудируемого лица включают такие действия, как обращение к кредиторам с просьбой об освобождении аудируемого лица от обязательств в связи с фактическим или ожидаемым несоблюдением аудируемым лицом ограничительных условий (ковенант) по соответствующим кредитам, пересмотру таких условий с целью предотвращения их несоблюдения или согласованию отсрочки платежей, аудитор должен оценить, подтверждают ли имеющиеся у него доказательства возможности реализации соответствующих освобождений, отсрочек и договоренностей на период, составляющий, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты.

В тех случаях, когда при рассмотрении возможного будущего исхода событий и условий в рамках оценки планов руководства аудируемого лица существенным фактором является прогноз движения денежных средств, аудитор должен оценить надежность данных, использованных при подготовке прогноза, а также определить, согласуются ли допущения, лежащие в основе прогноза, между собой и с другими допущениями, используемыми в других оценках или в других областях деятельности аудируемого лица.

Оценка информации, раскрытой в бухгалтерской отчетности

Учитывая значимость и потенциально всеобъемлющее влияние распространения новой коронавирусной инфекции и связанных с ней ограничений на аудируемые лица, особенно осуществляющие свою хозяйственную деятельность в отраслях, отнесенных к наиболее пострадавшим в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции, пользователи бухгалтерской отчетности будут уделять особое внимание информации, раскрытой по данному вопросу в бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен критически оценить, является ли достаточной и надлежащей информация, раскрытая в бухгалтерской отчетности о допущениях и суждениях руководства аудируемого лица в отношении непрерывности деятельности этого лица в условиях COVID-19, включая в отношении событий или условий, указывающих на наличие существенной

неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность. Такая оценка должна быть сделана аудитором, имея в виду правила составления бухгалтерской отчетности, установленные в Российской Федерации, или требования МСФО, потребности и интересы пользователей бухгалтерской отчетности.

Рассмотрение последствий для аудиторского заключения

В зависимости от вывода аудитора в отношении правомерности применения руководством аудируемого лица допущения непрерывности деятельности при составлении бухгалтерской отчетности, а также вывода о наличии или отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность под влиянием распространения новой коронавирусной инфекции, возможны, в частности, следующие последствия для аудиторского заключения, которые аудитор должен рассмотреть:

- сообщение в аудиторском заключении информации о ключевом вопросе аудита в отношении непрерывности деятельности;
- включение раздела «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»;
- мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения в случае, если руководство аудируемого лица не провело или не расширило оценку способности такого лица продолжать непрерывно свою деятельность;
- мнение с оговоркой или отрицательное мнение в случае, если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в бухгалтерской отчетности;
- отрицательное мнение в случае, если аудитор не согласен с применением руководством аудируемого лица допущения непрерывности деятельности при составлении бухгалтерской отчетности;
- отказ от выражения мнения при наличии многочисленных факторов неопределенности, значимых в совокупности для бухгалтерской отчетности.

При составлении аудиторского заключения целесообразно использовать Сборник примерных форм заключений, составленных в соответствии с международными стандартами аудита (версия 5/2020), одобренный Советом по аудиторской деятельности и размещенный на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Аудиторская деятельность - Стандарты и правила аудита - Разъяснения и рекомендации». Особое внимание необходимо обратить на примерные формы аудиторских заключений в разделах 1.2.1 «Годовая бухгалтерская отчетность организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам (с ключевыми вопросами аудита), существенная неопределенность, адекватное раскрытие информации, немодифицированное мнение», 1.2.2 «Годовая бухгалтерская отчетность, существенная

неопределенность, неадекватное раскрытие информации, мнение с оговоркой», 1.2.3 «Годовая бухгалтерская отчетность, существенная неопределенность, информация не раскрыта, отрицательное мнение», 1.2.4 «Годовая бухгалтерская отчетность, существенная неопределенность в условиях распространения коронавирусной инфекции, адекватное раскрытие информации, немодифицированное мнение».

III. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» (далее – МСА 260) устанавливает обязанности аудитора по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление при проведении аудита бухгалтерской отчетности.

В условиях COVID-19 особое значение приобретает эффективное и своевременное информационное взаимодействие аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица.

