

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ**

**АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ
И ДОКТОРАНТУРЫ**

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

НА ТЕМУ

**«КРИЗИС КОРОНАВИРУСА: ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА ФИНАНСОВОГО
СОСТОЯНИЯ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ»**

Ибрагимова Алия Тогрул

Баку-2022

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ**

**АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ И ДОКТОРАНТУРЫ

**Директор Международного
Центра Магистратуры и
Докторантуры**

д.ф.э., доц. Ахмедов Фариз Салех

« _____ » _____ 2022 год

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему

**“КРИЗИС КОРОНАВИРУСА: ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ
ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ”**

Код и название специальности: 060402-Бухгалтерский учет и аудит

Специализация: Учет и аудит в производственной сфере

Группа: 407

Магистрант:
Ибрагимова Алия Тогрул

_____ подпись

Научный руководитель:
к.э.н., доц. Аббасова Севиндж
Агамамед

Руководитель программы:
д.ф.э. Велиев Джабраил Халил
оглы

_____ подпись

Заведующий кафедрой:
д.э.н., проф. Калбиев Яшар Атакиши
оглы

_____ подпись

Баку - 2022

Elm andı

Mən, İbrahimova Aliyə Toğrul qızı and içirəm ki, “Кризис коронавируса: последствия для финансовой отчетности и аудита финансового состояния промышленного предприятия” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam

“ КРИЗИС КОРОНАВИРУСА: ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ”

Аннотация

Актуальность исследования: Распространение коронавируса КОВИД 19 по всему миру повлияло на бизнес многих компаний и возникла необходимость выявления степени влияния пандемии на платежеспособность, финансовые результаты деятельности промышленных предприятий. Один из важных вопросов - оценка степени подотчетности и ответственности руководства компаний в отношении прозрачности информации, отражаемой ими в финансовых отчетах, введение руководством дополнительных показателей в финансовые отчеты, или их корректировки, степень соответствия МСФО.

Цель исследования- изучение влияния пандемии на методологию и практику формирования и аудита показателей отчетности и выработка предложений по их совершенствованию.

Использованные методы исследования: абстрактно- логические, монографические, расчетно-конструктивные, сравнительные и пр.

База данных исследования – данные статистических сборников, аналитика, содержащаяся в научных журналах, интернет-ресурсах и др. источниках, Концептуальные основы представления финансовых отчетов, МСФО и МСА.

Ограничения исследования - отсутствие достаточных методологических предписаний Совета МСФО в отношении порядка учета и отражения в отчетности последствий пандемии, из-за чего невозможно проанализировать и оценить потери предприятия.

Научная новизна исследования выражается в комплексном изучении вопросов признания, оценки элементов финансовых отчетов в условиях пандемии, с обоснованием целесообразности проводить их по себестоимости, а при невозможности, применять конкретные для каждой статьи отчета суждения. Предлагается целесообразным, при наличии пандемии, критериальный уровень аудиторского риска в пределах от 5 до 10 %. Практическая значимость исследования заключается в раскрытии картины того, как в условиях пандемии действующие системы учета формируют финансовую информацию, достоверна и полезна ли она пользователям при организации учета и составлении отчетности.

Ключевые слова: влияние коронавирусной пандемии, финансовая отчетность, оценка, признание, аудит, аудиторские процедуры.

“SƏNAYE MÜƏSSİSƏSİNİN MALİYYƏ HESABATI VƏ MALİYYƏ VƏZİYYƏTİNİN AUDİTİNƏ KORONAVİRUS BÖHRANININ TƏSİRİ”

XÜLASƏ

Tədqiqatın aktualığı: COVID-19 koronavirusunun bütün dünyada yayılması bir çox şirkətlərin biznesinə təsir göstərmiş və pandemiyanın sənaye müəssisələrinin ödəmə qabiliyyətinə və maliyyə göstəricilərinə təsir dərəcəsini müəyyən etmək zərurəti yaranmışdır. Mühüm məsələlərdən biri də şirkət rəhbərliyinin onların maliyyə hesabatlarında əks olunan məlumatların şəffaflığı ilə bağlı hesabatlılıq və məsuliyyət dərəcəsinin qiymətləndirilməsi, rəhbərlik tərəfindən maliyyə hesabatlarına əlavə göstəricilərin daxil edilməsi və ya onların korrektə edilməsi, maliyyə hesabatlarına uyğunluq dərəcəsinin müəyyən edilməsidir. MHBS-a uyğunluq

Tədqiqatın məqsədi pandemiyanın hesabat göstəricilərinin formalaşdırılması və auditinin aparılması metodologiyasına və təcrübəsinə təsirini öyrənmək və onların təkmilləşdirilməsi üçün təkliflər hazırlamaqdır.

İstifadə olunan tədqiqat üsulları: abstrakt-məntiqi, monoqrafik, hesablama-konstruktiv, müqayisəli və s.

Tədqiqat məlumat bazası - statistik kolleksiyalardan, elmi jurnallarda olan analitikadan, İnternet resurslarından və digər mənbələrdən, Maliyyə Hesabatlarının Təqdim edilməsi üçün Konseptual Çərçivə, MHBS və BSA.

Tədqiqatın elmi yeniliyi pandemiya zamanı maliyyə hesabatlarının elementlərinin tanınması, qiymətləndirilməsi məsələlərinin hərtərəfli tədqiqi, onların maya dəyəri ilə aparılmasının məqsədəuyğunluğunun əsaslandırılması, mümkün olmadıqda isə mülahizələrin tətbiqi ilə ifadə olunur. hesabatın hər bir maddəsi üçün xüsusi. Təklif edilir ki, pandemiya olduqda audit riskinin meyar səviyyəsi 5-10% arasındadır. Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti pandemiya zamanı mövcud mühasibat sistemlərinin maliyyə məlumatlarını necə yaratması, onların mühasibat uçotu və hesabatların təşkili zamanı istifadəçilər üçün etibarlı və faydalı olub-olmaması ilə bağlı mənzərənin aşkar edilməsindən ibarətdir.

Açar sözlər: koronavirus pandemiyasının təsiri, maliyyə hesabatları, qiymətləndirmə, tanınma, audit prosedurları.

Keywords: impact of the coronavirus pandemic, financial reporting, assessment, recognition, audit, audit procedures.

СОКРАЩЕНИЯ И УСЛОВНЫЕ ОБОЗНАЧЕНИЯ

AP – Азербайджанская Республика

МСФО – Международные Стандарты Финансовой Отчетности

ФО – финансовая отчетность

МСА - Международные Стандарты Аудита

ECL - модель ожидаемого кредитного убытка

BSC – завод Baku Steel Company

АП – аудиторская проверка

АЗ – аудиторское заключение

СОДЕРЖАНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ	7
1 глава	ВЛИЯНИЕ КОРОНАВИРУСА КОВИД-19 НА УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ	15
1.1	Общий обзор влияния Ковид-19 на мировую экономику и деятельность промышленных предприятий	15
1.2	Влияние негативных последствий коронавируса на методику учета и составление финансовой отчетности промышленного предприятия	21
1.3	Задачи, стоящие перед менеджментом предприятия, в условиях Ковид-19	25
2 глава	СУЖДЕНИЯ О ПРИЗНАНИИ И ОЦЕНИВАНИИ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ПАНДЕМИИ	30
2.1	Признание и оценивание статей финансовой отчетности....	30
2.2	Влияние коронавируса Ковид-19 на содержание и структуру Отчета о прибылях и убытках.....	43
2.3	Возможности пересмотра показателей финансовой отчетности в условиях коронавируса	51
3 глава	ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ В УСЛОВИЯХ КОРОНАВИРУСНОЙ ПАНДЕМИИ	57
3.1	Особенности проведения аудита финансового состояния промышленного предприятия в условиях пандемии коронавируса.....	57
3.2	Процедуры оценивания аудиторских рисков при аудиторской проверке деятельности предприятия в условиях продолжающейся пандемии.....	70
3.3	Аудиторское заключение и ответственность аудитора.....	83
	ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	89
	СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	94
	Список таблиц.....	98

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. Возникновение и быстрое распространение коронавирусной пандемии COVID 19 негативно повлияли на экономику всех стран мира, в том числе на экономику Азербайджана. Так, под влиянием пандемии ухудшились макроэкономические показатели, были нарушены экономические, инвестиционные, торговые, транспортные и логистические связи между странами, отдельными регионами и предприятиями. В результате применения вынужденных ограничительных мер, недогрузки производственных мощностей, сокращения количество рабочих мест, значительно уменьшился объем производства и продажи. На фоне снижения доходов населения произошел спад платежеспособного спроса на продукты и услуги, производимые промышленными предприятиями. Несмотря на всемерную помощь и поддержку со стороны государства, пандемия стала основным негативным фактором, приведшим к сокращению доходов, денежных поступлений предприятий, и в конечном счете ухудшению финансового состояния и результатов их деятельности. В такой ситуации возникла объективная необходимость выявления степени влияния коронавирусной пандемии на показатели платежеспособности и ликвидности, на финансовые результаты деятельности, и в целом на условия непрерывной деятельности промышленных предприятий.

Одним из важных вопросов стала также оценка степени подотчетности и ответственности предприятий, их руководства в отношении прозрачности и точности информации, отражаемой ими в финансовых отчетах. Поскольку эти информационные данные предназначены для пользователей, принимающих инвестиционные, финансовые решения, то важное значение имеет определение того, соответствует ли представленная информация их потребностям.

Важно определить также, были ли изменения в бизнес – моделях, или операциях, ввело ли руководство какие-либо дополнительные показатели в свои финансовые отчеты, или были ли произведены корректировки

показателей отчетности в связи с влиянием COVID 19. Наряду с этим, требуется оценить, в какой степени применяемые альтернативные показатели по форме и содержанию стыкуются с показателями, предписанными Международными Стандартами ФО, смогут ли эти показатели обеспечить уместность, правдивость, и сопоставимость информации при принятии решений. Важное значение при этом имеет изучение способов и методики корректировки показателей отчета о финансовом положении и других форм отчетности с тем, чтобы пользователям легче было понять содержание и полезность информации после таких корректировок. Нужно оценить и то, как в Примечаниях к отчетности раскрывается информация об обесценении активов, о потерянных доходах и прибыли или информация о величине понесенных убытков в связи с COVID 19.

Исследования позволяют сказать, что методологические и практические аспекты перечисленных и других вопросов в условиях коронавирусной пандемии COVID 19 изучены недостаточно, и по ним очень мало аналитических работ.

Распространение коронавируса в Европе и по всему миру за последние несколько месяцев оказало значительное влияние на операции и бизнес многих компаний, включая ряд компаний, которые были вынуждены закрыться и пострадали от торговли, транспорта и путешествий. ограничения. Как бы то ни было, компании обязаны соблюдать крайние сроки для представления финансовой отчетности, но во многих странах эти сроки были отложены или продлены, так что аудиторы проверяли «следующую» финансовую отчетность. Финансовая отчетность, и ее проверенные версии должны служить цели обеспечения прозрачности и надежности в эти меняющиеся времена, компаниям и аудиторам необходимо будет адаптироваться к меняющимся условиям труда.

Очевидно, что информация финансовых отчетов считается полезной тогда, когда она проверена аудитором. Аудиторам следует учитывать

переменчивость данных в финансовых отчетах компании из - за сложившихся обстоятельств.

И здесь главная цель аудита отчетности заключена в том, насколько верна информация данной отчетности. Однако претворение в жизнь указанной цели в обстоятельствах пандемии намного усложняется, что связано с трудностями сбора аналитических данных, исполнения аудиторских процедур и доказательств. Изучение свидетельствует, что в соответствующих нормативных документах отсутствуют достаточные указания о том, как в этих условиях провести аудит отчетности в целом, и ее элементов, и статей, как оценить аудиторские риски и какие критерии при этом следует применять. Нет сомнений, что все это, в значительной степени, воздействует на качественные составляющие, степень обоснования и достоверность аудиторских заключений, и, следовательно, требует разработку соответствующих методологических и практических предложений и рекомендаций.

Все вышеизложенное подтверждает актуальность выбранной темы диссертации, предопределяет ее научную и практическую значимость.

Постановка и степень изученности проблемы. Концептуальные, методологические и практические вопросы представления отчетности, и осуществления ее аудита разработаны соответственно Советом по МСФО и Советом по МСА. Показанные выше вопросы изучены и описаны также в трудах отечественных – В. Т. Новрузова, С.М. Сабзалиева, Г.А. Аббасова, В.М. Гулиева, С.А. Аббасовой, Ф.Ш. Гаджиева и зарубежных авторов - Н.П. Кондракова, Сигидова Ю.И., Ю.А. Данилевского, Л.А.Бернстайна, Р.Адамса, Ф. Л. Монтгомери, Г. Р. Дефлиза и др.

Однако, в показанных выше источниках, а также в утвержденных Международных стандартах отчетности не содержатся какие –либо указания о том, каким образом нужно учитывать последствия коронавирусной пандемии в финансовой отчетности, и как отражать аудиторские риски и мнение проверяющего в аудиторском заключении. Правда, имеются

некоторые указания или рекомендации Совета по МСФО в отношении отражения последствий коронавируса в определенных формах отчетности, но все же рассматриваемые аспекты не до конца решены. Совет же МСА почти не выразил свою позицию, касающуюся организационных аспектов осуществления аудиторской проверки отчетов в условиях COVID 19.

В литературе рассматривается, в основном, общее положение, связанное с коронавирусной пандемией, в ней непоследовательно и недостаточной степени исследованы проблемы, касающиеся оценке элементов и статей, исчислению финансовых результатов, раскрытию информационных данных в отчетности а также определению критериев оценивания аудиторских рисков и обязательности и серьезности действий аудитора.

Цель и задачи исследования. Цель выполнения исследования – изучение влияния коронавирусной пандемии на методологию и практику формирования и аудита показателей отчетности и выработка предложений по их дальнейшему совершенствованию.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие основные задачи:

- кратко изучить влияние COVID 19 на состояние мировой экономики и деятельность промышленных предприятий;
- выявить влияние коронавирусной пандемии на методологию учета и формирования отчетности предприятий;
- проанализировать критерии признания и методы оценки статей отчета о финансовом положении в условиях коронавирусной пандемии;
- показать влияние коронавируса на содержание и структуры отчета о прибылях и убытках;
- изучить возможности пересмотра состава и методики расчета показателей финансовой отчетности;
- изучить методологические и практические аспекты проведения аудита финансового состояния предприятия в условиях пандемии ;
- анализировать и апробировать действующую методику оценки аудиторских

рисков, разработать предложения по ее дальнейшему совершенствованию;
- изучить особенности процесса формирования аудиторского мышления и его заключения в условиях коронавирусной пандемии.

