

# МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 570 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)

## «НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

**Вве  
ден  
ие**

### Сфера применения настоящего стандарта

1. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения (см. пункт A1.)

### Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете

2. При ведении бухгалтерского учета на основе принципа непрерывности деятельности финансовая отчетность составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения составляется с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности. Финансовая отчетность специального назначения может быть составлена как с использованием, так и без использования концепции подготовки финансовой отчетности, в которой применяется принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете (например, в некоторых юрисдикциях принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, не является значимым для некоторых видов финансовой отчетности, которая составляется на основе данных налогового учета). Если применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является правомерным, активы и обязательства отражаются исходя из того, что организация сможет реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности (см. пункт A2).

### Ответственность за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность

3. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности содержат явное требование к руководству проводить специальную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также требования стандартов в отношении вопросов, которые необходимо рассмотреть, и информации, которую следует раскрыть в связи с допущением о непрерывности деятельности. Например, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 1 руководство должно выполнить оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.<sup>1</sup> Требования в отношении обязанности руководства проводить оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и в отношении раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности также могут быть предусмотрены законами или нормативными актами.
4. В других концепциях подготовки финансовой отчетности может отсутствовать явное требование о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Однако в тех случаях, когда принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, представляет собой основополагающий принцип подготовки финансовой отчетности, как указано в пункте 2, при подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать непрерывно свою деятельность, даже если концепция подготовки финансовой отчетности не содержит соответствующего явного требования.
5. Оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность предполагает вынесение суждения в конкретный момент в отношении неопределенных по своей сути будущих результатов каких-либо событий или условий. Для такого суждения имеют значение следующие факторы:
  - степень неопределенности, связанной с результатом события или условия, значительно возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия либо их результата. По этой причине в большинстве концепций подготовки

<sup>1</sup> МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», пункты 25–26.

финансовой отчетности, которые четко требуют от руководства проведения такой оценки, указан период, в отношении которого руководство должно учесть всю имеющуюся информацию;

- на суждение в отношении результата событий или условий оказывают воздействие размер организации и сложность выполняемых ею операций, характер и условия ведения бизнеса, а также степень влияния на нее внешних факторов;
- любое суждение в отношении будущих периодов основывается на информации, имеющейся на момент его вынесения. Вследствие возникновения событий после отчетной даты может быть получен результат, не соответствующий суждениям, которые являлись обоснованными на момент их вынесения.

#### *Ответственность аудитора*

6. Ответственность аудитора заключается в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности и на основании полученных аудиторских доказательств сделать вывод о наличии или отсутствии существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Эта ответственность сохраняется даже в случае, если в концепции подготовки финансовой отчетности, используемой при ее составлении, не содержится четкого требования о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
7. Однако, как указано в МСА 200<sup>2</sup>, потенциальное влияние присущих работе аудитора ограничений на его возможности по выявлению существенных искажений возрастает применительно к будущим событиям и условиям, которые могут привести к неспособности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Аудитор не может прогнозировать такие будущие события или условия. Следовательно, отсутствие в аудиторском заключении ссылок на существенную неопределенность в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность не может рассматриваться как гарантия того, что организация способна продолжать непрерывно свою деятельность.

#### **Дата вступления в силу**

8. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

#### **Цели**

9. Цели аудитора состоят в том, чтобы:
  - (a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством **принципа непрерывности деятельности**, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности;
  - (b) сделать **на основании полученных аудиторских доказательств вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность;**
  - (c) **предоставить заключение в соответствии с настоящим стандартом.**

#### **Требования**

##### **Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия**

10. При выполнении процедур оценки рисков **в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренным)**<sup>3</sup> аудитор должен проанализировать, имеют ли место события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. При этом аудитор должен установить, провело ли уже руководство предварительную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А3–А6):

<sup>2</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункты А53–А54.

<sup>3</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 5.

- (a) если такая оценка была проведена, аудитор должен обсудить эту оценку с руководством организации и установить, выявило ли руководство события или условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и если да, то обсудить с руководством ответные действия;
  - (b) если такая оценка еще не проводилась, аудитор должен обсудить с руководством основание для планируемого применения принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, и выяснить у руководства, имеют ли место события и условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
11. **На протяжении всего аудита аудитор должен с повышенным вниманием** подходить к аудиторским доказательствам, указывающим на то, что имеют место события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункт А7).

