

Влияние коронавируса COVID-19 на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторский подход

11 марта 2020 года Всемирная Организация Здравоохранения признала распространение новой коронавирусной инфекции (COVID-19) пандемией, так как были затронуты все континенты и большинство стран. Правительства многих стран мира принимают жесткие меры для предотвращения или замедления распространения вируса.

Меры, принимаемые в отношении сдерживания распространения коронавируса приводят к значительным затруднениям функционирования многих бизнесов и существенному увеличению экономической неопределенности. Это вызывает также волатильность цен на активы, валютных курсов и процентных ставок. Кроме того, ввиду отсутствия договоренностей по снижению уровня добычи нефти странами ОПЕК и Россией в марте 2020 года, произошло значительное снижение мировых цен на нефть.

Экономика Беларуси также затронута перечисленными выше факторами – значительный рост заболеваемости новым коронавирусом наблюдается с конца марта 2020 года, произошло существенное ослабление белорусского рубля по отношению к другим валютам.

Эти и другие экономические последствия оказывают влияние на бухгалтерский учет, отчетность, в том числе по МСФО и аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности белорусских компаний в 2020 году.

Влияние на отчетность по состоянию на 31 декабря 2019 года

По состоянию на 31 декабря 2019 года Китай предупредил Всемирную организацию здравоохранения (ВОЗ) о нескольких случаях необычной формы пневмонии в Ухане. Однако информация о том, что происходит массовое инфицирование людей коронавирусом, появилась только в начале 2020 года, на экономическую среду Беларуси указанные события также начали оказывать влияние только в 2020 году.

В соответствии с требованиями МСФО и законодательства Республики Беларусь при составлении отчетности по состоянию на и за период, заканчивающийся 31 декабря 2019 года должны отражаться активы и другие статьи отчетности и раскрытия в оценке, в соответствии с применимыми принципами ведения учета и составления отчетности на отчетную дату или за отчетный период. Предположения, сделанные при проведении тестов на обесценение по финансовым и нефинансовым активам по состоянию на 31 декабря 2019 года должны отражать объективную и обоснованную информацию доступную на эту дату. Руководству и аудиторам следует избегать неверного использования информации, которая не была обусловлена событиями и обоснованными ожиданиями по состоянию на отчетную дату.

В связи с этим, при рассмотрении влияния пандемии и связанных кризисных явлений в экономике, происходящих в 2020 году, речь идет в основном о так называемых «Событиях после отчетной даты», то есть после 31 декабря 2019 года.

События после отчетной даты при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты", утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25.08.2003 № 121 (далее Инструкция № 121), событием после отчетной даты признается факт

хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, которые имели место и были выявлены в период *между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности* за отчетный год.

К событиям после отчетной даты относятся:

- 1) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность (события, которые свидетельствуют о положении, существовавшем на дату составления баланса);
- 2) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность (события, указывающие на положение, которое возникло после даты составления баланса).

Существенное событие после отчетной даты подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Событие после отчетной даты признается существенным, если его нераскрытие (пропуск или искажение) может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности, принимаемые на его основе.

Событие после отчетной даты раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности. При этом в отчетном периоде записи на счетах бухгалтерского учета не производятся.

Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении.

Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это.

Таким образом Инструкция № 121, в случае если отчетность подписывается после появления информации о вышеуказанных событиях, требует от белорусских компаний раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности потенциальное влияние пандемии коронавируса и экономического кризиса, так как обычно эти события оказывают существенное влияние на экономические решения пользователей.

События после отчетной даты при составлении отчетности по МСФО

В соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» события после отчетного периода - события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску (датой подписания отчетности руководством). Различают два типа таких событий:

- (a) события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (корректирующие события после отчетного периода); и
- (b) события, свидетельствующие о возникших после отчетного периода условиях (некорректирующие события после отчетного периода).

МСФО (IAS) 10 определяет корректирующее событие как «событие, подтверждающее условия, существовавшие на отчетную дату».

Как уже было отмечено и коронавирус и ухудшение экономической ситуации, связанной с мерами по сдерживанию распространения вирусной инфекции и снижением цен на нефть возникли только в 2020 году. Следовательно, это - некорректирующие события после

отчетной даты. В соответствии с п. 21 МСФО (IAS) 10 если некорректирующие события после отчетного периода существенны, их нераскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Организация должна раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после отчетного периода:

(а) характер события; и

(б) расчетная оценка его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки.