Объект и предмет исследования. Объект исследования - финансовая отчетность и ее аудит в условиях коронавирусной пандемии COVID 19. Предметом исследования выступают изучение и анализ методологии и практики формирования показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, выявление содержания и порядка проведения процедур аудита, обзор аудиторских рисков по выявлению значительной фальсификации отчетных данных при продолжающейся пандемии.

Методы исследования. В процессе исследования применялись абстрактно-логические, монографические, расчетно-конструктивные, сравнительные и прочие методы.

Информационная база исследования. При написании диссертации были использованы данные, приведенные в статистических сборниках «Азербайджан в цифрах», «Статистический бюллетень ConЕС», а также аналитика, содержащаяся в научных журналах, интернетресурсах и других источниках. Теоретической и методологической базой выполнения исследования явились Концептуальные основы представления финансовых отчетов, МСФО и МСА.

Ограничения исследования. Основным ограничением для проведения исследования явилось отсутствие достаточных методологических предписаний Совета МСФО в отношении порядка учета и отражения в формах отчетности прямых последствий коронавирусной пандемии. Кроме того, из-за отсутствия методики и соответствующей информации невозможно было анализировать и оценить величину потерь конкретного промышленного предприятия

Научная новизна исследования. Научная новизна работы выражается в осуществлении комплексного изучения вопросов признания, оценки

элементов отчета о финансовом положении и выявления раскрываемой информации в условиях пандемии. Обосновывается, что в условиях пандемии оценку и переоценку целесообразно провести по себестоимости, а там, где это невозможно нужно применять суждения, которые должны быть не общими, а конкретными для каждой статьи отчета о финансовом положении. Предлагается, что при наличии пандемии и других аналогичных ситуаций, когда затруднено применение достаточного количества тестов и различных аудиторских процедур, целесообразно критериальный уровень аудиторского риска установить в пределах от 5 до 10 процентов. Обосновывается также целесообразность отдельного включения в аудиторское заключение информации об искажениях проверяемой отчетности под воздействием коронавирусной пандемии COVID 19.

Практическая значимость и сферы применения результатов.

Практическая ценность работы заключается в том, что в целом оно раскрывает картину того, как в условиях коронавирусной пандемии действующие системы учета - отчетности и аудита формирует финансовую информацию, достоверна и полезна ли она пользователям для принятия ими экономических решений. Исследовательская аналитика будет полезна для промышленных предприятий, компаний и других коммерческих организаций в деле организации учета и составления отчетности, а также в практической деятельности аудиторских компаний при выполнении аудиторских проверок финансовой отчетности с учетом обстоятельств и условий, вызванных коронавирусной пандемией.

Исследование проводилось на примере деятельности сталелитейного завода Vaku Steel Company (BSC) – 1-го в Азербайджане и на Кавказе частного завода тяжелой металлургии с зарубежным капиталом, начавшего функционировать в 2001 году. Интенсивно развиваясь, компания занимает достойное место в экономике республики, внося ощутимую лепту в формирование рабочих мест, экологического равновесия, увеличение налогов

в бюджет из нефтегазовой сферы, систематически увеличивая ассортимент новых видов продуктов.

BSC выпускает различную номенклатуру продукции - строительную арматуру, прокат, круглые уголки, швеллеры, катанки, прутки и двутавры, литье различных сортов. Здесь налажено, в том числе, производство качественной стали для машиностроительных, военно-оборонных, авиационных предприятий, нефтедобывающих заводов.

На продукцию BSC обеспечен повышенный спрос не только внутри республики, она экспортируется в Турцию, Грузию, Казахстан, Россию, Туркменистан, Италию и др. страны.

Сегодня у BSC имеются 2 плавильных цеха, несколько прокатных линий, 1 мини-завод и 1 кислородный завод. Несмотря на отрицательные последствия пандемии коронавируса COVID-19, за прошлые 9 месяцев 2021 года у BSC наблюдались заметные успехи, отразившиеся на производственных и финансовых показателях.

У BSC, деятельность которой развивалась с января по сентябрь, по ср. с соответствующим периодом 2020 г., наблюдался существенный рост как в производстве, так и в реализации продукции. В изготовлении стальной арматуры достигнут рост в 15%, в производстве арматуры – 4%, в производстве стальной проволоки – 40%, в производстве труб – 14%. Выручка от продаж за отчетный период возросла на 54% в сопоставлении с таким же прошлогодним периодом. Наблюдается рост прибыли BSC, маржи прибыли, чистой прибыли, EBITDA (операционной прибыли до вычета %-в, налогов и амортизационных отчислений). BSC закончила такой же прошлогодний период 2020 г. с EBITDA на сумму 475669 манатов, а в 2021 г. наблюдался рост этого показателя больше, чем в 138 раз (65839488 манат).

I ГЛАВА. ВЛИЯНИЕ КОРОНАВИРУСА КОВИД -19 НА УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

1.1 Общий обзор влияния Ковид-19 на мировую экономику и деятельность промышленных предприятий

Быстрое распространение нового типа коронавируса (Covid-19) по всему миру заставило компании принять некоторые важные оперативные решения. По данным ОЭСР, вспышка Covid-19 рассматривается как величайшая угроза для мировой экономики со времен прошлых финансовых кризисов. Из-за этого это негативно сказывается на большинстве компаний. Для каждой компании стало важным проводить оценку с учетом своих уникальных обстоятельств и обстоятельств.

Промышленность - это основная и ведущая отрасль экономики страны. Промышленность оснащает свое производство передовым оборудованием и технологиями во всех секторах экономики, а также в самой отрасли. Промышленность выпускает различные виды машин и механизмов, отдельные элементы зданий и сооружений, нефть, руду, соль, уголь, природный газ и др., промышленная продукция используется как инструмент во всех отраслях экономики страны. Поэтому экономическое развитие сельского хозяйства, связи, строительства, транспорта, логистики, торговли, снабжения, общественного питания в конечном итоге зависит от промышленности. Промышленность должна обеспечить все эти секторы экономики качественным, устойчивым, надежным, долговечным и доступным по цене оборудованием. Производительность машин и механизмов промышленного производства является основным фактором роста производительности труда в других отраслях экономики (A Eichern J.T., Kulikova L.I. and Gafieva G.M. 2014: p.58-62).

Прежде, чем рассматривать механизм воздействия пандемии коронавируса на экономику, следует отметить, что этот фактор не является экономическим фактором, и закономерности его распространения

неадекватны экономическим моделям. Таким образом, хотя влияние стихийных бедствий на экономику наблюдалось всегда, изучение их экономических последствий не стояло на пути экономики как предмета исследования.

С точки зрения субъекта экономики, оценка воздействия пандемии коронавируса на экономику заключается в том, чтобы определить, как процесс общественного производства будет происходить в новой географической среде, то есть как сам процесс общественного производства и поведение экономических агентов будет продолжаться.

Сценарий того, как экзогенное воздействие влияет на общий объем производства в других секторах экономики и конечный продукт в пострадавших районах, оценивается с учетом межотраслевых отношений, таких как темпы снижения валового выпуска как в результате сокращения импорта при сокращении импорта.

В части диверсификации структуры и регионального охвата отрасли в последние годы в Азербайджане проделана серьезная работа по вводу в эксплуатацию новых производств в сфере тяжелой промышленности и машиностроения. Сумгаитский технологический парк, Сумгаитский алюминиевый завод, в том числе Гянджинский завод алюминиевых полуфабрикатов, Сумгаитский, Кедабекский и Дашкесанский золото и медные заводы, Гарадагский цементный завод, Сумгайытский завод карбамида, сельскохозяйственные машины и автомобильные заводы в Гяндже и др. – важные события для экономики страны.

Возрастающие геоэкономические риски и обострение проблем в мире, устойчивость экономики Азербайджана на фоне нестабильности цен на нефть еще раз показывают, что очень важно заранее определять экономические приоритеты и целенаправленно достигать поставленных целей. Даже в условиях мирового финансового кризиса гибкая, мудрая и прагматичная экономическая политика нашего Президента Ильхама Алиева и своевременные превентивные меры позволили минимизировать влияние

негативных процессов в мировой экономике на нашу страну. В то время, как подавляющее большинство стран мира все еще находится в состоянии рецессии, валовой внутренний продукт Азербайджана увеличился на 2,1 процента за первые шесть месяцев этого года. Это демонстрирует новый образцовый характер модели экономического развития Азербайджана. Рост экономики Азербайджана, в основном, происходит за счет нефтегазового сектора. Таким образом, добавленная стоимость в нефтегазовом секторе снизилась на 4,7 процента в первом полугодии этого года, а в нефтегазовом секторе выросла на 5,1 процента. Динамичный рост нефтегазового сектора также положительно сказывается на увеличении экспорта. В первом полугодии этого года объем экспорта из Азербайджана увеличился на 15 процентов в сопоставимости с аналогичным периодом прошлого года. Увеличение экспорта в нефтегазовой сфере составляет более 27 процентов (Азербайджан в цифрах, Статистический бюллетень ConEC, 2020).

В таблице 1 представлены данные об объеме инвестиций в промышленность за последние 3 года. Если мы посмотрим на 2020 год, то увидим, что последствия заражения COVID-19 в этой области были неизбежны.

Таблица 1: Инвестиции в основной капитал в промышленности (в фактических ценах), млн. манат

	2018	2019	2020
Вся индустрия	8497,2	9258,0	9065,3
иностранные инвестиции	3993,1	4411,3	3845,6
внутренние инвестиции	4504,1	4846,7	5219,7
Горнодобывающая индустрия	5702,3	5670,5	5613,8
иностранные инвестиции	3498,7	3443,8	3684,6
внутренние инвестиции	2203,6	2226,7	1929,2
Добыча сырой нефти и природного газа	5672,5	5640,1	5522,1
иностранные инвестиции	3498,7	3443,8	3684,6
внутренние инвестиции	2173,8	2196,3	1837,5
Добыча металлических руд	-	10,0	50,1

иностранные инвестиции	-	-	-
внутренние инвестиции	-	10,0	50,1
Добыча камня, песка, гравия, соли и других продуктов добычи.	29,7	20,3	40,0
иностранные инвестиции	-	-	-
внутренние инвестиции	29,7	20,3	40,0
Внутренние инвестиции в оказание услуг горнодобывающей промышленности	0,1	0,1	1,6
внутренние инвестиции	0,1	0,1	1,6
Перерабатывающая промышленность	1431,9	2466,4	2610,5
иностранные инвестиции	25,6	798,0	19,9
внутренние инвестиции	1406,3	1668,4	2590,6
Производство продуктов питания	196,6	140,4	225,1
иностранные инвестиции	16,5	13,0	18,8
внутренние инвестиции	180,1	127,4	206,3
Производство напитков	39,3	21,3	39,4
внутренние инвестиции	39,3	21,3	39,4
Производство табачных изделий	60,7	35,1	4,3
внутренние инвестиции	60,7	35,1	4,3
Текстильная промышленность	42,9	88,3	15,4
внутренние инвестиции	42,9	88,3	15,4
Производство одежды	23,7	20,0	26,5
внутренние инвестиции	23,7	20,0	26,5
Производство кожи и кожанных изделий, обуви	1,9	0,7	-
внутренние инвестиции	1,9	0,7	-
Обработка древесины и производство изделий из дерева	27,2	17,1	18,6
внутренние инвестиции	27,2	17,1	18,6
Производство бумаги и картона	7,8	-	-
иностранные инвестиции	3,0	-	-
внутренние инвестиции	4,8	-	-
Полиграфическая деятельность	0,0	1,1	1,1
внутренние инвестиции	0,0	1,1	1,1
Производство нефтепродуктов	322,6	208,7	463,9

иностранные инвестиции	-	0,2	-
внутренние инвестиции	322,6	208,5	463,9
Химическая индустрия	230,6	172,3	1427,9
иностранные инвестиции	-	-	-
внутренние инвестиции	230,6	172,3	1427,9
Производство фармацевтической продукции	-	-	1,8
внутренние инвестиции	-	-	1,8
Производство резиновых и пластмассовых изделий	36,9	1430,1	33,8
иностранные инвестиции	-	778,0	-
внутренние инвестиции	36,9	652,1	33,8
Производство строительных материалов	138,4	100,4	119,3
иностранные инвестиции	0,1	-	-
внутренние инвестиции	138,3	100,4	119,3
Металлургическая промышленность	4,3	16,1	1,8
иностранные инвестиции	-	-	-
внутренние инвестиции	4,3	16,1	1,8
Производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования	83,1	44,6	55,2
иностранные инвестиции	-	-	-
внутренние инвестиции	83,1	44,6	55,2
Производство компьютеров и другого электронного оборудования	0,6	0,3	0,7
внутренние инвестиции	0,6	0,3	0,7
Производство электрооборудования	45,9	44,4	16,9
иностранные инвестиции	-	-	-
внутренние инвестиции	45,9	44,4	16,9
Производство машин и оборудования	0,3	8,1	0,9
иностранные инвестиции	-	-	-
внутренние инвестиции	0,3	8,1	0,9
Производство автомобилей и прицепов	23,9	34,5	-
иностранные инвестиции	6,0	-	-
внутренние инвестиции	17,9	34,5	-
Производство прочих транспортных средств	0,5	0,1	0,7
иностранные инвестиции	-	-	-

внутренние инвестиции	0,5	0,1	0,7
Монтаж и ремонт техники и оборудования	73,3	28,0	14,9
иностраннные инвестиции	0,0	6,8	-
внутренние инвестиции	73,3	21,2	14,9
Производство, распределение и поставка электроэнергии, газа и пара	602,9	490,0	486,6
иностраннные инвестиции	157,9	0,4	8,4
внутренние инвестиции	445,0	489,6	478,2
Водоснабжение, очистка и очистка сточных вод	760,1	631,1	354,4
иностраннные инвестиции	310,9	169,1	132,7
внутренние инвестиции	449,2	462,0	221,7

Источник: Азербайджан в цифрах, Статистический бюллетень ConEC, 2020, стр. 76.