#### **Рассмотрение оценки, выполненной руководством**

12. **Аудитор должен рассмотреть оценку, выполненную руководством в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А8–А10, А12–А13).**
13. При рассмотрении выполненной руководством оценки в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность аудитор должен охватить тот же период, в отношении которого руководство выполнило свою оценку в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в соответствии с законом или нормативным актом, если они предусматривают более длительный период. Если оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность охватывает период, составляющий менее 12 месяцев начиная с отчетной даты, которая определена в МСА 560<sup>4</sup>, аудитор должен потребовать от руководства продления периода, на который распространяется оценка руководства, как минимум до 12 месяцев с этой даты (см. пункты А11–А13).
14. При рассмотрении выполненной руководством оценки аудитор должен выяснить, включает ли оценка руководства всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения аудита.

#### **Период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством**

15. Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы выяснить, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях за пределами периода, охваченного выполненной руководством оценкой, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А14–А15).

#### **Дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий**

16. В случае выявления условий или событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, **имеется ли существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность («существенная неопределенность»)**. С этой целью проводятся дополнительные аудиторские процедуры, включая рассмотрение факторов, способных смягчить возможные последствия. Эти процедуры должны включать в себя следующее (см. пункт А16):
- (a) направление руководству запроса о проведении им оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, если такая оценка руководством еще не проведена;
  - (b) рассмотрение планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и проведение анализа вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится, а также анализа практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах (см. пункт А17);

<sup>4</sup> МСА 560 «События после отчетной даты», пункт 5(а).

- (с) если организация подготовила прогноз движения денежных средств и анализ данного прогноза является значительным фактором при рассмотрении будущего результата событий или условий в рамках оценки планов руководства организации относительно его будущих действий (см. пункты А18–А19):
  - (i) проведение оценки надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза;
  - (ii) выявление фактов, надлежащим образом подтверждающих допущения, лежащие в основе прогноза;
- (d) определение наличия дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством;
- (е) **направление запроса с целью получения письменных заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении планируемых ими будущих действий и практической возможности выполнения этих планов (см. пункт А20).**

### Выводы аудитора

17. Аудитор должен оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, и сделать вывод относительно правомерности применения этого принципа.
18. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен сделать вывод о том, имеется ли, в соответствии с **суждением аудитора, существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.** Существенная неопределенность имеет место в случае, если масштабы потенциального воздействия данных событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что, согласно суждению аудитора, необходимо раскрыть соответствующую информацию о характере и последствиях данной неопределенности для следующих целей (см. пункты А21–А22):
  - (a) в случае применения концепции достоверного представления финансовой отчетности – для достоверного представления финансовой отчетности;
  - (b) в случае применения концепции соответствия – для того, чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.

#### *Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность*

19. Если аудитор сделал вывод о том, что применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, в данных обстоятельствах правомерно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор должен установить следующее (см. пункты А22–А23):
  - (a) адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об основных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий;
  - (b) четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

#### *Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность*

20. Если были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но на основе полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, он должен оценить с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об этих условиях или событиях (см. пункты А24–А25).

## Последствия для аудиторского заключения

*Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно*

21. Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение (см. пункты А26–А27).

*Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность*

Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности

22. Если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», чтобы (см. пункты А28–А31, А34):
- (a) привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрывается информация, указанная в пункте 19;
  - (b) констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор выразил немодифицированное мнение по этому вопросу.

Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности

23. Если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен (см. пункты А32–А34):
- (a) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)<sup>5</sup>;
  - (b) в аудиторском заключении в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.

Нежелание руководства проводить или расширять свою оценку

24. Если руководство не желает проводить или расширять свою оценку по запросу аудитора, то аудитор должен рассмотреть последствия таких действий руководства для аудиторского заключения (см. пункт А35).

## Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

25. Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией<sup>6</sup>, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Такое информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, должно включать в себя предоставление следующих сведений:
- (a) создают ли события или условия ситуацию существенной неопределенности;
  - (b) является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности;
  - (c) адекватно ли раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности;
  - (d) каковы соответствующие последствия для аудиторского заключения (если применимо).