Отличия требований МСФО от национальных требований для компаний, составляющих отчетность, состоят в том, что корректирующие события по МСФО требуют изменения цифр в отчетности, некорректирующие - только раскрытия информации в примечаниях, в соответствии же с требованиями локального законодательства и те, и другие события нужно только раскрывать в примечаниях к отчетности, без внесения изменений в цифровые показатели. События, связанные с распространением коронавируса и ухудшением ситуации в экономике, являются некорректирующими, следовательно, и для МСФО, и для локальной отчетности должны быть раскрыты должным образом в примечаниях.

Пример раскрытия в финансовой отчетности события после отчетной даты, связанной с COVID-19:

В первые месяцы 2020 года произошли значительные колебания на мировых рынках, связанные с резким падением цены на нефть и фондовых индексов, а также связанные со вспышкой коронавируса. Данные факты могут негативно сказаться на бизнесе Компании, а именно: XXX

За период с 31 декабря 2019 года по дату утверждения данной отчетности обменные курсы иностранных валют по отношению к белорусскому рублю изменились на: евро – рост на XX %, доллар США – рост на XX%, российский рубль – снижение на XX%.

В настоящее время Компания оценивает влияние этих изменений на рынке на свое финансовое положение, финансовые результаты и будущие денежные потоки.

Аудиторский подход к событиям после отчетной даты

Если для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности период «событий после отчетной даты» заканчивается датой подписания (утверждения, одобрения) бухгалтерской (финансовой) отчетности, то для целей аудиторских процедур – это дата подписания аудиторского заключения, которая может быть позже даты подписания отчетности

Требования национальных правил аудиторской деятельности

Белорусские аудиторы должны выполнять требования национальных правил аудиторской деятельности "Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты", утвержденных Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24.06.2003 № 100, с последующими изменениями и дополнениями.

Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который имел место между отчетной датой и датой подписания аудиторского заключения и который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние и (или) финансовые результаты деятельности аудируемого лица, а также потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность либо раскрытия информации в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе аудита аудиторская организация должна достичь уверенности в том, что все существенные события, произошедшие после отчетной даты, которые могут повлечь раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации, были установлены, оценены и проверены. Выполнение аудиторских процедур с целью выявления событий, произошедших после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения, проводится в дополнение к обычным аудиторским процедурам.

Требования Международных стандартов аудита (МСА)

При аудите по Международным стандартам аудита необходимо выполнять требования МСА 560 «События после отчетной даты».

В соответствии с этим стандартом, событиями после отчетной даты являются события, возникающие между отчетной датой и датой выпуска аудиторского заключения, а также факты, которые становятся известны аудитору после выпуска аудиторского заключения.

Аудитор должен провести аудиторские процедуры чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства что все события, возникшие между отчетной датой и датой выпуска аудиторского заключения, которые требуют корректировок или раскрытий в финансовой отчетности были идентифицированы и должным образом отражены или раскрыты в финансовой отчетности.

При проведении аудита, аудитору также следует проанализировать, могут ли возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, учитывая при этом события после отчетной даты.

Непрерывность деятельности

В соответствии со ст. 3 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципе непрерывности деятельности. Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем.

В пунктах 25, 26 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» указывается, что при подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно. Организация должна составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, кроме случаев, когда руководство либо намеревается ликвидировать эту организацию или прекратить ее коммерческую деятельность, либо не имеет никакой реальной альтернативы, кроме как поступить таким образом. Когда руководство, проводя свою оценку, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, организация должна раскрыть информацию об этой неопределенности. Когда организация составляет финансовую отчетность не на основе допущения о непрерывности своей деятельности, она должна раскрыть данный факт, указав при этом, на какой основе была подготовлена данная финансовая отчетность и причину, по которой организация не считается непрерывно действующей.

При оценке обоснованности использования допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, рассматривая, как минимум, срок в двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничиваясь только им. Глубина анализа зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. При кризисных обстоятельствах руководству, возможно, потребуется проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей и будущей

прибыльности, графикам погашения задолженности и потенциальным источникам рефинансирования, прежде чем оно сможет убедиться в уместности использования допущения о непрерывности деятельности.