Опыт показывает, что одним из основных факторов, обеспечивающих экономический прогресс, являются капитальные вложения. Неизбежно замедление экономической динамики при дефиците инвестиций. Поэтому каждое правительство заинтересовано в непрерывной капитализации экономики. Азербайджан, следуя примеру этого мирового опыта, с первых лет независимости, уделял особое внимание инвестициям. Международные финансовые организации и Давосский всемирный экономический форум оценивают Азербайджан как страну с прекрасной транспортной инфраструктурой в мире.

В то время, когда мировая экономика страдает от пандемии коронавируса, зарубежные вложения в экономический сектор Азербайджана продолжают сегодня. К примеру, за отчетный период зарубежными компаньонами в основной капитал было инвестировано 2 миллиарда 309,1 миллиона манатов. 2 миллиарда 37,3 млн ман. инвестиций в основной капитал из зарубежных стран и международных организаций принадлежат инвесторам из Великобритании, США, Турции, Японии, Швейцарии, Франции, России, Ирана и др.

1.2. Влияние негативных последствий коронавируса на методику учета и составление финансовой отчетности промышленного предприятия

Исследование проводилось на примере деятельности сталелитейного завода Vaku Steel Company (BSC) – 1-го в Азербайджане и на Кавказе частного завода тяжелой металлургии с зарубежным капиталом, начавшего функционировать в 2001 году. Интенсивно развиваясь, компания занимает достойное место в экономике республики, внося ощутимую лепту в формирование рабочих мест, экологического равновесия, увеличение налогов в бюджет из ненефтяной сферы, систематически увеличивая ассортимент новых видов продуктов.

Воздействие пандемии КОВИД-19 для представления финансовых отчетов различно, в зависимости от обстоятельств и обстоятельств компаний, включая степень, в которой операции компаний подвержены воздействию пандемии. Все мероприятия по предотвращению распространения вируса по всему миру, так или иначе детерминируют с экономической деятельностью, что оказало значительное влияние на финансовую отчетность (Baldwin, R., Weder di Mauro, B. 2020: p.78).

Руководству бизнеса следует тщательно учитывать влияние Covid-19 как на промежуточную, так и на годовую финансовую отчетность, весьма значительное для большинства компаний. В Примечаниях к финансовой отчетности раскрывают как оценивание активов и обязательств, так и представление информации о возможности предприятия осуществлять непрерывно свою деятельность.

Вспышка может повлиять на различные бухгалтерские оценки, основанные на будущих прогнозах. Конкретные области, которые могут быть затронуты, перечислены ниже:

- Обесценение основных средств и деловой репутации: многие предприятия могут столкнуться с проблемой низкого спроса на продукцию, которую они производят, или услуги, которые они предоставляют, или на них могут повлиять правительственные ограничения. Некоторые компании могут

зависеть от цепочек поставок или повлиять на производственные мощности в стране / за рубежом. Это может быть триггером обесценения и может потребовать тестирования на обесценение. Однако для многих компаний прогнозирование будущих денежных потоков может стать затруднительным из-за возросшей экономически неопределенной ситуации. Кроме того, ставку приведенной стоимости, применяемую при последней оценке, важно обновлять, чтобы отразить среду рисков на отчетный период.

- Иллюстрация информации о компаниях в их финансовых отчетах в соответствии МСФО № 36 «Обесценение активов» поможет участникам бизнеса, «читающим» эти отчеты, осознать неопределенность в отношении суждений руководства о будущем. Следовательно, потребуются более подробные объяснения, чтобы понять уровень неопределенности оценивания, связанного с расчетом возмещаемой суммы, и чувствительность возмещаемой суммы к возможным изменениям в значительных допущениях (https://www.ey.com/ru_ru/assurance/ey-ifs-publications: 2020).

- Оценка запасов: Принудительное закрытие заводов может оказать значительное влияние на оценку запасов из-за снижения чистой стоимости реализации из-за сокращения запасов и невыполнения договоров купли-продажи.

- Ожидаемые кредитные убытки (SEE): некоторые отрасли и регионы могут серьезно пострадать от экономических последствий Covid-19. Поэтому компаниям необходимо будет должным образом учитывать влияние Covid-19 при учете ожидаемых убытков. Однако компаниям, не предпринимающим никаких усилий, может быть сложно включить прогнозную информацию об экономическом воздействии Covid-19, которая была доступна на отчетную дату. Менеджеру следует разъяснить требуемые информационные данные, чтобы детальнее воспринимать факторы кредитного риска, сроков и неопределенности будущих денежных потоков.

- Отложенный налоговый актив: на возмещаемость отложенного налогового актива могут повлиять изменения в будущих оценках.

Оценка справедливой стоимости.

Важно отметить, что из-за неопределенности экономического воздействия Covid-19 произойдут значительные изменения в допущениях и методах оценки, используемых для измерения справедливой стоимости активов и обязательств организаций к концу отчетного года. На данный момент оценивание, с использованием значительных ненаблюдаемых исходных данных, представляется намного сложнее, чем было ранее. Есть опасность несоответствия оценок, основанных на остатках с предыдущей годовой отчетной даты, с учетом волатильности рынка (Baldwin, R., & Weder di Mauro, B. 2020: p.78).

Компании могут рассмотреть возможность работы с внешними (независимыми) оценщиками чтобы установить справедливую цену активам, не имеющим рыночную цену. И таким образом будет определена справедливая стоимость нефинансовых активов, а именно: материальных активов, активов в форме права пользования и инвестиционной недвижимости, переоцененная с использованием модели переоценки.

Признание выручки.

Компаниям необходимо будет проанализировать обстоятельства, при которых реализуется выручка, например, пересмотр оценок переменных цен, а также сроки признания выручки при продаже клиентам в странах, затронутых Covid-19, во всем мире. Им также следует учитывать последствия для долгов дебиторов, включая оценивание ожидаемых убыточных сумм.

Для оценки степени влияния заражения Covid 19 на мировую экономику, обратимся к тексту МСФО.

Вспышка инфекции COVID-19 в 2020 году имела стремительное развитие. Все мероприятия, направленные на препятствие распространения вируса, оказали свое пагубное воздействие на активность в экономике, а это естественно, сказалось и на представлении финансовых отчетов. Поэтому менеджмент компаний должен очень внимательно рассмотреть воздействие COVID-19 на финансовую отчетность, которое может быть существенным для

каждого отдельно взятого субъекта экономики.

Влияние на финансовую отчетность выражается как в оценивании активов и обязательств, так и в выявлении информационных данных о способности компании по продолжению непрерывной деятельности (Sher I.F. 2015: 34 p.). Итоги, в том числе косвенные итоги падения бизнеса, необходимо учитывать большинству компаний, а не лишь тем, кто расположен в регионах, где больше всего свирепствует пандемия.

Кроме того, существует еще и проблема обесценивания нефинансовых активов, которое никто не отменял. Согласно МСФО № 36 гудвилл (цена фирмы) и нематериальные активы, у которых не установлено время полезного применения, должны проходить проверку на обесценивание не менее раза в течение одного года. Для других нефинансовых активов проверка должна осуществляться во всех случаях, если имеются доказательства вероятности обесценивания этих активов (https://www.ey.com/ru_ru/assurance/ey-ifs-publications: 2020). В случае, когда предприятие временно прекратило свою работу или же быстро снизился спрос, цены, доходы и рентабельность деятельности, то эти события могут являться демонстрацией обесценивания активов.

1.3 Задачи, стоящие перед менеджментом предприятия в условиях Ковид-19

BSC выпускает различную номенклатуру продукции - строительную арматуру, прокат, круглые уголки, швеллеры, катанки, прутки и двутавры, литье различных сортов. Здесь налажено, в том числе, производство качественной стали для машиностроительных, военно-оборонных, авиационных предприятий, нефтедобывающих заводов.

На продукцию BSC обеспечен повышенный спрос не только внутри республики, она экспортируется в Турцию, Грузию, Казахстан, Россию, Туркменистан, Италию и др. страны.

Сегодня у BSC имеются 2 плавильных цеха, несколько прокатных линий, 1 мини-завод и 1 кислородный завод.

Несмотря на отрицательные последствия пандемии коронавируса КОВИД - 19, за прошлые 9 месяцев 2021 года у BSC наблюдались заметные успехи, отразившиеся на производственных и финансовых показателях.

У BSC, деятельность которой развивалась с января по сентябрь 2021 г., по ср. с соответственным периодом 2020 г., наблюдался существенный рост как в производстве, так и в реализации продукции. В изготовлении стальной арматуры достигнут рост 15%, в производстве арматуры-4%, в производстве стальной проволоки-40%, в производстве труб-14%. Выручка от продаж за отчетный период возросла на 54% в сопоставлении с таким же прошлым периодом. Наблюдается рост прибыли BSC, маржи прибыли, чистой прибыли, EBITDA (операционной прибыли до вычета %-в, налогов и амортизаций). BSC закончила такой же прошлым периодом 2020 г. с EBITDA на сумму 475 669 манатов, а в 2021 г. наблюдается рост этого показателя больше, чем в 138 раз (65 839 488 ман).

Перед менеджментом компании стоит задача рассматривать следующее:

- COVID-19 и предпринимаемые для противодействия ему мероприятия – они, как правило, ведут к падению финансовых средств в ближайшей перспективе, могут также привести к росту текущих и прочих затрат, в связи с вышеописанными факторами;

- в результате данных факторов, в частности, снижения цен акций компании рыночная капитализация оказывается значительно меньше стоимости по балансу. И эти факторы, являющиеся индикаторами обесценивания, служат наглядным доказательством для обязательной проверки гудвила и нематериальных активов компании, имеющих не установленный срок полезного применения, выходящий за рамки годового периода;

- предположения и прогнозы денег, используемые в проверочных целях на обесценивание, нужно обновлять, для отражения потенциального воздействия КОВИД-19;

- метод на основе прогнозируемых денежных поступлений (ряд прогнозов, рассчитанных по вероятным допустимым рискам) можно считать лучшим подходом оценивания суммы возмещения, нежели единственный ожидаемый результат для учитывания существенного риска и неопределенных обстоятельств. Потенциальное воздействие мер, принятых для контроля над передачей инфекции, допустимо установить, как добавленный сценарий, в расчетах ожидаемых финансовых поступлений. При рассмотрении различных сценариев возможен целый ряд потенциальных результатов;

- причины, воздействующие на ставки дисконтирования, независимо от того, определяется ли возмещаемая сумма, следует предусмотреть, что позволит отражать влияние пандемии и принимаемые в этом направлении меры, контролируя, в частности, безрисковую ставку, страновой риск и риск по активам. Дисконтированную ставку для подхода с определенным предполагаемым исходом, следует откорректировать, учитывая риск, вызванный КОВИД-19. На менеджмент возлагается обеспечения отражения соответствующих рисков в финансовых отчетах (https://www.ey.com/ru_ru/assurance/five-financial-reporting-issues-toconsider-as-a-consequence-ofcovid-19).

Раскрытие информации.

В МСФО № 36 представлены обширные требования, раскрывающие информация. Менеджмент обязан внести ясность в деле раскрытия допущений по поводу контроля гудвилла и нематериальных активов с неустановленным сроком их полезного применения.

Руководству также следует учитывать требования МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», раскрывающих главные причины не установления оценок, из-за чего велика вероятность риска корректировки

отчетности в следующих периодах (Davia, H., Coggins, P., Wideman, J. and others 2012: p.114).

Что касается ассоциированных и совместных предприятий по методу долевого участия, то здесь руководство компании обязано обсудить проблему того, как воздействует вирус КОВИД-19 на обесценивание их основных показателей (https://www.ey.com/ru_ru/assurance/ey-ifs-publications: 2020).

Запасы

В отношении запасов иногда возможно возникновение ситуации, когда может потребоваться списание запасов до чистой стоимости продаж. Такие списания возникают из-за замедления запасооборачиваемости, низких цен по сырью и товарам, а также старением запасов в связи с малым, по сравнению с ожидаемым, объемом продаж (Волошин Д. А., 2016: с.89).

По условиям МСФО № 2 «Запасы» необходимо зачисление постоянных косвенных расходов на стоимость запасов, с учетом функционирования производственных мощностей без отклонений. А с уменьшением объема производства возможно и изменение величины включенных накладных расходов в стоимость запасов (Сигидов Ю. И., 2012).

Поэтому компаниям следует своевременно оценивать важность и существенность всяких списаний, с необходимым раскрытием в отчетах.

Основные средства.

В условиях КОВИД-19 может складываться ситуация, когда недостаточно в полном объеме и мощности происходит эксплуатация машин и оборудования, т.е. основных средств. Не исключена и приостановка использования основных средств на каком-то определенном сроке, а также остановка капитальных проектов. Вместе с тем, по требованиям МСФО №16 должно продолжаться начисление амортизационных начислений в Отчете о прибылях и убытках, даже в случае временного неиспользования долгосрочных активов.

Обесценивание по МСФО № 9 Финансовые инструменты.

Компании работают с финансовыми инструментами, имеющими

обыкновение подпадать в сферу функционирования модели ожидаемых кредитных убытков (ECL) согласно стандарту № 9, а потому менеджменту следует не упускать из внимания влияющий фактор - КОВИД-19 на убытки по кредитам, которые ожидаются. В вышеназванные средства входят ссуда, торговая и пр. задолженность, долговые средства, активы по контрактам, дебиторка по аренде, долги по передаче кредитов.

Руководству следует учитывать влияние КОВИД-19 на:

- оценку ожидаемых кредитных убытков на уровне 12-ти месяцев или планируемых убытков по кредитам в течение всего срока. При существенном росте кредитного риска, прогнозируемый кредитный убыток с момента начального признания следует оценивать как ожидаемый убыток за итоговый период, а не двенадцатимесячный планируемый убыток. Здесь исключение могут составлять активы, оцениваемые, исходя из более простого метода, в частности, к/дебиторская задолженность и контрактные активы, рассчитываемые с применением ожидаемого кредитного убытка за итоговый период; а также:

- оценка самого ECL, предполагающее включение:
- кредитного риска - при предположительном росте влияния негативных факторов от КОВИД-19 на бизнес принципала;
- суммарной величины риска при кризисном состоянии принципала. В такой ситуации предприниматели, потерпевшие урон от КОВИД-19, вправе применять существующие неиспользуемые заемные средства или перестать производить платежи по своему усмотрению, или оплата может занять больше времени, чем обычно, что приведет к большей сумме риска; а также
- предполагаемый убыток в результате неисполнения обязательств - может увеличиться, если КОВИД-19 приводит к уменьшению справедливой стоимости нефинансовых активов, данных по залогу.