<sup>5</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>6</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

## **Значительная задержка в утверждении финансовой отчетности**

26. В случае значительной задержки в утверждении финансовой отчетности после отчетной даты руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен направить запрос, чтобы получить объяснение причин такой задержки. Если аудитор считает, что задержка может быть связана с событиями или условиями, касающимися оценки непрерывности деятельности, он должен выполнить необходимые дополнительные аудиторские процедуры, предусмотренные пунктом 16, а также рассмотреть влияние такой задержки на вывод аудитора в отношении наличия существенной неопределенности, как указано в пункте 18.

\*\*\*

## **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

### **Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)**

- A1. МСА 701<sup>7</sup> устанавливает ответственность аудитора за информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Указанный стандарт предполагает, что в случаях, когда применяется МСА 701<sup>8</sup>, вопросы, касающиеся непрерывности деятельности, могут быть определены в качестве ключевых вопросов аудита, и поясняет, что существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, по своей сути является ключевым вопросом аудита.

### **Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете (см. пункт 2)**

#### *Особенности организаций государственного сектора*

- A2. Принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, может также применяться руководством организаций государственного сектора. Например, в международном стандарте финансовой отчетности общественного сектора (МСФООС) 1<sup>9</sup> рассматривается вопрос о способности организаций общественного сектора продолжать непрерывно свою деятельность. Риски, связанные с непрерывностью деятельности, могут возникать, в частности, когда организации государственного сектора функционируют на коммерческой основе, когда государственная поддержка может быть сокращена или прекращена, а также в случае приватизации. В государственном секторе к событиям или условиям, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, могут относиться ситуации, когда у организации государственного сектора недостаточно средств для продолжения деятельности или когда принимаются политические решения, затрагивающие услуги, предоставляемые организацией государственного сектора.

### **Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия**

События или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность (см. пункт 10)

- A3. Ниже приводятся примеры событий или условий, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Этот перечень не является исчерпывающим, а наличие одного или нескольких из перечисленных признаков не всегда означает, что имеет место существенная неопределенность.

События или условия финансового характера:

- стоимость чистых активов является отрицательной величиной или меньше величины уставного капитала;
- наличие кредитов или займов с истекающим фиксированным сроком погашения в отсутствие каких-либо реалистичных перспектив продления их срока или их погашения или чрезмерное использование краткосрочных кредитов или займов для финансирования долгосрочных активов;
- наличие признаков прекращения финансовой поддержки со стороны кредиторов;

<sup>7</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

<sup>8</sup> См. пункты 15 и A41 МСА 701.

<sup>9</sup> МСФООС 1 «Представление финансовой отчетности», пункты 38–41.

- наличие отрицательных денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в финансовой отчетности за прошлые периоды или в прогнозной финансовой отчетности;
- наличие неблагоприятных для организации ключевых финансовых показателей;
- наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков;
- наличие просроченной задолженности по выплате дивидендов или прекращение этих выплат;
- отсутствие возможности для погашения кредиторской задолженности в установленные сроки;
- несоблюдение условий кредитных договоров;
- переход с постоплатной системы расчетов с поставщиками на систему оплаты в момент доставки товара (оказания услуги);
- невозможность получить финансирование для разработки важных новых продуктов или для других значимых инвестиционных проектов.

События или условия, связанные с операционной деятельностью:

- намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность;
- потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены;
- потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, франшизы, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков;
- трудности в обеспечении организации кадровыми ресурсами;
- нехватка важного сырья и материалов;
- появление очень успешного конкурента.

Прочие события и условия:

- несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований, например требований к показателям платежеспособности и ликвидности финансовых институтов;
- наличие незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам правового регулирования, в которых ответчиком выступает организация и в результате которых в случае неблагоприятного для организации исхода ей могут быть предъявлены требования, которые она, с большой вероятностью, будет не в состоянии удовлетворить;
- изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации;
- отсутствие страхования или недостаточное страховое покрытие при наступлении страхового случая.