В соответствии с пунктами 14 – 17 МСА 260 аудитор обязан своевременно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, об определенных вопросах. Дополнительно целесообразно обратить внимание на необходимость:

- информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, о любых изменениях в согласованных сроках выполнения аудитором работ (например, в связи с существенным изменением общей стратегии или плана аудита, а следовательно, запланированного характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур на основе пересмотренной оценки рисков), которые могут потребоваться для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств и завершения аудита в соответствии с требованиями международных стандартов аудита;

- обсуждения с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, любых возможных задержек в представлении аудируемым лицом бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения о ней в соответствии с законодательством Российской Федерации, кредитными и иными соглашениями;

- информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемого лица, о любых последствиях для аудиторского заключения обстоятельств, связанных с распространением новой коронавирусной инфекции и связанных с ней ограничений.

В случае выявления аудитором новых обстоятельств, указывающих на возможную модификацию аудиторского заключения, аудитору необходимо при первой возможности обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, данную ситуацию и возможные пути ее

разрешения (например, продлить срок аудита, если необходимо собрать дополнительные аудиторские доказательства, выполнить альтернативные аудиторские процедуры).

В условиях COVID-19 личные встречи с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, могут оказаться невозможными или ограниченными. В связи с этим аудиторю следует рассмотреть и заблаговременно обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, альтернативные способы выполнения своих обязанностей по информационному взаимодействию с указанными лицами при проведении аудита бухгалтерской отчетности. Например, помимо личных встреч, могут быть рассмотрены способы взаимодействия с использованием технологий видеоконференцсвязи, электронной почты. При этом следует принимать во внимание, что лица, отвечающие за корпоративное управление аудируемого лица, в условиях COVID-19 также могут испытывать сложности с организацией своевременного и эффективного взаимодействия с другими членами совета директоров (наблюдательного совета) и руководством аудируемого лица в связи с ограничениями личных встреч, возможным отсутствием необходимой информации или задержками в ее получении, что может затруднить выполнение указанными лицами своих обязанностей по взаимодействию с аудитором. Осведомленность об указанных сложностях и выработка мер по их решению могут помочь снизить неблагоприятные последствия для аудита.

При планировании продолжительности и частоты взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, аудиторю целесообразно также принять во внимание, что объем сообщаемой указанным лицам информации может увеличиться в связи с возможными изменениями в оценках аудитором риска существенных искажений бухгалтерской отчетности, запланированного подхода к проведению аудита, возможным увеличением недостатков системы внутреннего контроля или искажений бухгалтерской отчетности, о которых необходимо будет сообщить, а также значительными трудностями, с которыми аудитор может столкнуться в ходе аудита.

IV. Контроль качества при выполнении аудиторского задания

МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 220) устанавливает особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита бухгалтерской отчетности.

Осуществление руководства, контроля и проведение аудиторского задания в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе стандартами аудиторской деятельности, могут потребовать от аудитора приобретают особое значение в условиях удаленной (дистанционной) работы части или всего персонала, недостатка персонала, новых подходов к проведению аудита.

В соответствии с пунктами 16 и 17 МСА 220 руководитель аудиторского задания несет ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации, в том числе за обзор аудиторской документации и обсуждение с членами аудиторской группы, чтобы убедиться в том, что собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения.

Надлежащее руководство и контроль за работой членов аудиторской группы будут иметь решающее значение в условиях COVID-19 и могут потребовать изменений в характере, сроках и объеме действий по руководству и контролю за работой членов аудиторской группы, а также внедрения новых форм такого руководства и контроля.

В условиях COVID-19 критически важно проводить постоянный мониторинг обстоятельств аудируемого лица и аудиторского задания и пересматривать при необходимости общую стратегию и план аудита, а также оценку рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности. Это может потребовать более частого и продолжительного взаимодействия между членами аудиторской группы, а также осуществления дополнительных действий по руководству и контролю за проведением аудиторского задания со стороны руководителя этого задания и старшего персонала аудиторской группы.

В условиях частичной или полной удаленной (дистанционной) работы всех или некоторых членов аудиторских групп руководителям аудиторских заданий в рамках проведения аудита бухгалтерской отчетности целесообразно запланировать, организовать и обеспечить с использованием имеющихся технических средств, включая технологии видеоконференцсвязи, регулярное и своевременное взаимодействие с членами аудиторской группы, с экспертами аудитора, а также с лицом, ответственным за обзорную проверку качества аудиторского задания.