При подготовке прогнозной информации по кредитным убыткам компании важно учитывать привходящие неблагоприятные прогнозы из-за

воздействия КОВИД-19. Этого можно достичь, добавив параллельные внештатные сценарии к уже имеющимся. Можно вносить изменения к ранее существующим.

Одной из основных задач менеджмента во время пандемии должно быть умение раскрыть информацию по поводу негативного воздействия инфекции на обесценивание финансовых активов. В частности, при раскрытии информации, следует отразить факт воздействия прогноза на оценивание планируемых кредитных убытков, детальные данные о существенных переменах в выдвинутых гипотезах и изменениях в ожидаемых убытках по кредиту.

II ГЛАВА. СУЖДЕНИЯ О ПРИЗНАНИИ И ОЦЕНИВАНИИ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ

ПАНДЕМИИ

2.1. Признание и оценка статей финансовой отчетности

Известно, что данные о работе разных коммерческих организаций любой сферы, отражается в финансовой отчетности (ФО), составляемой на базе предписаний национальных или международных стандартов. Как мы отметили выше в магистерской диссертации, в Азербайджане коммерческие организации, в т. ч. промышленные предприятия свои отчеты составляют по предписаниям, изложенным в Концептуальных основах представления ФО и соответствующих МСФО. Каждая компания формирует отчетные формы, показывающие ее финансовое состояние, прибыли и убытки, движение денег, причины изменения собственного капитала. Кроме того, составляются Примечания, и сопоставительные данные прошлых лет, в случае, когда организация:

- ✓ использует что-либо из прошлой учетной политики
- ✓ пересчитывает с учетом ретроспективы в отчетности; или же
- ✓ делает переклассификацию статьи в отчетах (Сотникова Л. В., 2011: с.88).

В данном параграфе мы рассмотрим вопросы признания статей, в частности активов, обязательств и капитала в бухгалтерском балансе. При признании элементов или статей отчета о финансовом состоянии используется термин «балансовой стоимостью».

Согласно Концептуальным основам предприятия, и промышленные предприятия в частности, в отчете о финансовом положении дают данные по поводу признаваемых активов, обязательств и капитала. В Примечаниях предприятию предписано представить инфо о следующих статьях:

- ✓ не признаваемых активах и обязательствах, в т. ч. данные о могущих иметь место рисках из-за статей указанных непризнанных элементов;
- ✓ потоках денег;
- ✓ взносах учредителей/акционеров и оплатах им; и

- ✓ методиках и суждениях, использованных для оценивания представленных статей и раскрытия их в суммовом выражении, и об изменениях применяемых допущений и суждений (<https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>).

Очевидно, что вся информация бухгалтерского баланса основывается не на всех фактических данных, и не факт, что они являются абсолютно точными. Отчет о финансовом положении, вместе с данными, полученными от измерения фактических событий отражают и данные, базируемые «на оценках, суждениях и моделях» (Davia, H., Coggins, P., Wideman, J. and others, 2012: p.10)

По существу это означает, что Концептуальные основы потенциально приемлет методы, оценивания, суждения, для отражения рисков и неопределенностей, могущих иметь место из-за COVID 19. Пока COVID 19 продолжается в разных штаммах, эти неопределенности и риски остаются, поэтому их следует учитывать и отражать в отчетности, и прежде всего, в отчете о финансовом положении компании. Данная форма отчетности предназначена для отражения информации о ресурсах организации и правах требования к ней. На величину и качество подобной информации влияют не только экономические операции, но и иные события, например, тот же COVID 19. Под влиянием перемен в экономике и прочих условий происходят перемены в используемых ресурсах компании и праве требований к ней. Следовательно, это обуславливает применению соответствующих и адекватных суждений, моделей или же пересмотра уже распространенных и применяемых суждений и моделей. Суждениям следует носить не общий, а конкретный характер по конкретной статье каждого элемента Бухгалтерского баланса. Однако признание статей осуществляется в случае, если они отвечают требованиям установленных критериев. Понятие о признании каждого элемента ФО и их критериях, регулируемые МСФО, раскрыты в Концептуальных основах. Согласно данному документу, признать статью ФО, означает идентифицировать ее, в случае удовлетворения формулировке одного из ее элементов. Относительно элементов отчета о финансовом

положении, это означает, что статьи могут включаться в указанный отчет лишь в том случае, если они отвечают определению актива, обязательства и капитала. В связи с этим, приведем определение каждого из элементов, приводимых в Концептуальных основах.

«Актив - экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий». Но данная формулировка не способствует раскрытию экономической сути или функции рассматриваемого элемента. Поэтому в Концептуальных основах показано, что: «Экономический ресурс – право, обладающее потенциалом создания экономических выгод» (<https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>).

Как видно, по предписанию Концептуальных основ источником создания выгод выступают именно права на эти ресурсы. Однако следует иметь виду, что объектами затрат по приобретению и созданию определенных активов или ресурса является не право как таковое, а актив, выступающий как учетная единица, и следовательно, становящийся статьей Отчета. Не вдаваясь в детали рассматриваемого вопроса отметим лишь то, что определение актива меняется в соответствии изменениям содержания концептуальных основ, разрабатываемых Советом МСФО. Это касается и формулировке обязательства: – «Обязательство – обязанность компании передавать экономический ресурс, вытекающая из прошлых событий» (<https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>).

Что касается собственного капитала, то он определен, как «Остаточная доля в активах организации за вычитыванием ее обязательств» (<https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>). Такая формулировка носит чисто математический характер.

Отметим, что предприятие наделено правами отражения в отчете о финансовом состоянии лишь признанных статей. Иначе говоря, подлежат признанию лишь статьи, отвечающие формулировке всех элементов бухгалтерского баланса. Одновременно, признанию подлежит далеко не

каждая статья, соответствующая формулировке показанных элементов. Объясняется тем, что есть ситуации, когда отдельные статьи, полностью попадающие под формулировку элементов, не представляет полезности для стейкхолдеров. Следовательно, по предписанию Концептуальных основ, основными и главными условиями для того, чтобы признать какую-то статью отчетности, следует считать уместность и правдивость при представлении информации. Лишь уместность и правдивость могут считаться основными качественными информационными характеристиками, делающие ее полезной для привлечения инвесторов, заимодавцев и др. пользователей, принимающих управленческие решения на базе данных ФО представляющей ее организации.

В Концептуальных основах четко указывается, что признание актива допускается даже в случае, низкой возможности обеспечения экономической пользы с данного актива. При таком раскладе ситуации уместными данными по этому активу считается информация о масштабе получения этих выгод, прогнозируемом периоде их формирования и воздействиях, в том числе связанных с COVID 19, влияющих на вероятность их поступления в данную организацию. Подобную информацию, как правило, можно представить в примечаниях.

Такой подход к признанию объекта в качестве актива, мы считаем, является более приемлемым, чем тот, который предусматривает, что объекту надлежит быть признанным активом, если он имеет потенциал создания экономической выгоды в будущих периодах. Так, например, в условиях пандемии объект может быть признан активом, но он может иметь незначительную возможность образования выгод в связи со спадом производства и потребления, обусловленного этой пандемией. Главным является то, что активы (экономические ресурсы) позиционируются в качестве имеющегося права, вобравшее в себя потенциал создания экономических выгод сейчас, а не в будущем. На уровень использования способности создания экономических выгод в будущих периодах будет влиять многие факторы, в том числе продолжительность, степень распространенности и

опасности штаммов COVID 19.

Вопреки предписанию Концептуальных основ о том, что экономический ресурс - просто право, подтверждающее способность получения экономической выгоды, отдельные МСФО для признания какого-либо объекта в качестве статьи бухгалтерского баланса в число критериев признания включают и такой критерий как вероятность приобретения организацией будущих выгод от объекта. Например, к подобным документам относятся МСФО № 16 «Земля, строение и оборудования», МСФО № 38 «Нематериальные активы», МСФО № 40 «Инвестиционная недвижимость» и другие. Видимо это объясняется тем, что все стандарты были разработаны и утверждены до вступления в силу Концептуальных основ, и как подчеркивается в этом документе, предписания Концептуальных основ не приводит автоматически к изменениям определенных положений стандартов. Тем не менее, все коммерческие организации при признании объектов в качестве актива должны исходить из принципов осмотрительности и существенности, а также степени полезности информации. Непризнание активов в балансе должно приводить к признанию расходов в отчете о результатах финансовой деятельности организации.

Порядок признания обязательств во многом схож с порядком признания активов. В частности, в отчете о финансовом положении подлежат признанию лишь статьи обязательства, отвечающих критерию соответствия элемента «обязательство». Обязательство, как и актив, подлежит признанию только, если в случае признания упомянутого обязательства пользователи финансовой отчетности получают информацию, обладающую полезностью, а именно:

- уместную информацию об обязательстве; и
- правдиво представленную.

При несущественной возможности убывания экономической выгоды, относящейся к погашению обязательств уместной будет считаться информацией о величине выбытия этих выгод, предполагаемом сроке их образования и воздействиях, в том числе связанных с COVID 19, повлиявших

на это.

Обязательства следует признавать даже тогда, когда касательно этого обязательства есть какая-нибудь неопределенность, и обязательство имеет место. Но малозначительной является вероятное выбывание относимых к этому обязательству экономических выгод. Информация о таких обязательствах должна быть предоставлена в Примечаниях к финансовой отчетности.

Поскольку величина собственного капитала определяется как разница между величиной активов, имеющих в распоряжении и под контролем организации и всех ее обязательств, то Концептуальные основы не предписывают какие-либо конкретные критерии для признания этого элемента отчета о финансовом положении. Величина номинального капитала признается в сумме номинальной стоимости выпущенных и размещенных обыкновенных акций.

Резюмируем: в отчете о финансовом положении должны быть признаны те статьи, которые:

- отвечают формулировке актива, обязательств или капитала; и
- несут нужную инфу для стейкхолдеров.

О непризнанных статьях активов и обязательств должна быть представлена информация в Примечаниях (Кирьянова З.В., 2012: стр.342).

Суждением следует охватить не только, даже не столько вопросы признания и непризнания отдельных объектов и статей элементов, сколько базы и методы определения их величины. Дело в том, что процесс признания элементов осуществляется словесно, то есть признание, как таковое, не ведет к образованию какой-либо величины. Величина любого объекта, признаваемого в качестве статьи бухгалтерского баланса, определяется путем применения соответствующей базы и методов оценки.

Сообразно Концептуальным основам, базой для оценки являются определяемые характеристики статьи (<https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>).

Основанием для оценивания считается на основе исторической стоимости, либо же на основе - текущей. И платформа оценивания на основе первоначальной (исторической) стоимости, платформа оценивания на основе переоцененной стоимости (текущей) учитывают различные факторы и обстоятельства. На основе изучения можно утверждать о применимости обеих баз оценивания и, в особенности, о фактической применимости в условиях всемирной пандемии. То есть названные базы оценивания достаточны для предоставления нужной информации стейкхолдерам при продолжающемся COVID-19, и, следовательно, нет необходимости установления каких –то дополнительных или специфических методов оценивания активов и обязательств для определения влияния последствий пандемии на финансовое положение отчитывающегося предприятия. В частности, основанием для формирования показателей исторической стоимости являются операции, события, факты хозяйственной деятельности, совершаемые в условиях COVID- 19. Это означает, что в этих показателях уже учтены последствия пандемии.

Фактически понесенные затраты, с точным денежно-стоимостным измерением и подтверждением соответствующими документами, являются фундаментом формирования исторической стоимости. Можно сказать, что историческая стоимость считается отражением всех обстоятельств, существовавших на дату создания актива и возникновения обязательств. Историческая стоимость созданного или приобретенного актива формируется суммарным объемом потраченных затрат, включающих возмещаемые суммы, выплачиваемые на приобретение и создание активов, с суммированием расходов по сделке. На дату образования обязательства его историческая стоимость формируется из возмещаемой суммы, полученной за ответственность принятого обязательства, за вычетом затрат по сделке.

Следовательно, на дату создания актива и формирования обязательств их историческая стоимость складывается не на основе каких-либо суждений, а на

базе цены операций и/или событий, после которых они были сформированы.

В различных ситуациях и при определенных обстоятельствах, по истечению нескольких лет, может происходить обновление исторической стоимости и активов, и обязательств:

- во время начислении амортизации долгосрочных активов;
- во время получения денежных выплат, для того, чтобы частично или в полном объеме погасить стоимость активов;
- в случае обесценивания определенных активов;
- при рассчитывании процентов, как составляющей финансирования, касающегося данного актива.

Обновление исторической стоимости обязательств обычно имеет место при:

- частичном или совершенно полном погашении обязательства;
- изменении статуса обязательства на обременительное;
- при рассчитывании процентов, как составляющей финансирования, касающегося данного обязательства.

Установление исторической стоимости экономического актива и обязательства требует использования метода оценки по амортизационной стоимости. Однако, отличаясь от нефинансовых активов и обязательств, историческая, то есть амортизируемая цена актива и обязательства, отражает не фактические данные, а расчетное оценивание или скорректированные суммы денежных потоков в ближайшей перспективе, которая рассчитывается на базе способа эффективной ставки, определенной на конкретное число начального признания финансового актива и обязательства. Такие потоки денег могут подвергаться к разному роду рисков, в зависимости от изменения экономических и других условий, а также влияния последствий COVID-19. К рискам, влияющим на величину и время дисконтируемых потоков денег можно отнести кредитные риски, риски по процентам, риски по валюте, риск ликвидности и прочие. Несомненно, что эти риски увеличились из-за возникновения и распространения пандемии. Самыми возможными

предвидятся риски ликвидности, имеющие место при наличии у предприятия трудностей при возврате долгов. Это во многом зависит от рыночной предприимчивости предприятия, на которую существенно влияют предпринимаемые меры правительства по укрощению или уменьшению масштаба и скорости распространения COVID-19. Изменения величины амортизируемой стоимости финансового актива и финансового обязательства обычно имеют обыкновение происходить после первоначального их признания. В таких случаях важно и нужно применять суждения, с тем чтобы правильно устанавливать степень того или иного риска и его влияние на величину и сроки дисконтируемых потоков денежных средств, связанных с финансовыми активами и обязательствами.