Последствия значительных событий или условий во многих случаях могут быть нивелированы за счет действия других факторов. Например, последствия неосуществления организацией плановых выплат в счет погашения своих долговых обязательств могут быть компенсированы за счет планов руководства относительно поддержания достаточного уровня денежных средств с помощью альтернативных способов, например за счет продажи активов, реструктуризации долга или привлечения дополнительного капитала. Также, последствия потери какого-либо основного поставщика могут быть смягчены благодаря наличию подходящего альтернативного источника поставок.

- A4. Процедуры оценки рисков, предусмотренные в пункте 10, помогают аудитору установить, станет ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, с большой вероятностью важным вопросом аудита, а также определить влияние этого вопроса на планирование аудита. Кроме того, эти процедуры позволяют своевременно проводить обсуждения с руководством, включая обсуждение планов руководства и решение любых выявленных вопросов, касающихся непрерывности деятельности.

Особенности малых организаций (см. пункт 10)

- A5. Размер организации может влиять на ее способность противостоять воздействию неблагоприятных факторов. Малые организации могут оперативно принимать меры и использовать открывающиеся

возможности, однако они могут испытывать нехватку ресурсов, необходимых для продолжения деятельности.

- А6. Условия, которые особенно характерны для малых организаций, включают в себя наличие риска прекращения поддержки, оказываемой организации банками и другими кредиторами, а также риска возможной потери какого-либо основного поставщика, крупного клиента, ключевого сотрудника или права осуществлять деятельность по лицензии, франшизе или иному юридически оформленному соглашению.

*Необходимость уделять повышенное внимание аудиторским доказательствам, указывающим на наличие определенных событий или условий, на протяжении всего аудита (см. пункт 11)*

- А7. В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен проанализировать свою оценку рисков и соответствующим образом изменить запланированные дальнейшие аудиторские процедуры в случае получения в ходе проведения аудита дополнительных аудиторских доказательств, оказывающих влияние на оценку рисков аудитором.<sup>10</sup> Если события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, выявлены после проведения аудитором оценки рисков, то в дополнение к проведению процедур, указанных в пункте 16, может потребоваться пересмотр аудитором оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности. Кроме того, наличие таких событий и условий может оказать влияние на характер, сроки проведения и объем дальнейших процедур, которые аудитору потребуется провести в ответ на оцененные риски. В МСА 330<sup>11</sup> установлены требования в отношении этого вопроса и содержатся соответствующие указания.

### **Рассмотрение оценки, выполненной руководством**

*Оценка, выполненная руководством, обосновывающий ее анализ и рассмотрение такой оценки аудитором (см. пункт 12)*

- А8. Оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность обычно является важной частью рассмотрения аудитором вопроса о правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете.
- А9. Аудитор не обязан восполнять отсутствие анализа, который должен проводиться руководством. Однако в некоторых обстоятельствах отсутствие детализированного анализа, проводимого руководством для подтверждения своей оценки, не может помешать аудитору сделать вывод о том, является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным в данных обстоятельствах. Например, если деятельность организации в прошлом была прибыльной и у организации имеется доступ к финансовым ресурсам, руководство может провести оценку без выполнения детализированного анализа. В этом случае вопрос о надлежащем характере выполненной руководством оценки может быть рассмотрен аудитором без проведения процедур детализированной оценки, если аудитору достаточно других аудиторских процедур, чтобы сделать вывод о том, является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности в данных обстоятельствах.
- А10. В других случаях рассмотрение выполненной руководством оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, как того требует пункт 12, может включать в себя рассмотрение процесса, примененного руководством при проведении оценки, допущений, на которых основывалась оценка, планов руководства относительно будущих действий, а также практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах.

*Период, на который распространяется выполненная руководством оценка (см. пункт 13)*

- А11. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности, прямо требующих от руководства выполнения оценки, указан период, в отношении которого руководство должно учесть всю имеющуюся информацию.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

<sup>11</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

<sup>12</sup> Например, в МСФО (IAS) 1 установлено, что этот период должен составлять не менее двенадцати месяцев начиная с даты окончания отчетного периода.