Руководство должно проводить оценку непрерывности деятельности вне зависимости от наличия или отсутствия кризисных явлений. Пунктом 14 МСФО (IAS) 10 установлено, что организация не должна составлять финансовую отчетность на основе принципа непрерывности деятельности, если *после отчетного периода* руководство решает или ликвидировать организацию, или приостановить ее деятельность, либо *у него нет реалистичной альтернативы такому решению*.

Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетного периода в некоторых случаях может указывать на то, что у руководства нет реалистичной альтернативы кроме ликвидации организации или приостановления ее деятельности. В этом случае отчетность готовится в соответствии с требованиями, аналогичными требованиям МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы для продажи и прекращенная деятельность», с учетом раскрытий, предусмотренных МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

В случае если руководству известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации осуществлять свою деятельность непрерывно, в том числе возникшими после отчетного периода, организации также следует руководствоваться требованиями МСФО (IAS) 1 (п. 16 МСФО (IAS) 10). Когда организация составляет финансовую отчетность не на основе допущения о непрерывности своей деятельности, она должна раскрыть данный факт, указав при этом, на какой основе была подготовлена данная финансовая отчетность и причину, по которой организация не считается непрерывно действующей.

Аудиторский подход к непрерывности деятельности

Требования национальных правил аудиторской деятельности

Действия аудитора по оценке обоснованности подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица исходя из допущения о непрерывности его деятельности, в том числе оценке способности аудируемого лица продолжать осуществлять непрерывную деятельность установлены в Национальных правилах аудиторской деятельности "Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица", утвержденных постановлением Министерства финансов РБ № 45 от 28.03.2003 г. с последующими изменениями и дополнениями (НПАД № 45).

В соответствии с п. 21, 23 НПАД № 45 аудиторская организация должна оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении уместности применения руководством аудируемого лица принципа непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, и сделать вывод относительно уместности применения этого принципа.

К факторам, которые могут вызывать у аудитора сомнения в способности аудируемого лица осуществлять деятельность непрерывно относятся в том числе:

- потеря важнейших рынков сбыта, франшизы, специального разрешения (лицензии) основного поставщика или подрядчика,
- дефицит важных средств производства.

Особенно подверженными влиянию кризиса, и вероятно переживают или будут переживать значительное падение спроса и (или) цен на товары или услуги, вызванного коронавирусом оказываются компании в сферах:

- путешествий и туризма
- перевозок (авиаперевозки, железные дороги и пр.)
- гостиничного бизнеса/сферы развлечений и спорта
- розничной торговли (особенно непродовольственными товарами)
- автомобильная отрасль
- строительство
- производство и реализация предметов роскоши.

Аудитору, в числе прочего, следует проанализировать, обсудить с руководством и оценить возможное влияние таких факторов как потенциальное нарушение цепочек поставок и продаж (например, сырья или комплектующих из Китая и Европы) на сохранение бизнеса клиента.

На основе полученных аудиторских доказательств аудиторская организация должна сделать вывод о том, имеется ли в соответствии с ее профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые по отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если применение принципа непрерывности деятельности уместно, но при этом имеет место существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица, аудиторская организация рассматривает следующие вопросы:

- адекватно ли раскрыты в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности условия или события, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также планы руководства в связи с этими условиями или событиями;
- ясно ли указывается в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности тот факт, что имеется существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Если в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица раскрыта адекватно, аудиторской организации следует в аудиторском заключении по бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- выразить немодифицированное аудиторское мнение;
- включить раздел "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности" с тем, чтобы:
- привлечь внимание заинтересованных пользователей аудиторского заключения к примечаниям к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которых раскрывается информация об условиях или событиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- констатировать, что данные условия или события указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- указать на то, что аудиторская организация не выражает модифицированного мнения по данному вопросу.

Пример раздела "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности" в аудиторском заключении

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности

Мы обращаем внимание на примечание Y к годовой бухгалтерской отчетности, в котором описаны факторы неопределенности в отношении продолжения организации «XXX» деятельности в условиях распространения новой коронавирусной инфекции и связанных с этим экономических последствий. Как отмечается в примечании Y к годовой бухгалтерской отчетности, эти условия, наряду с другими обстоятельствами, изложенными в пояснении, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации «XXX» продолжать непрерывно деятельность. Наше мнение не было модифицировано в связи с этим обстоятельством.