Можно сказать, что все виды оценки на основе текущей стоимости являются расчетными и основываются на суждениях. Они применяются для того, чтобы определить насколько под влиянием различных факторов изменилась первоначальные оценки активов и обязательств с момента их признания в качестве таковых. Оценивание на базе текущей стоимости дает возможность формировать инфо об активах и обязательствах с учетом условий и обстоятельств, действующих на конкретное число оценивания. Оценивание на базе текущей стоимости воспроизводит инфо в расчетных оценках денег и других воздействующих элементов, введенных в стоимость. Если историческая стоимость складывается на базе фактической цены операции и прочего события, то при формировании текущей стоимости актива и обязательства она вовсе не используется.

Кратко рассмотрим суть вышеперечисленных методов оценки на базе текущей стоимости. Еще раз отметим, все они расчетные, то есть в той или иной мере основываются на суждениях.

Справедливая стоимость, описываемая в Концептуальных основах, прописана в Стандарте 13 «Справедливая стоимость». Указанная дефиниция здесь определяется так: «К справедливой стоимости относится цена, полученная за реализацию актива или выплаченная в момент передачи

имеющегося конкретного обязательства в процессе стандартной сделки между акторами на дату оценивания» (https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/prilozhenie_%E2%84%96_7_ru_gvt_ifrs_13_may_2011.pdf). МСФО №13 и Концептуальные основы дают подробное описание методов и способов расчета справедливой стоимости. Из указанного определения, а также из описываемых методов и способов вытекает, что справедливую стоимость можно представить в виде цены на то число месяца, когда идет оценка, но все же она является не фактической, на ее основе не формируется историческая стоимость. В случае, когда мы не рассматриваем историческую стоимость как цену входа, мы рассматриваем справедливую стоимость как отражение цены выхода. Справедливая стоимость фактической ценой может быть только тогда, когда ее величина становится реализованной. Например, если реализация какого-то актива выполняется по установленной предприятием справедливой стоимости (без учета реализационных затрат), то такую цену следует считать фактической.

По требованию отдельных международных стандартов, некоторые статьи бухгалтерского баланса во время первоначального признания необходимо оценивать не по исторической, а именно по справедливой стоимости. В частности, международный стандарт № 9 «Финансовые инструменты», предписывает, что для первоначальной оценки финансовых активов берется справедливая стоимость и еще суммируются к ней затраты, связанные со сделкой. И для первоначальной оценки финансовых обязательств также берется справедливая стоимость, из которой уже вычитаются затраты, связанные со сделкой. Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», то же самое можно отнести и к биологическим активам в (https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_41.pdf).

Допустим такую ситуацию. Промышленная компания имеет сельскохозяйственный компонент. Компания заключает договор с продавцом на покупку биологического актива. Цена договора составляет 100 тыс. ман. С первоначального момента справедливая стоимость биологического актива

была оценена на этапе признания 80 тыс.ман. (без учета продажных расходов). Возникает такой вопрос: По какой сумме следует отражать приобретенный актив в Бухгалтерском балансе (отчете о финансовом состоянии)? Разумеется, что только по справедливой стоимости, то есть по сумме 80 тыс. ман.

При этом должна составляться следующая бухгалтерская запись:

Дебет Биологический актив - 80 тыс. ман.;

Дебет Прибыли или убытки - 20 тыс. ман.;

Кредит Денежные средства - 100 тыс.ман.

Ценность использования касательно активов и стоимость исполнения касательно обязательств, так же, как и упомянутая выше справедливая стоимость, принимаются как расчетные, и очевидно, основаны на профессиональных суждениях. Если справедливая стоимость основана на допущениях или суждениях, принимаемых как специфические с позиции акторов на рынке, то ценность использования, касательно активов и стоимость исполнения касательно обязательств, базируются на допущениях или суждениях, которые являются специфическими для конкретной компании.

Ценность пользования и цена исполнения базируются на перспективных денежных потоках, и они свободны от затрат по сделке. Сравниваются две величины:

- справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу – 110 тыс. ман.;
- и ценность использования – 127 тыс. ман.

Таким образом, возмещаемая стоимость оборудования составляет 127 тыс. ман., а убыток от его обесценивания- 18 тыс. ман. (127-145):

Дебет 731-3 «Убыток от обесценения» - 18 тыс. ман.;

Кредит «Стоимость машин и оборудования» - 18 тыс. ман.

На 31.12.2021 года в отчете о финансовом положении компании оборудование показывается в сумме 127 тыс. ман.

Стоимость исполнения в отчете о финансовом положении отражается

также по дисконтированной стоимости потоков денежных средств,

Компания имеет производственное оборудование, для учета которого применяется модель учета по себестоимости. У этого предприятия возникли некоторые трудности с реализацией продукции, в связи с пандемией COVID 19. Пока продолжается пандемия, есть опасение, что в ближайшие 3 года объем продажи существенно сократится. В связи с этим, компания хочет определить возможное обесценивание актива. IAS 36 «Обесценение активов» устанавливает, что возмещаемая стоимость определяется как наибольшая из 2-х величин – справедливая стоимость минус затраты на реализацию и ценности использования (<https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/02/main/ias36.pdf>).

Балансовая стоимость актива на 31 декабря 2021 года - 145 тыс.ман. Суждения позволили определить, что справедливая стоимость актива минус реализационные расходы на указанную дату, установлена в сумме 110 тыс. ман. Надо определить еще и ценность использования оборудования. Ниже приводится расчет ценности использования компанией оборудования за три года (см. таблицу 2).

Таблица 2: Расчет ценности использования оборудования компании за три года

Годы	Выручка от продажи продукции, тыс. ман.	Расходы (без учета расходов на амортизацию), тыс. ман.	Чистые денежные поступления (гр.2 – гр.3), тыс. ман.
1	2	3	4
2022	135	61	74
2023	95	52	43
2024	68	42	26
Всего	298	155	143

Источник: Таблица составлена автором на основе данных компании BSC

Для дисконтирования будущих чистых денежных сумм ставка дисконта берется в размере 8 %. Тогда ценность использования по дисконтированной стоимости денег рассчитывается следующим образом

(см. табл.3):

Таблица 3: Расчет ценности использования оборудования по дисконтированной стоимости денег

Годы	Коэффициент дисконтирования по годам	Чистые денежные поступления	Дисконтированная стоимость чистых денежных поступлений / ценность использования
022	0,92593	74	$74 \times 0,92593 = 69$
2023	0,85734	43	$43 \times 0,8573 = 37$
2024	0,79209	26	$26 \times 0,79209 = 21$
Итого	-	143	127

Источник: Таблица составлена автором на основе данных компании BSC

необходимых для погашения обязательств в будущем. Поскольку ни ценность использования, и ни стоимость исполнения не являются непосредственно наблюдаемыми, то они определяются на базе методов оценки, основанных на денежных потоках, на величину которых могут влиять различные факторы, в том числе обусловленные пандемией COVID 19.

Текущая стоимость замещения существующих активов и обязательств, как и выше рассмотренные методы, представляется расчетной. Так, для текущей стоимости замещения имеющихся в наличии активов выдается цена, на которую возможно было купить или сформировать похожий актив на каждое конкретное число оценивания. Помимо этого, для текущей стоимости замещения имеющихся в наличии активов можно взять также возмещение, получаемое (вероятно) за принятие ответственности за обязательство. К текущей стоимости замещения обязательства относится возмещение, с вероятностью получения по обязательству на конкретный срок оценивания минус расходы, связанные со сделкой (<https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>).

Следует отметить, что текущую стоимость замещения нередко приравнивают к «стоимости входа», величина которой устанавливается на основе рыночных цен.

В следующем параграфе диссертации рассмотрим, как влияет или может влиять пандемия COVID 19 на содержание и структуры отчета прибыли или убытка.

2.2. Влияние коронавируса Ковид-19 на содержание и структуру Отчета о прибылях и убытках

В элементы Отчета о финансовых результатах (или отчетов - о прибыли или убытке), как известно, входят доходы и расходы. Чтобы признать в отчете доходы и расходы, сообразные статьи обязательно подлежат соответствию определения вышеназванных элементов. Доходы и расходы в Концептуальных основах трактуются следующим образом:

Доходы – это увеличение активов или уменьшения обязательств, приводящие к увеличению капитала...; Расходы – это уменьшения активов или увеличения обязательств, приводящие к уменьшению капитала... (<https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>).

Изложенные выше определения показывают связь доходов и расходов и элементов отчета отчетности другими словами, они возникают в соответствии с видоизменениями активов и обязательств, и в конечном счете влияют на суммарный объем капитала организации. Поэтому между признанием доходов и расходов и преобразованиями стоимости активов и обязательств наблюдается взаимосвязь. К критериям признания доходов следует относить:

- признание или подъем стоимости актива по балансу; либо
- отмена признания или снижение стоимости обязательства.

К критериям признания расходов следует относить:

- первоначальное признание или рост стоимости обязательства; либо

- отмена признания или снижение стоимости активов.

Оценивание доходов и расходов происходит, согласно информационным данным, взятым из операционной цены или части событийных фактов, откуда они и сформировались. При происхождении перемен в начальной стоимости актива (обесценение, амортизация) или перемен в начальной стоимости обязательств (при обременении обязательств), суммарные объемы доходов и расходов варьируют.

Возникают вопросы: всегда ли величина доходов и расходов определяется исходя из цены операции, может ли величина доходов и расходов определена на основе суждений?

В ходе нормального ведения дел величина обоих элементов определяется, исходя из цены операции и фактически понесенных расходов. Так, например, если предприятие поставляет покупателю продукцию, и величина выручки от ее продажи, а также срок поступления выручки (как правило, в течение 60 дней) фиксируется в договоре, заключенном между продавцом и покупателем, то можно, с высокой вероятностью, считать, что величина дохода отражает цену операции. Таким образом, одновременно, с признанием дебиторской задолженности, будет признан и доход от продажи. Признание же дохода приведет к признанию себестоимости продажи, то есть соответствующих расходов. Величина себестоимости или расхода – это фактически понесенные на производство продукции материальные, трудовые и денежных ресурсы. Следовательно, можно сказать, что возникшие в результате продажи актив (дебиторская задолженность), доход (выручка от продажи) и расходы (себестоимость продажи) оцениваются, исходя из цены операций, и при этом все указанные элементы отражаются по исторической стоимости. В таком случае, отсутствует какая-либо неопределенность, и поэтому нет необходимости прибегнуть к суждениям, в том числе суждениям, обусловленным COVID-19. Картина кардинально меняется, когда под влиянием распространения COVID-19, резко снижается потребительский

спрос на многие товары и услуги, в результате чего сокращается производство, многие предприятия становятся неплатежеспособными. Потребители, по причине снижения доходов, уменьшают свои расходы на потребление, инвесторы сокращают инвестиции на развитие производства, инфраструктуры и т. д. В результате разрыва производственно-снабженческой цепочки, снижения спроса и предложения, приводящие к падению доходов, многие предприятия сокращают вознаграждения работникам и увольняют их. Все это сильно влияет на расчетную оценку будущих денежных потоков, на величину и сроки возникновения и поступления доходов, на степень ликвидности, кредитоспособности предприятия и его контрагентов. Эти и другие факторы обуславливают возникновение неопределенности, и, следовательно, применение допущений и суждений в отношении доходов и расходов предприятия. При использовании разного рода допущений и суждений, в условиях неопределенности, обязательно надо учитывать принцип осмотрительности. Дело в том, что реализация допущений и суждений, которые были или будут приняты без учета принципа осмотрительности, может значительно влиять или изменять величину активов и обязательств, и связанных с ними доходов и расходов (Бернштейн Л.А., 2016).

Изучение показывает, что при применении каких-либо суждений относительно доходов и расходов, надо руководствоваться предписаниями МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности». При этом следует отметить то обстоятельство, что Международные стандарты не разрешают компаниям вносить корректировки в свою отчетность в связи с пандемией и отражать в итоге «как было бы» в гипотетической ситуации (https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_1.pdf; ред. от 02.04.2013).

Это означает, что:

- представленные в отчете о прибыли или убытке статьи должны соответствовать принятой организацией учетной политике;
- статьи должны быть представлены в удобном для пользователей формате;

отдельные статьи не должны быть произвольно разделены на обычные и необычные расходы;

- эффект COVID 19 должен быть разъяснен только в примечаниях к финансовой отчетности;
- не должны изменяться функции и природы статей доходов и расходов, предписанные в соответствующих стандартах.

Все расходы компании подлежат классификации или по характеру, или по назначению. Это зависит от направленности, аспектов, обеспечивающих надежность и уместность информационных данных. Компании, с учетом масштабов, типов деятельности, вправе предоставлять Отчет о прибылях и убытках или по характеру расходов или по назначению.

Изучение показывает, что, при определении эффекта COVID -19, нет необходимости включить в ту или иную классификацию расходов какие-либо дополнительные статьи. Вся информация о величине эффекта COVID 19 на финансовые результаты должна быть отражена в рамках указанных статей. Однако содержание и характер такой информации следует раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности. Очевидно, что величина информации по той или иной статье будет определена как результат применяемых допущений и суждений. При этом важным вопросом является выбор статьи или статей, которые должны быть подвергнуты к суждению со стороны организации. Для этого целесообразно использовать требования, сформулированные в соответствующих информационных рекомендациях профессиональных организаций, отдельных ученых, практических работников.

Как показывает изучение, из статей отчета о прибыли и убытка и прочего совокупного дохода относительно меньшую уязвимость к COVID -19 имеют статьи расходов, а наибольшую - статьи доходов. Это обусловлено тем, что если величина статей расходов определяется, в основном, исходя из фактически использованных ресурсов, то величина статей доходов, как правило, формируется, исходя из цены операции. Сообразно МСФО № 15

«Выручка по договорам с покупателями», цена операции - это сумма возмещения, права на них организация планирует взять в обмен на доставку товаров и услуг покупающей стороне (<https://www.accaglobal.com/cis/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs15.html>). Цена операции или сумма возмещения может включать в себя не только фиксированную, но и переменную сумму, или обе.

Исходя из предписания МСФО 15, компания, рассчитывая цену операции обязана учитывать воздействие указанных внизу показателей:

- варьируемую плату;
- лимит оценивания варьируемой платы;
- существование существенной финансовой составляющей в договоре;
- не денежное вознаграждение;
- возмещение, подлежащее уплате покупателю.

Величина возмещения может быть чувствительной ко всем этим факторам, и особенно к COVID - 19. Поэтому при установлении операционной цены и ее компонентов компания анализирует условия договора. Если учесть, что все договора с покупателями имеют коммерческий характер, то риски, расположение во времени и ожидаемая сумма денег от реализации могут изменяться, в результате изменения условий договора.