*Особенности малых организаций (см. пункт 12–13)*

- A12. Во многих случаях руководство малых организаций может не проводить детализированной оценки способности предприятия продолжать непрерывно свою деятельность, полагаясь вместо этого на глубокое знание бизнеса и ожидаемых перспектив его развития. Тем не менее в соответствии с требованиями настоящего стандарта аудитор необходимо рассмотреть оценку руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В случае малых организаций, возможно, надлежит обсудить с руководством привлечение организацией среднесрочного и долгосрочного финансирования, при условии что точка зрения руководства может быть подтверждена достаточными документальными доказательствами и не противоречит пониманию аудитором деятельности организации. Следовательно, представленное в пункте 13 требование, согласно которому аудитор должен предложить руководству продлить период своей оценки, может быть удовлетворено, например, путем обсуждения, направления запроса и проверки подтверждающей документации; в частности, полученные заказы на будущие поставки могут быть оценены с точки зрения возможности их выполнения или по иным критериям, позволяющим сделать вывод об их обоснованности.
- A13. Способность малых организаций продолжать непрерывно свою деятельность во многом зависит от постоянной поддержки со стороны руководителей-собственников. Если малая организация в основном финансируется за счет займа, выданного руководителем-собственником, может оказаться важно, чтобы эти средства не изымались. Например, способность малой организации продолжать деятельность в период финансовых затруднений может зависеть от предоставления организации руководителем-собственником займа, субординированного в пользу банков или других кредиторов, или от предоставления с целью содействия кредитованию организации руководителем-собственником гарантии возврата кредита, обеспеченной его (ее) личным имуществом. При данных обстоятельствах аудитор может получить надлежащие документальные доказательства предоставления руководителем-собственником субординированного займа или гарантии. Если организация зависит от дополнительной поддержки со стороны руководителя-собственника, аудитор может оценить способность руководителя-собственника погасить обязательство в соответствии с договоренностью об оказании поддержки. Кроме того, аудитор может запросить письменное подтверждение условий оказания такой поддержки, а также намерений руководителя-собственника или разъяснений договоренности.

**Период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством (см. пункт 15)**

- A14. В соответствии с требованиями пункта 11 аудитор должен постоянно помнить о возможном наличии известных событий, как запланированных, так и незапланированных, или условий, которые будут существовать после окончания периода, охваченного выполненной руководством оценкой, и которые могут поставить под сомнение правомерность использования руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности. Так как степень неопределенности, связанной с результатом события или условия, возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия, при рассмотрении событий или условий в отдаленном будущем аудитор должен выявить признаки значительных проблем в связи с непрерывностью деятельности, прежде чем ему потребуется рассмотреть необходимость принятия дальнейших мер. Если такие события или условия будут выявлены, аудитору, возможно, придется потребовать, чтобы руководство оценило, насколько значительным может оказаться потенциальное влияние события или условия на его оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В таких ситуациях применяются процедуры, указанные в пункте 16.
- A15. Аудитор не обязан проводить какие-либо аудиторские процедуры, кроме направления запроса руководству, для выявления событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, после окончания периода, на который распространяется оценка, выполненная руководством, и который, как указано в пункте 13, должен составлять не менее 12 месяцев начиная с отчетной даты.

**Дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий (см. пункт 16)**

- A16. Аудиторские процедуры, которые могут быть проведены в соответствии с требованиями пункта 16, включают следующее:
- анализ и обсуждение с руководством прогнозов движения денежных средств, прибыли и других соответствующих прогнозов;
  - анализ и обсуждение последней по времени промежуточной финансовой отчетности организации;

- ознакомление с условиями долговых обязательств и кредитных договоров и установление возможных фактов нарушения этих условий;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и протоколами заседаний соответствующих комитетов с целью выявления информации о финансовых затруднениях;
- направление запроса юристам организации в отношении наличия претензий и судебных разбирательств и обоснованности оценки руководством их возможного результата и их предполагаемых финансовых последствий;
- подтверждение существования, юридической правомерности и возможности принудительного исполнения соглашений со связанными сторонами и третьими лицами об оказании или продолжении оказания финансовой поддержки, а также оценка наличия у таких сторон (лиц) финансовой возможности для предоставления дополнительных средств;
- оценка планов организации, касающихся решения проблем с невыполненными клиентскими заказами;
- проведение аудиторских процедур в отношении событий после отчетной даты с целью выявления событий, которые снижают способность организации продолжать непрерывно свою деятельность или иным образом влияют на данную способность организации;
- подтверждение наличия, условий и достаточности привлеченного финансирования;
- получение и анализ отчетов о мерах со стороны регулирующих органов;
- определение адекватности оснований для поддержки любой запланированной операции по выбытию активов.