Если в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица не раскрыта адекватно, аудиторской организации следует в аудиторском заключении по бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- выразить в зависимости от обстоятельств аудиторское мнение с оговоркой или отрицательное аудиторское мнение;
- в разделе, описывающем основания для выражения аудиторского мнения, указать на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также на тот факт, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Пример разделов аудиторского заключения с выражением аудиторского мнения с оговоркой в связи с неадекватным раскрытием информации о существенной неопределенности

Аудиторское мнение с оговоркой

Мы провели аудит годовой бухгалтерской отчетности организации "XXX", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, примечаний к бухгалтерской отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

По нашему мнению, за исключением неполного раскрытия информации, указанного в разделе "Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой", прилагаемая годовая бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение организации "XXX" по состоянию на 31 декабря 20XX года, финансовые результаты ее деятельности и изменение ее финансового положения, в том числе движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой

Как указано в Примечании Y, срок действия соглашений о привлечении аудируемым лицом финансирования истекает и сумма задолженности подлежит погашению в апреле 20X1 года. Аудируемое лицо ведет переговоры, однако до даты подписания аудиторского заключения ему не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица

продолжать свою деятельность непрерывно. Информация по этому вопросу не раскрыта должным образом в бухгалтерской отчетности.

Если бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, однако согласно профессиональному суждению аудиторской организации применение этого принципа в данной ситуации неуместно, аудиторская организация в заключении по бухгалтерской (финансовой) отчетности должна выразить отрицательное аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Пример разделов аудиторского заключения с выражением отрицательного аудиторского мнения при наличии существенной неопределенности в случае, если информация о ней не раскрыта в бухгалтерской отчетности

Отрицательное аудиторское мнение

Мы провели аудит годовой бухгалтерской отчетности организации "XXX", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, примечаний к бухгалтерской отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

По нашему мнению, вследствие невключения информации, указанной в разделе "Основание для выражения отрицательного аудиторского мнения", прилагаемая годовая бухгалтерская отчетность не отражает достоверно финансовое положение организации "XXX" по состоянию на 31 декабря 20XX года, финансовые результаты ее деятельности и изменение ее финансового положения, в том числе движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Основание для выражения отрицательного аудиторского мнения

Срок действия соглашений о привлечении аудируемым лицом финансирования истек, и сумма задолженности подлежала погашению 31 декабря 20XX года. Аудируемому лицу не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование, и оно рассматривает вопрос об инициировании процедуры банкротства. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. Бухгалтерская отчетность не раскрывает адекватно данный факт.

При проведении аудита по МСА обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения установлены в МСА 570 «Непрерывность деятельности». Требования белорусского НПАД 45 во многом аналогичны требованиям МСА 570. В соответствии с требованиями МСА обязанностями аудитора являются получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств и в отношении приемлемости использования руководством допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности, и подготовка на основании полученных доказательств вывода существует ли существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности организации. Эти обязанности существуют даже если принципы подготовки финансовой отчетности, используемые при подготовке отчетности аудируемым лицом не включают прямого требования для руководства делать оценку непрерывности деятельности.

При анализе того, как руководство проводит оценку непрерывности деятельности аудитор должен рассматривать тот же период, который использует руководство и как это требуют принципы подготовки финансовой отчетности или соответствующее законодательство. Если этот период меньше 12 месяцев после отчетной даты аудитор должен потребовать, чтобы руководство произвело такую оценку как минимум за 12 месяцев. При рассмотрении оценки руководства аудитор должен проанализировать включает ли оценка руководства всю необходимую информацию, которая известна аудитору в результате работы над проектом.

Таким образом, для рассмотрения дополнительных факторов, вызванных пандемией коронавируса 2020 года и кризисных явлений в экономике, как руководству аудируемых лиц, так и аудиторам может потребоваться дополнительное время для оценки влияния и соответствующих корректировок и раскрытий в отчетности и формирования обоснованного аудиторского мнения с учетом открывшихся новых обстоятельств, что может являться причиной продления сроков договоров на аудит отчетностей 2019 года.

Подготовили

Костян Денис,

руководитель комитета по содействию внедрению МСФО

Ирина Верещагина

Руководитель комитета по внешней оценке качества

Аудиторская палата Республики Беларусь