Объем переменчивого возмещения порой бывает ниже, чем цена договора. Это обстоятельство еще раз свидетельствует, что переменное возмещение первоначально является не фактической, а расчетной величиной, на которую влияют много неопределенностей, в том числе связанной с пандемией COVID-19. Переменчивое возмещение может иметь такие форматы как уступка в цене, торговая скидка за объем, ретро – бонусы, компенсацию, кредиты, стимулирующие выплаты, премиальные и т.д. Возмещение может быть переменчивым и в случаях, когда его получение будет связано с будущим событием, вероятность происхождения которого неизвестна. Суммы, уплачиваемые покупателям, следует исключить из цены договора или операции, следовательно, это приведет к уменьшению выручки, то есть дохода от продажи.

Как уже отмечалось выше, пандемия COVID-19 может сказаться на платежеспособности покупателя выплатить возмещение. Может случиться и такое, когда организация - продавец согласен продлить сроки оплаты или получить меньшую сумму, по сравнению с той, которая была предусмотрена в период подписания соглашения. Во всех случаях организация обязана детально анализировать все обстоятельства, условия, применять суждение, которое обеспечивает получение временного возмещения. Расчетная величина постоянного и меняющегося возмещения должна быть оценена не только в период подписания соглашения, но и в каждом последующем периоде.

МСФО № 15 предписывает 2 способа оценивания временного возмещения:

- способ ожидаемой стоимости; и
- способ более вероятной величины.

В соответствии с первым методом суммируются предполагаемые значения в определенном диапазоне, взвешенные, исходя из степени их вероятности. Ожидаемая стоимость, определяемая этим методом, может выступить адекватной расчетной оценкой суммы временного возмещения, когда у компании имеется существенный объем договоров с подобным содержанием.

При использовании второго метода выбирается только такое значение из диапазона значений величины возмещения, которое является более вероятным.

Следует учесть, что расчетные оценки, с применением метода ожидаемой стоимости, осуществляются на уровне договора, а расчетные оценки, с применением метода более возможной величины – на уровне портфеля договоров. Чтобы оценить воздействие всякой неопределенности, из-за пандемии COVID-19 и других факторов, на величину переменного возмещения, компания обязана последовательно применять один способ оценивания, указанный в договоре и к аналогичным видам договоров (https://unctad.org/system/files/officialdocument/ciiisard99_ru.pdf,2020).

Как же определяется расчетная величина переменного возмещения с использованием вышеуказанных методов?

Исследуемая компания заключила договор с покупателем на поставку товаров на сумму 4 млн. манат. Предусмотрено выполнить заказ в течение двух лет. Условиями договора предусмотрено, если компания выполнит заказ за полтора года, то она получит от покупателя премию в 300 тыс. ман., которая снижается на 30% за каждый из просроченных 30 дней. Заказ выполняется в условиях продолжающейся пандемии. Поэтому есть суждение, что заказ не будет выполнен в срок. Сколько же составит цена операции на момент подписания договора?

В связи с тем, что наша компания уже более одного года работает в условиях COVID -19, для оценки расчетной величины выручки используется метод ожидаемой стоимости. У руководства и специалистов предприятия имеются следующее суждение относительно окончания заказа:

45 % считают - заказ будет выполнен в срок;

35 % считают - заказ будет выполнен с опозданием в 1 месяц;

20 % считают - заказ будет выполнен с опозданием в 2 месяца;

Рассчитаем величину переменного возмещения:

$(4 \text{ млн.} + 300 \text{ тыс.}) \times 45\% = 1935 \text{ тыс. ман.}$

$(4 \text{ млн.} + 210 \text{ тыс.}) \times 35\% = 1474 \text{ тыс. ман.}$

$(4 \text{ млн.} + 120 \text{ тыс.}) \times 20\% = 824 \text{ тыс. ман.}$

Итого 4233 тыс. ман.

Таким образом, расчетная величина выручки по договору составила 4233 тыс. ман. Такая сумма должна уточняться на каждую отчетную дату.

Компания заключила договор с покупателем на поставку товаров на сумму 2 млн. манат и предусмотрено выполнить заказ за один год. По договору предусмотрено, что если компания выполнит заказ за один год, то она получит от покупателя премию в 200 тыс. ман. Если произойдет задержка выполнения заказа в связи с продолжающейся пандемией COVID 19, премия не будет

получена. Есть суждение, что возможность исполнения заказа в установленное время составляет всего 10 %. Надо ответить на вопрос о том, сколько же составит цена операции на срок заключения договора? Ответ на данный вопрос заключается в следующем суждении: Из-за продолжающейся пандемии COVID 19, компании следует работать с методом «более вероятной величины», а степень вероятности выполнения заказа в срок составляет всего 10 %. Это означает, что компании никакая премия не «светит». Очевидно, цена операции установлена в объеме 2 млн. ман.

2.3. Возможности пересмотра показателей финансовой отчетности в условиях коронавируса

Изучение показывает, что прежде, чем произвести поправки и изменения в показателях финансовой отчетности с учетом пандемии, необходимо тщательно проанализировать действующие условия на дату составления отчетности. Важно учесть, что, начиная со второй половины 2021 года, многие ограничительные меры против пандемии были отменены, а другие - достаточно смягчены, почти полностью возобновились традиционные и характерные международные, межгосударственные и внутригосударственные взаимоотношения и взаимосвязи, ускоренно развиваются торгово-экономическая, транспортная, туристическая сфера и прочие сферы деятельности предприятий. Эти события оказали, в целом, положительное воздействие на общий уровень социально - экономического развития. Свидетельством тому являются рост потребностей в топливно-энергетические ресурсы, и как следствие этого, значительное повышение цен на нефть и природный газ на мировом и внутреннем рынке, заметное увеличение объема ВВП, внешнеторгового оборота, оживление строительной индустрии, отраслей промышленности по производству стройматериалов, спаду числа безработных во всех сферах, особенно в сфере обслуживания и сервиса. Однако надо учесть и отдельные негативные последствия, которые до сих пор

не были полностью устранены. Новый штамм коронавируса привел к увеличению число заболевших среди активной части населения, что отрицательно сказывается на темпах экономического развития. Положение продолжает усугубляться тем, что пандемия COVID-19 далека от своего полного завершения. По утверждению Всемирной Организации Здравоохранения, возможны еще новые варианты коронавируса. Все это позволяет сказать, что пока продолжается пандемия, должен продолжаться поиск методов и процедур поправок и изменений в финансовой отчетности коммерческих структур (компаний).

Очевидно, что для компаний коронавирусная пандемия COVID-19 имеет, прежде всего, финансовые последствия, расчетные величины которых должны быть отражены в статьях соответствующих форм финансовой отчетности. Но для этого нужно определить – какие формы отчетности и какие их статьи должны подвергаться поправкам и изменениям и, следовательно, какие суждения должны быть приняты и применены по отношению этим статьям.

Пересмотр каких-то существующих показателей финансовой отчетности, и/или дополнение отчетности другими необходимыми показателями обязательны, если эти показатели могут содержать более уместную и полезную информацию для стейлхолдеров о воздействии COVID-19 на финансовое состояние и результаты деятельности промышленной компании. Подобные изменения и дополнения должны касаться не только, даже не столько статей отдельных форм отчетности, сколько информации, подлежащей раскрытию в примечаниях. Естественно, при этом за основу надо брать финансовую отчетность, составляемую сообразно условиям имеющихся МСФО.

В связи с этим, отметим, что профессиональными бухгалтерскими и аудиторскими организациями, отдельными учеными, бухгалтерами и аудиторами разных стран предлагаются суждения различных форм и содержания, относительно определения расчетной величины конкретных статей или показателей финансовой отчетности. Все они направлены для

получения расчетной величины с учетом изменившихся условий экономической деятельности предприятий под влиянием COVID - 19. Так, например, специалисты компании EY, входящий в состав Ernst & Young Global Limited предлагают организациям применять суждения по:

- непрерывающейся деятельности;
- финансовым инструментам;
- оценке обесценивания нефинансовых аспектов;
- субсидиям государства;
- отложенные налоги;
- аренде;
- оцениваемым обязательствам по обремененным договорам;
- оцениванию справедливой стоимости;
- признанию выручки;
- запасам;
- платежам по акциям;
- событиям, произошедшим по окончании периода (https://www.ey.com/ru_ru/assurance/ey-ifs-publications, 2020);

Отметим, что авторы вышеназванной работы разъясняют, в основном, требования соответствующих международных стандартов, относительно подачи информации в отчетности, а также раскрытия информации в примечаниях. Наряду с этим, авторы высказывают собственные точки зрения по поводу учета и отражения расчетной величины неопределенностей, связанных с пандемией.

Кроме указанных конкретных аспектов, предлагается вести суждения и по прочим требованиям к подаче и раскрытию информации в отчетности, прочим бухгалтерским оценкам и альтернативным показателям результатов работы (https://unctad.org/system/files/official-document/ciiisard99_ru.pdf, 2020).

В учетной литературе существует и много других вариантов аспектного суждения, относительно учета и отражения неопределенностей,

обусловленных пандемией COVID 19. Но понятно, что всякие точки зрения, высказывания и варианты могут иметь лишь рекомендательный характер для предприятий, работающих в различных экономических, социально-политических и географических условиях, и суждения, с учетом всех указанных факторов, могут приниматься только руководством и специалистами, работающими в самих предприятиях. Однако, предприятия, осуществляющие поправки в свою финансовую отчетность, должны неукоснительно соблюдать условия по применению общих моделей и суждений, предписанных в том или ином международном стандарте, и учитывать конкретные разъяснения МСФО по поводу отражения финансовых последствий в отчетах.

Следующим важным моментом является установление порядка внесения поправок и изменений в структуры и содержание соответствующих форм отчетности. В связи с этим возникает вопрос:

1) Допускает ли Совет МСФО произвести какие-либо исправления, изменения оценок и суждений в отчетности под прямыми заголовками, например, «убытки от обесценения активов от влияния COVID 19»? Если да, то тогда возникает и другой вопрос;

2) Эти поправки, изменения оценок и суждений должны быть отражены - непосредственно в самих формах отчетности - в отчете о финансовом положении, в отчете о прибылях или убытках, или же лишь в Примечаниях;

3) Если Совет МСФО не допускает произвести какие-либо поправки, изменения оценок и суждений в финансовой отчетности, на основании прямых заглавий, например, прямым текстом «убытки от обесценения активов от влияния COVID 19», то тогда, где и как должны быть отражены эти поправки и изменения?

На эти и другие аналогичные вопросы пока нет полного и исчерпывающего ответа или ответов.

Как было отмечено в предыдущем параграфе диссертации, Международные стандарты не разрешают компаниям напрямую

корректировать данные своей отчетности на эффект COVID - 19, другими словами, отдельно выделить и показать результат влияния COVID - 19 на какую-то конкретную статью элементов финансовой отчетности. Наряду с этим известно, что МСФО не содержит прямых и конкретных указаний о составе всех доходов и расходов, в которых можно было бы отразить как отрицательные, так и положительные факторы, возникшие в результате влияния новых сложившихся условий. Прямые финансовые последствия COVID - 19 можно и целесообразно оценить по следующим показателям отчетности:

- обесценение амортизируемых нефинансовых активов и финансовых активов;
- изменчивость справедливой стоимости амортизированных нефинансовых активов;
- обесценивание запасов;
- обесценение амортизированных финансовых активов, - изменения в оценивании прогнозируемых кредитных убытках для кредитов и других финансовых активов;

Непрямые финансовые результаты COVID - 19 можно оценить, исходя из:

- поведения покупателей и поставщиков, инвесторов, кредиторов и других заимодавцев предприятия;
- негативных для заемщика последствий нарушения предусмотренных договором условий, например, отказ от выдачи новых кредитов, повышение ставки процента по кредиту, возникновение обременительных обязательств по полученным кредитам и займам.

Более подробную информацию по всем выше предлагаемым показателям можно и целесообразно раскрыть в Примечаниях к отчетности (https://unctad.org/system/files/official-document/ciisard99_ru.pdf, 2020). Что касается процедур и правил определения величины каждого из этих показателей, то они подробно описываются в соответствующих международных стандартах. В них описаны условия и критерии, достаточные для оценивания воздействия

предполагаемых перемен в величине рисков, при определении критериев оценки. В частности, Советом по МСФО объясняется, что, к примеру, в МСФО № 16 «Аренда» приводятся указания, с помощью которых можно применить, для определения изменений величины оценочных показателей арендных платежей. Чтобы усовершенствовать процесс учета аренды у арендатора, в связи с влиянием COVID - 19, в МСФО № 16 «Аренда» были внесены небольшие изменения. Приведем некоторые из этих поправок:

- при оценивании на соответствие выявлению модифицированного арендного договора при изменяющихся оплатах по аренде, касающихся COVID - 19, допускается не считать это модифицированием данного договора. Упомянутые перемены были временными и действовали лишь при переменах по поводу коронавируса, и только на оплаты до 30 июня 2021 года;
- измененные суммы в оплатах по аренде считают переменными платежами, и последствия подобных изменений признаются в составе прибыли или убытка;
- охваченные исправлениями статьи финансовой отчетности корректируются в каждом из предыдущих периодов информационные показатели о признаваемых в Отчете о прибылях и убытках сумм измененных оплат по аренде, имеющих место из-за COVID - 19, раскрываются в примечаниях (<https://www.accaglobal.com/cis/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs16.html>.)

По поводу использования МСФО 9 № «Финансовые инструменты», в условиях неопределенностей из-за COVID - 19, Совет МСФО дает следующие разъяснения: положение стандарта на данном этапе остаются неизменными; условия, предписанные в МСФО № 9, в нужной мере оценивают воздействие могущих иметь место в будущем рисков, при определении показателей оценки по финансовым инструментам; мнения, затрагивающие показатели оценивания, должны быть выработаны, с учетом имеющихся в наличии данных о произошедших событиях, нынешних условий и прогнозируемых

событий. По предписаниям Совета по МСФО, следует рассматривать рекомендации национального регулятора в части применения МСФО № 9.