*Оценка планов руководства в отношении будущих действий* (см. пункт 16(b))

A17. Оценка запланированных будущих действий руководства может включать в себя направление запроса руководству в отношении запланированных им будущих действий, включая, например, планы по ликвидации активов, привлечению займов или реструктуризации долга, сокращению или отсрочке расходов или увеличению капитала.

*Период, на который распространяется выполненная руководством оценка* (см. пункт 16(c))

A18. В дополнение к процедурам, предусмотренным в пункте 16(c), аудитор может сравнить:

- прогнозную финансовую информацию за последние предшествующие периоды с фактическими результатами за эти периоды;
- прогнозную финансовую информацию по текущему периоду с результатами, достигнутыми на текущий момент.

A19. Если допущения руководства предполагают дальнейшую поддержку со стороны третьих лиц посредством предоставления субординированного займа, принятия или сохранения обязательств по предоставлению дополнительного финансирования либо гарантий и если такая поддержка важна для обеспечения способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор может рассмотреть необходимость направления запроса в адрес третьих лиц о предоставлении письменного подтверждения (включая подтверждение условий соответствующих соглашений) и получить доказательства их способности оказать такую поддержку.

*Письменные заявления* (см. пункт 16(e))

A20. Аудитор может счесть необходимым получить особые письменные заявления в дополнение к указанному в пункте 16 для подтверждения полученных аудиторских доказательств, касающихся планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой непрерывности деятельности, а также практической возможности выполнения этих планов.

## **Выводы аудитора**

***Существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность* (см. пункты 18)**

A21. Формулировка «существенная неопределенность» используется в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 1 при описании подлежащих раскрытию в финансовой отчетности

факторов неопределенности, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В некоторых других концепциях подготовки финансовой отчетности в аналогичных обстоятельствах используется формулировка «значительная неопределенность».

*Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность*

- A22. В пункте 18 разъясняется, что существенная неопределенность имеет место в том случае, когда масштабы потенциального воздействия событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что необходимо раскрыть соответствующую информацию, чтобы обеспечить достоверное представление информации в финансовой отчетности (при использовании концепций достоверного представления) или чтобы финансовая отчетность не вводила ее пользователей в заблуждение (в случае применения концепций соответствия). В соответствии с пунктом 18 аудитор должен сделать вывод о наличии или отсутствии такой существенной неопределенности независимо от того, содержит ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности определение существенной неопределенности, или от того, как понятие существенной неопределенности определено в данной концепции.
- A23. В соответствии с пунктом 19 аудитор должен определить, раскрыты ли в финансовой отчетности вопросы, указанные в данном пункте. Аудитор определяет это в дополнение к тому, является ли адекватной раскрытая в финансовой отчетности информация о наличии существенной неопределенности, представление которой требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Информация, раскрытие которой требуется в соответствии с некоторыми концепциями подготовки финансовой отчетности и которая представляется в дополнение к вопросам, изложенным в пункте 19, может включать:
- оценку руководством значимости событий или условий, касающихся способности организации выполнить свои обязательства, или
  - значимые суждения, вынесенные руководством при оценке способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности могут содержаться дополнительные указания в отношении рассмотрения руководством вопроса раскрытия информации о масштабах потенциального воздействия событий или условий, а также о вероятности и моменте их возникновения.

*Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность (см. пункт 20)*

- A24. В соответствии с пунктом 20 даже при отсутствии существенной неопределенности аудитор обязан оценить, обеспечивается ли в финансовой отчетности с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности адекватное раскрытие информации о событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности может потребоваться рассмотрение следующей подлежащей раскрытию информации:
- основные события или условия;
  - оценка руководством значимости этих событий или условий с точки зрения способности организации выполнить свои обязательства;
  - планы руководства по смягчению воздействия этих событий или условий;
  - значимые суждения, вынесенные руководством при оценке способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

- A25. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценка аудитором того, обеспечено ли в финансовой отчетности достоверное представление информации, включает в себя рассмотрение общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, а также того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них.<sup>13</sup> В зависимости от фактов и обстоятельств аудитор может установить, что для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности требуется дополнительное раскрытие информации. Например, это возможно в случае, когда были выявлены события или условия,

<sup>13</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 14.

которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, при этом в применимой концепции подготовки финансовой отчетности отсутствует выраженное в явной форме требование о раскрытии соответствующей информации в этих обстоятельствах.

### Последствия для аудиторского заключения

*Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно* (см. пункт 21)

- A26. Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности неправомерно, требование пункта 21 о том, что аудитор должен выразить отрицательное мнение, применяется независимо от того, раскрыт или нет в финансовой отчетности факт неправомерного применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете.
- A27. Если в конкретных обстоятельствах применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является неправомерным, от руководства может потребоваться (или оно может принять решение) подготовить финансовую отчетность с использованием другого принципа (например, с учетом перспективы ликвидации). Аудитор может провести аудит такой финансовой отчетности, если установит, что при данных обстоятельствах этот другой принцип является приемлемым. Аудитор может выразить немодифицированное мнение о такой финансовой отчетности, если в ней раскрыта адекватная информация о принципе бухгалтерского учета, на основе которого была подготовлена финансовая отчетность, однако он может счесть целесообразным или необходимым включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным)<sup>14</sup>, чтобы обратить внимание пользователя на такой альтернативный принцип бухгалтерского учета и на причины его применения.

*Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность* (см. пункты 22–23)

- A28. Выявление существенной неопределенности – это вопрос, который важен для понимания финансовой отчетности ее пользователями. Включение отдельного раздела, в названии которого содержится упоминание о наличии существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности, обращает внимание пользователей на это обстоятельство.
- A29. В Приложении к настоящему стандарту представлены примеры заявлений, которые требуется включить в аудиторское заключение о финансовой отчетности, если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, представленных в Приложении к настоящему стандарту, могут потребовать адаптации для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в этих обстоятельствах.
- A30. В пункте 22 устанавливается, какая минимальная информация должна быть представлена в аудиторском заключении в каждом из описанных случаев. Аудитор может предоставить дополнительную информацию для подтверждения требуемых заявлений, например, чтобы пояснить:
- что наличие существенной неопределенности – это вопрос, который имеет решающее значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями<sup>15</sup>, или
  - как вопрос был решен в рамках аудита (см. пункт A1).

*Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности* (см. пункт 22)

- A31. В Примере 1, приведенном в Приложении к настоящему стандарту, представлен образец аудиторского заключения, выпускаемого в случае, когда аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, но имеет место существенная неопределенность, при этом раскрытая в финансовой отчетности информация является адекватной. В Приложении к МСА 700 (пересмотренному) приведен образец формулировки, которая должна быть включена в аудиторское

<sup>14</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

<sup>15</sup> МСА 706 (пересмотренный), пункт A2.

заключение для любых организаций в связи с непрерывностью деятельности и которая содержит описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности (см. пункт 23)

- A32. В Примерах 2 и 3, приведенных в Приложении к настоящему стандарту, представлены образцы аудиторских заключений, содержащих мнение с оговоркой и отрицательное мнение соответственно, которые выпускаются в случае, когда аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, но в финансовой отчетности не раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.
- A33. В ситуациях, когда имеется много факторов неопределенности, являющихся значительными для финансовой отчетности в целом, аудитор может счесть целесообразным в исключительно редких случаях отказаться от выражения мнения вместо включения в аудиторское заключение заявлений в соответствии с требованиями пункта 22. В МСА 705 (пересмотренном)<sup>16</sup> содержатся указания в отношении данного вопроса.

Информационное взаимодействие с регулирующими органами (см. пункты 22–23)

- A34. Если аудитор регулируемой организации сочтет необходимым включить в аудиторское заключение ссылку на вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, он может быть обязан проинформировать об этом соответствующие регулирующие, правоохранительные или надзорные органы.