III Глава. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ В УСЛОВИЯХ КОРОНАВИРУСНОЙ ПАНДЕМИИ

3.1. Особенности проведения аудита финансового состояния промышленного предприятия в условиях пандемии коронавируса

Аудит является важным инструментом проверки и подтверждения достоверности, полезности информации, содержащейся в учете и отчетности промышленных предприятий. Речь, прежде всего, идет о внешнем аудите – аудиторской проверке отчетности, осуществляемой независимым аудитором. Цель такой проверки – выявление и подтверждение того, с какой степенью достоверности в отчетности идет отражение финансового положения, результатов деятельности и денежных средств предприятия, согласно Предписаниям Стандартов. Данные отчета, подвергнутого аудиту, являются более ценными и достоверными для пользователей, принимающих разного рода финансовые решения. Подобные решения касаются покупки, продажи или удержания акций, облигаций, предоставлении или погашении кредитов и

прочих форм займа. Так, действующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и кредиторы прежде чем принимать такие решения, требуют или вправе требовать, чтобы предприятия, компании, которым они доверяли свои ресурсы, были подвергнуты аудиторской проверке. Подвергнутый аудиту финансовый отчет служит средством для подтверждения или исправления информации, ранее полученной на рынке (Монтгомери, Ф. Л., Дефлиз, Г. Р. Дженик, М. О. и др., 1997: стр. 27).

Особенно возрастает роль аудита в условиях пандемии COVID- 19. Дело в том, довольно долго продолжающаяся коронавирусная пандемия привела к дефициту трудовых, материальных и финансовых ресурсов в мире. В этих условиях усиливается конкуренция между предприятиями и компаниями различных сфер и отраслей, за получение дефицитных ресурсов. Инвесторам, заимодавцам и кредиторам нужна информация, объективно отражающая финансовое положение инвестируемых и финансируемых предприятий. Информационные отчетные данные, и в первую очередь, балансового Отчета, позволяют пользователям произвести оценку платежеспособности инвестируемых и финансируемых предприятий, и способности их генерировать денежные средства в перспективе.

Известно, что в Азербайджанской Республике с 2010 года в аудиторских проверках пользуются МСА №№ 100 – 999.

Основным назначением такого аудита является повышение доверительного уровня пользователей финансовых отчетов, Оно достигается посредством формулирования аудитором профессионального мнения по поводу подготовленности и достоверности финансового отчета по Концептуальным Основам, после чего формируется заключение аудитора, осуществляемого проверку, на основе соответствующего законодательства.

Составной частью финансовой отчетности, подвергаемой аудиту, является бухгалтерский баланс. С помощью аудита этого отчета подтверждается достоверность и правдивость представленных данных об имущественном и финансовом положении организации в отчетном периоде,

выявляются возможные ошибки и даются рекомендации по снижению рисков. На основе отчетной информации можно провести анализ изменений в финансовом положении организации, в условиях COVID - 19 и принять требуемые решения экономического характера.

Очевидно, что общие цели аудита, порядок его планировки и осуществления, представления в требуемой форме результатов проверки финансового отчета, в том числе отчета о финансовом положении, должны регулироваться нормами или стандартами. Таковыми общепринятыми нормами/стандартами, как уже отмечено выше, являются Международные Стандарты Аудита (МСА). В то же время, МСА, порядок его планировки и осуществления, представления в требуемой форме результатов проверки рассматриваются не по отдельным формам, а по финансовой отчетности в комплексе. Исходя из этого, нами в начале параграфа будут рассмотрены общие принципы и правила проведения аудита финансовых отчетов. Уместным было бы отметить еще и то, что в МСА не описывается какие - то специальные корректировки и дополнения из-за возникновения и распространения COVID 19. Поэтому от аудитора требуется хорошее знание сути и содержания Предписаний, имеющих в МСА, и строгий порядок их соблюдения. А иначе, у него нет оснований и полномочий объявить о том, соблюдены ли требования МСА в выданном им доказательстве или заключении. Одним словом, во всех ситуациях, аудит отчетности направлен на установление соответствий описанным в МСА требованиям. Аудиторское заключение направлено на объективное отражение гармонизации учета и отчетности принципам и правилам, предписанным в Концептуальных основах.

Цели аудитора, при проверке финансовой отчетности, правила их реализации описаны в МСА 200 «Основные цели независимого аудитора...» (МСА № 200, 2015, стр.104 – 142). По стандарту установлены обязательства аудитора, проверяющего достоверность отчетности по МСА. Выполняя свои установленные цели, аудитор, исходя из характера, устанавливает

аудиторские процедуры, необходимые для реализации при проверке, в зависимости от применяемой сферы деятельности.

Финансовая отчетность компании, где готовится аудиторская проверка, – это отчет, сформированный ее менеджментом, под контролем уполномоченных за ее формированием людей из управленческого персонала (МСА № 200, 2015, стр. 106). Отметим, что все предписания рассматриваемых МСА полностью распространяются на аудит финансовых отчетов, составляемых в условиях пандемии COVID 19.

Важную роль в доказательстве достоверности и правдивости показанных в финансовой отчетности информационных данных, в условиях продолжающейся всемирной пандемии, имеет правильное определение главных задач независимого аудитора. В МСА 200 аудиторские цели определены так:

- Уверенность аудитора о прозрачности финансовой отчетности и незначительном наличии несущественных искажений, могущих иметь место, в связи с техническими ошибками;
- Изложение мнения проверяющего по поводу подготовки финансовой отчетности, согласно Концептуальным основам;
- аудитору надлежит подготовка заключительного документа об аудированной отчетности и представления его по МСА, аргументируя это собственными выводами.

МСА № 200 определяет искажение, как несовпадение между показанными в отчетности суммарными величинами, систематизацией, раскрытием информационных данных в финансовом отчете и суммарными величинами, систематизацией, раскрытием информационных данных, требуемых согласно используемой концепцией подготовки отчетности (МСА № 200, 2015, стр.111).

Отметим такой момент, что аудиторское мнение не следует трактовать, как мнение о рационально и эффективно задействованных руководством ресурсах, имеющихся в его распоряжение, каковы перспективы дальнейшего

развития предприятия, какова его способность генерировать денежные средства в будущем. Однако это не исключает факта того, что согласно определенным компетенциям и полномочиям, в соответствии с законодательством, аудитору надлежит огласить свое мнение о порядке и процедурах действующей системы внутреннего контроля и изображения существенных информационных данных в отчетах менеджмента компании.

Менеджмент компании должен осознавать свою прямую ответственность за предоставление аудитору необходимой документации и положений учетной политики, чтобы проверяющий аудитор имел бы свободный доступ к ним, для выполнения им своих обязанностей, установленных в заключаемом договоре. Поэтому менеджерам положено отвечать:

- за представление отчетности согласно требуемым концепциям, принципам и правилам, за достоверность и правдивость отчетной информации;
- за претворение в деятельность компании принципов и процедур внутреннего контроля, без сознательно сделанных или непреднамеренных искажений и ошибок;
- за предоставление аудитору всех информационных данных, применяемых в подготавливаемых финансовых отчетах, в том числе, учетные данные, дополнительные сведения, которые аудитор вправе запрашивать у уполномоченных в этой сфере лиц.

Помимо отмеченных выше, аудитору необходимо предоставить неограниченные возможности, чтобы общаться или быть всегда на связи с персоналом внутри компании, для того, чтобы в любой момент получить от них доказательства, связанные с конкретными операциями, процедурами, и важным для выражения мнения документам. Для проведения аудита финансового отчета, уполномоченным лицам надлежит выполнить определенные процедуры подготовки, а именно:

- уточнить использующуюся концепцию и принципы подготовки отчетности с учетом предписаний законодательных документов;
- собственно, процедуры в подготавливаемой финансовой отчетности на

основе применяемых концепции и принципов; полное описание этих концепций в самих отчетах.

Подготавливая отчеты к аудиторской проверке условиях пандемии КОВИД 19 актуальность и чрезвычайную важность приобретают оценочные суждения, раскрываемые руководством и составителями ФО в процессе оценивания различных статей по всем формам отчетности. Такое положение можно объяснить тем, что в настоящее время существенная доля информация по многим позициям и статьям отчетности формируется не на базе исторической, а на базе возмещаемой, справедливой и дисконтированной стоимости. А эти виды стоимости, в сущности и являются оценочными. Учтем, что финансовые отчеты формируются и представляются на базе Предписаний Концептуальных основ и МСФО. И потому во главу угла встает проверка информационных данных, по поводу отражения или не отражения ею формы и содержания операций прошлых лет, в т. ч. при пандемии КОВИД 19. В целом можно утверждать, что отчетность, выполняемая по МСФО, базируется на концепции достоверности и полезности информации, в то время как аудит финансовой отчетности проводится на базе концепции соответствия этой информации предписаниям указанных стандартов. Первая концепция предполагает пользование всех форм финансовой отчетности, включая и Примечания, и сопоставления за прошедшие годы (Adams R. 2015: p.164).

В подобном полнокомплекте финансовой отчетности следует отразить сведения, определяющие и оценивающие финансовое состояние, результаты и денежное положение организации. Для аудита информационных сведений, имеющихся в указанных формах отчетов, компания должна подготовить соответствующие бухгалтерские и др. документы, отражающие данные или информация о совершенных операциях и явлениях, происходящих на протяжении прошедших годов. Должны быть учтены также все экономические условия и факты, обусловленные общеэкономическими, социально – политическими и другими, неординарными факторами, в том числе связанными с возникновением и распространением коронавируса

COVID 19.

В формате реализации аудита финансовой отчетности применяется не только МСА 200, но и многие другие МСА. Таковыми являются стандарты с цифровыми кодами от 100 до 700. Одним из таких важных стандартов является МСА 805 «Особенности аудита отчетов финансовой отчетности ...». В данном стандарте описаны специфические свойства стандартов с оцифрованными кодами от 100 до 700 к проверке отдельной формы отчета или отдельного элемента, или конкретной статьи из отчетности. В изучаемом стандарте под элементом понимается элемент (например, Активы, Собственный капитал, Обязательства, Доходы, Расходы), группа (например, Долгосрочные и /или Краткосрочные активы), или статья (например, Нематериальные активы, Дебиторская задолженность, Доход от продажи и т.д.).

При планировке аудита конкретной формы отчета или статьи аудитор обязан настроить(приспособить) использующиеся стандарты аудита под задания аудитора.

Требования Международных стандартов аудита таковы, что аудитор должен сформировать план и проводить аудит отчета о финансовом положении в таком направлении, чтобы в результате стало возможным получение соответствующего аудиторского доказательства по поводу достоверности информационных сведений в данном отчете.

Основная цель аудита отчета о финансовом положении в условиях продолжающегося коронавируса COVID 19 – подтверждение достоверности его информации, которая используется пользователями при принятии ими экономических решений. Основными же задачами аудита баланса могут быть:

- выявление правильности классификации и оценки статей;
- выявление полноты заполнения всех статей;
- выявление соответствия данных синтетического учета и баланса.

При проведении проверки аудитор обязан сопоставить информацию, имеющуюся в балансе, с данными, имеющимися в соответствующих учетных регистрах. Основными источниками информационной базы для проверки и

сопоставления являются:

- Учетная политика предприятия;
- МСФО и другие законодательные документы, на основе которых ведется учет, составляется и представляется финансовая отчетность;
- Регистры аналитического и синтетического учета, в которых содержатся данные об элементах и статьях бухгалтерского баланса;
- Примечания;
 - Прочие источники.

Согласно предписаниям Международного Стандарта Аудита 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации...», при проведении аудита отчета о финансовом положении и его отдельных элементов и статей аудитор вправе и призван пользоваться и прочей информацией: под ней подразумеваются финансовая и нефинансовая информация (отличающаяся от отчетности и заключения аудитора в отношении данного отчета) (МСА № 720, 2015, стр. 968). Подобные информационные сведения могут состоят, например, в виде отчетов руководства или лиц, ответственных за управлением предприятия, основных финансовых показателей, данных о персонале, запланированных капитальных затратах, фамилии директора и должностных лиц предприятия, выборочных квартальных данных и т. д.

Очевидно, что в условиях коронавируса COVID 19 затрудняется получение документов, данных или информации по всем вышеуказанным источникам. Поэтому особое внимание аудитор должен уделять проверке указанных источников информации.

По МСА № 720, как прочую информацию, аудитор не имеет право использовать такие документы, как сопроводительное письмо, прилагаемое к документу, содержащему проверенную отчетность и заключение аудитора в отношении той отчетности, информацию, имеющуюся в аналитических обзорах разных лиц, и информацию интернет-сайтов аудируемых предприятий (МСА № 720, п.3).

Аудит отчета о финансовом положении можно разделить на 3 этапа:

1. Подготовительный этап;
2. Основной этап; и
3. Заключительный этап.

На подготовительном этапе аудитор изучает производственно-коммерческую работу аудируемой организации, ее учетную политику, оценивает состояние организации и проведения внутреннего контроллинга. Внутренний контроль должен оцениваться в компании, чтобы иметь полное видение того, в какой степени правильно, полно и законно отражены происходящие события и совершаемые процедуры в учете и отчетности. С этой целью аудитору предстоит проведение надлежащих тестов. В дальнейшем ему надлежит направить письменные запросы руководству и другому персоналу, ответственным за ведение учета, составление и представление отчетности, а также внешним лицам, например, кредиторам.

На основном этапе проводится аудит отчета о финансовом состоянии, начинающийся с проверки заполнения адресной части данного отчета. Здесь должны быть указаны: название предприятия; вид деятельности и его соответствие уставу предприятия; отчетный период, охватываемый отчетностью; валюта баланса и единица измерения, которые были использованы при представлении отчета. Далее, проводится проверка заполнения всех разделов и статей баланса по утвержденной форме. Основными процедурами рассматриваемого этапа являются проверка математических расчетов, и проверка оценки статей элементов Отчета о финансовом положении.

В условиях коронавируса COVID - 19 особое внимание должно быть уделено аудиту оценки статей и проверке соблюдения методики по формированию показателей бухгалтерского баланса. В условиях пандемии повышается вероятность искажения оценки статей баланса, а это может существенно повлиять на решения экономического и финансового характера, принимаемые пользователями.

Более подробно о методах оценки статей отчета о финансовом положении, при первичном признании, было сказано в первом параграфе второй главы диссертации. Поэтому здесь отметим лишь то, что при аудите аудитор проверяет не только правильность проведения первоначальной оценки, но и правильность оценки остатков статей рассматриваемого отчета. При этом аудитору надо обратить внимание на четкость и правильность деления активов и обязательств на д/срочные и к/срочные.