Нежелание руководства проводить или расширять свою оценку (см. пункт 24)

- A35. При определенных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым потребовать от руководства проведения оценки или расширения ее объема. Если руководство не желает этого делать, аудитор может счесть уместным выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, так как он, вероятно, не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, например аудиторские доказательства в отношении наличия соответствующих планов, утвержденных руководством, или существования других смягчающих обстоятельств.

---

<sup>16</sup> МСА 705 (пересмотренный), пункт 10.

## Приложение

(см. пункты A29, A31–A32)

### **Примеры аудиторских заключений, в которых привлекается внимание к вопросу непрерывности деятельности**

- Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и информация, раскрытая в финансовой отчетности, является адекватной.
- Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и финансовая отчетность содержит существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации.
- Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и в финансовую отчетность не включена подлежащая раскрытию информация о существенной неопределенности.

**Пример 1. Немодифицированное мнение, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если раскрытая в финансовой отчетности информация является адекватной**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600<sup>1</sup> не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.<sup>2</sup>
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В финансовой отчетности раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

<sup>1</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)».

<sup>2</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>3</sup>

#### Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатах*) и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

#### Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

#### Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности

Мы обращаем внимание на Примечание XXX к финансовой отчетности, в котором указано, что Организация понесла чистый убыток в сумме ZZZ в течение года, закончившегося 31 декабря 20X1 года, и на эту дату текущие обязательства Организации превысили общую сумму ее активов на YYY. Как отмечается в Примечании 6, данные события или условия, наряду с другими вопросами, изложенными в Примечании 6, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

#### Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «*Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности*», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

<sup>3</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».



[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

**Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]**

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).]

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>4</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному)<sup>5</sup> – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

**Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).<sup>5</sup>]

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

---

<sup>4</sup> В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>5</sup> В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

**Пример 2. Мнение с оговоркой, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если в финансовой отчетности содержатся существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В Примечании УУ к финансовой отчетности указаны размеры привлеченного финансирования, даты окончания сроков действия соглашений о финансировании, а также общая сумма привлеченного финансирования; однако финансовая отчетность не содержит описание влияния или возможностей рефинансирования и не характеризует ситуацию как свидетельствующую о наличии существенной неопределенности.
- Финансовая отчетность содержит существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации о существенной неопределенности. Выражено мнение с оговоркой, так как аудитор пришел к выводу о том, что влияние на финансовую отчетность неадекватного раскрытия данной информации является существенным для финансовой отчетности, но не всеобъемлющим.
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>6</sup>

#### Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

<sup>6</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

По нашему мнению, за исключением неполного раскрытия информации, указанного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движениях) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

### **Основание для выражения мнения с оговоркой**

Как указано в Примечании УУ, срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истекает и сумма задолженности подлежит погашению 19 марта 20X2 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация по этому вопросу, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

### **Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]**

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 6 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для мнения с оговоркой, которые также влияют на прочую информацию.]

### **Ключевые вопросы аудита**

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>7</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).<sup>8</sup>]

### **Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).<sup>8</sup>]

<sup>7</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>8</sup> В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

*[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]*

Руководитель задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – *[имя]*.

*[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]*

*[Адрес аудитора]*

*[Дата]*

**Пример 3. Отрицательное мнение, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если информация о ней не раскрыта в финансовой отчетности**

Для целей примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и о том, что Организация рассматривает вопрос об объявлении банкротства. В финансовую отчетность не включена подлежащая раскрытию информация о существенной неопределенности. Отрицательное мнение выражено в связи с тем, что влияние на финансовую отчетность такого невключения информации является существенным и всеобъемлющим.
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>9</sup>

#### Отрицательное мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, вследствие невключения информации, указанной в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или *не дает правдивого и достоверного представления*) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

#### Основание для выражения отрицательного мнения

Срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истек, и сумма задолженности подлежала

<sup>9</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

погашению 31 декабря 20X1 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование, и она рассматривает вопрос об инициировании процедуры банкротства. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация о данном факте, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами отрицательного мнения.

**Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]**

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 7 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт в разделе «Прочая информация» Примера 7 будет уточняться в связи с описанием определенного вопроса, который послужил основанием для выражения отрицательного мнения и который также оказывает влияние на прочую информацию.]

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>10</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).<sup>11</sup>]

**Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

<sup>10</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>11</sup> В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.