Остатки всех долгосрочных материальных и нематериальных активов в отчете о финансовом положении отражены по балансовой стоимости, рассчитываемой как разность первоначальной (исторической) стоимости и суммарной величиной накапливаемой амортизации и накапливаемого убытка от обесценения. Поэтому аудитор должен проверять правильность начисленных сумм амортизации и убытков от обесценения, и определить влияние коронавируса COVID - 19 на величину указанных статей.

Финансовые активы, в зависимости от принятой предприятием классификации, должны быть показаны в балансе по следующим оценкам:

- по амортизированной стоимости; или
- по справедливой, посредством прочего совокупного дохода; или
- по справедливой, посредством прибыли (убытка).

Все запасы в отчете показываются по самой меньшей из двух величин:

- себестоимости;
- возможной чистой цены реализации.

Дебиторская задолженность должна быть отражена за минусом созданного резерва по сомнительным обязательствам. Все долгосрочные долги дебиторов показываются по дисконтированной стоимости. Поэтому аудитор должен обратить внимание на обоснованность и правильность примененной ставки дисконтирования.

Денежные средства и их эквиваленты отражаются, как правило, по номиналу.

Уставный капитал предприятия представлен в балансе в сумме, которая

показывается в зарегистрированных учредительных документах. Другие статьи собственного капитала отражаются в балансе, исходя из оценки соответствующих статей актива. Так, например, «статья резерв по переоценке» отражается в сумме накопленной дооценки долгосрочных активов.

Все д/срочные и к/срочные обязательства отражаются в балансе по стоимости исполнения. При этом долгосрочные обязательства должны отражаться по дисконтированной стоимости, а краткосрочные – по номинальной сумме. Все финансовые обязательства, зависящие от принятой классификации, должны быть показаны в балансе по:

- по амортизируемой стоимости; или
- по справедливой стоимости, посредством прибылей или убытков.

Аудитор должен разрабатывать выборки в целях выявления ошибок и искажений в суммах тех или иных статей отчета о финансовом положении. Часто такие ошибки и искажения бывают по статьям дебиторской задолженности, оценочным резервам и т.д. Аудитору необходимо провести тесты по завышению или занижению таких статей.

Исследуемая сталелитейная компания 5 ноября 2021 года поставила предприятию - партнеру трубы стальные, в суммарном объеме - 800 тыс. манат. При признании дебиторской задолженности была составлена запись:

Дебет сч. 211 «Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей
и заказчиков» - 800 тыс. манат;

Кредит сч. 601 «Продажа» - 800 тыс. манат

Однако по выборке аудитора были представлены свидетельства, что 20 ноября 2021 года предприятием-партнером была погашена часть долга – в размере 200 тыс. манат. Но данная операция не нашла своего отражения в ведомости аналитического учета к счету 211 «Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков». Аудитором разрабатывается бланк «Сверка для подтверждения дебиторской задолженности». Ранее он в адрес

покупателя шлет запрос для заверения размера дебиторского долга. В размере полученной суммы была составлена запись:

Дебет сч. 223 «Расчетные счета в банке» - 200 тыс. манат;

Кредит сч. 211 «Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков» - 200 тыс. манат;

Необходимо проводить проверку данных статей баланса по периодам. Так, обязательным считается совпадение показателей статей на начало периода с данными тех же статей за предшествующий период. В случаях изменения каких-либо статей вступительного баланса, по сравнению со статьями баланса за предыдущий год, должны быть даны соответствующие разъяснения в примечаниях. Данные баланса по завершению периода должны совпадать с оборотами и остатками по счетам синтетического и аналитического учета в конце этого периода.

В завершающей стадии, аудитору надлежит проверить взаимную увязку показателей отчета о финансовом положении со сведениями других форм отчетности. В таблицах 4 и 5 отражены взаимные увязки показателей отчета о финансовом положении со сведениями отчета о прибылях или убытках и отчета о движении денежных средств (Таблицы 4, 5).

Таблица 4: Взаимная увязка показателей отчета о финансовом состоянии с показателями отчета о прибылях или убытках

Отчет о финансовом состоянии		Отчет о прибылях или убытках ...
Отчетный год на 31 декабря	Прошлый год на 31 декабря	В отчетном году
Гр.5, статья «Нераспределенная прибыль»	Гр. 7, статья «Нераспределенная прибыль»	

Гр. 5, ст. «Нераспределенная прибыль» за минусом Гр. 7, ст. Не распределенная прибыль	Графа 4, статья «Чистая прибыль»
---	----------------------------------

Источник: Таблица составлена автором на основе (Сигидов Ю.И. , 2012); Бернстайн Л.А., 2016)

Примечание: Равенство бывает лишь в том случае, если в отчетном периоде у предприятия отсутствует одновременно: выплаты промежуточных дивидендов за отчетный период; остатки нераспределенной прибыли прошедших лет на начало периода; корректировки существенных ошибок предыдущих годов; корректировки из-за перемен в учетной политике и пр..

Таблица 5: Взаимная увязка показателей отчета о финансовом состоянии с показателями отчета о движении денежных средств

Отчет о финансовом состоянии			Отчет о движении денежных средств		
Отчетный год на 31.12	Предыдущий год на 31.12	Предшествующий период предыдущему на 31.12	За отчетный год	За прошлый год	за предыдущий год
Стр. «Денежные средства и их эквиваленты»	-		Остатки денег и их эквивалентов на конец отчетного года	-	

	Стр. «Денежные средства и их эквивалент ы»		Остатки денег и их эквивалентов на начало отчетного года	Остатки денег и их эквивалентов на конец отч.года	
		Стр.«Денеж- ные средства и их эквива- ленты»			Остатки денег и их эквива- лентов на начало отч.года

Источник: Таблица составлена автором на основе (Сигидов Ю.И. 2012; Бернстайн Л.А., 2016)

На этом же этапе аудитору предстоит сбор требуемого достаточного количества доказательств, позволяющих ему быть уверенным в том, что:

- исходные и полученные показатели аудируемого отчета о финансовом положении не содержат в себе существенных ошибок и недочетов, способных повлиять на достоверность информации данной отчетности;
- исходные и полученные показатели отчета о финансовом положении прошлого года надлежащим способом перенесены на начало отчетного года; Это подтверждается путем сверки тождественности показателей отчета о финансовом положении и показателей регистров синтетического учета;
- итоги внесенных корректировок первоначальных и полученных показателей отчета о финансовом положении должным образом раскрыты в примечаниях к отчетности;
- учетная политика проверяемой компании находится в действии стабильно, а произошедшие в ней изменения были надлежащим способом оформлены в учете и отражены в статьях отчета о финансовом положении.

Таким образом, аудит отчета о финансовом положении позволяет выявить возможные искажения, подтвердить достоверность и полезность информации,

предназначенной для пользователей, и тем самым, снизить их риски при принятии экономических решений.

В следующем параграфе рассмотрим процедуры оценки аудиторских рисков, образовавшихся при аудиторской проверке в условиях пандемии КОВИД -19.

3.2. Процедуры оценивания аудиторских рисков при аудиторской проверке деятельности предприятия в условиях продолжающейся пандемии

Одна из особенностей аудиторского проверочного рассмотрения состоит в том, что аудитору не удастся полностью избежать риска, при осуществлении аудита. Поэтому нужно правильно и объективно определить сущность, степень и масштаб вероятного аудиторского риска. Очевидно, что аудитор внедряет многочисленные и разнообразные процедурные действия, важной составной частью которых являются действия оценивания рисков, по поводу суждения аудитора о правдивости информации финансового отчета проверяемой компании. Речь идет о том, чтобы риск неправильного мнения аудитора относительно аудируемой отчетности был минимальным или незначительным. Это особенно касается аудиторских мнений, которые формулируются аудиторами в условиях продолжающегося коронавируса COVID - 19. Дело в том, что в условиях коронавируса COVID - 19 с одной стороны, повышается вероятность совершения умышленных или специальных действий, искажающих факты и информацию, с другой – затрудняется осуществление самой аудиторской проверки (например, возникают трудности с проведением инвентаризации активов, получением документов, общением лиц и т. д.).

В нормативных документах, учебниках, учебных пособиях по аудиту и других источниках даются разные определения относительно сущности,

функциям и классификации аудиторского риска, предлагаются различные процедурные действия для оценивания аудиторских рисков.

В «Сборнике международных стандартов контроля качества, аудиторских и обзорных проверок ...» аудиторский риск определен как риск выражения аудитором несоответствующего истине (нецелесообразного), мнения в случае значительной фальсификации отчетности (Сборник международных стандартов 2015: стр.17). Данное определение достаточно хорошо раскрывает суть и содержание аудиторского риска. В нем четко прослеживается взаимосвязь между существенным перефразированием финансовой отчетности и суждением проверяющего на эти искажения. Аудиторский риск непосредственно зависит как от риска значительного перефразирования отчетности, так и от риска его не обнаружения. Если риск исходит прежде всего от риска значительного перефразирования информации отчетности, то аудитору надлежит четко знать суть такого изменения.

Прежде чем перейти к раскрытию сущности искажения, процедурным действиям его обнаружения и аналитического разбора, подробно рассмотрим методические аспекты определения аудиторских рисков. Чем больше серьезных ошибок в отчетности, тем больше вероятность допущения риска проверяющим лицом. То есть, если до начала проверки в финансовом отчете допущены значительные ошибки, то возрастает вероятность их не обнаружения аудитором. Поэтому при наличии в содержании отчета значительно измененных информационных данных, велика вероятность возникновения рисков ненадлежащего выражения аудитором своего мнения.

Очевидно следующее: значение аудиторского риска в том, что серьезные ошибки в отчете были допущены до начала аудиторской проверки и высока вероятность их не обнаружения проверяющим при осуществлении проверки.

На степень риска воздействуют многие факторные элементы, в том числе объем коммерческой деятельности предприятия, степень квалификации персонала, порядок организации системы учета и отчетности, контроля, изменения в нормативно-правовом основании, характер руководителей и

других управляющих лиц, квалификационный уровень и опыт самого аудитора и т. д. (Монтгомери, Ф. Л., Дефлиз, Г. Р. Дженик, М. О. и др., 1997).

В теории и практики аудита обычно выделяются такие виды аудиторского риска:

- Внутрихозяйственный риск;
- Контрольный риск; и
- Риск не обнаружения.

Иногда выделяют нулевой риск, однако, как показывает практика, почти не бывает финансового отчета, где бы отсутствовали существенные ошибки, и потому невозможно избежать аудиторского риска.

При внутрихозяйственном риске в финансовых отчетах, их элементах и статьях отражены неточные и неправильные сведения, которые существенно искажают достоверность информации, предназначенной для пользователей. Подобный риск связан не только с определенными операциями или счетами, осуществляемыми внутри предприятия, он зависит также от внешних условий, влияющих на его деятельность. К внешнему влиянию относятся распространение пандемии COVID - 19, ухудшение ситуаций в отраслях промышленности, снижение рыночной активности и т.д., которые не могут контролироваться предприятием. Внутренний риск может быть существенным в силу того, что условия его возникновения не полностью контролируются предприятием. При оценке внутреннего риска по отчетности аудитор необходимо принимать во внимание все внутренние и внешние условия.

Под контрольным риском понимается такой риск, когда контрольные подразделения предприятия и соответствующие процедуры не будут своевременно обнаруживать и не предотвратят значительные и серьезные ошибки. Этот вид риска в веской степени характеризует успешность учетной системы и контроля в компании. С ростом эффективности системы учета и контрольной структуры, меньше будет аудиторский риск контроля, и

наоборот. Надлежащий внутренний контроль, установленный руководством, позволяет значительно снизить и внутренний риск.

Аудитору надлежит дать оценку результативности и успешности контрольной структуры, контрольной среды и конкретным контрольным инструментам компании, а затем определить уровень контрольного риска.

С риском необнаружения связано существование возможности или вероятного риска попадания в финансовый отчет значимых переиначиваний, необнаруженных даже детальными проверками на существенность и применением подходящих аудиторских процедур. Отличаясь от внутреннего риска и риска контроля, оцениваемых проверяющим лицом, степень риска не обнаружения зависит от профессионального уровня самого аудитора, уровня и качественных плановых составляющих при осуществлении аудита, от объема и качества выполненных тестов и аналитических процедурных действий. Аудитору следует сфокусироваться на контроле риска необнаружения, пересмотре или дополнении аналитических процедур, переоценке своих суждений по отношению к определению характера и объема существенного искажения, в зависимости от изменяющихся условий и обстоятельств.

Уровень аудиторского риска отражается, как правило, в процентах, и при этом приемлемым уровнем считается риск на уровне до 5 процентов. Это по существу означает, что 5 из 100 составленных аудитором заключений могут иметь существенные ошибки. Аудиторский риск можно определить по следующей формуле:

$$AP = BP * KP * PH$$

где **AP** – аудиторский риск;

BP- внутренний риск;

KP- контрольный риск;

PH – риск не обнаружения (Федоренко И.В., Золотарева Г.И. 2019: стр. 112).

На практике аудиторы, при нормальных условиях, устанавливают внутренний риск, на уровне не ниже 50 процентов, а в случае ожидания

существенного ожидания, даже на 100 процентов. Уровень контрольного риска устанавливается, в зависимости от того, проводил ли аудитор соответствующие тесты на структуру контроля, если нет, то этот риск определяется на уровне 100 процентов.

Например, проверяющий аудитор, на основе своих суждений полагает, что ВР = 90% - искажения бухгалтерией не исправляется, КР = 50% - искажения, допущенные бухгалтерией, структура контроля не обнаруживает), и РН = 10% - искажения, не обнаруженные аудитором. Тогда, по вышеуказанной формуле, мы получим следующее значение аудиторского риска:

$$AP = 0,9 * 0,5 * 0,1 = 0,05$$

Указанный выше способ определения аудиторского риска применяется при планировании аудита. Однако имеется и другой способ, с помощью которого устанавливается взаимосвязь между элементами аудиторского риска.

Или же, по внутренним нормам, аудиторская организация установила значение аудиторского риска на уровне 0,05 или 5%. По суждениям аудитора:

$$ВР = 0,9 \text{ (90\% искажений бухгалтерия не исправляет)};$$

$$КР = 0,5 \text{ (50\% допущенных бухгалтерией существенных искажений структуры контроля не обнаруживает).}$$

Тогда риск не обнаружения, то есть РН = 0,05: $(0,9 * 0,5) = 0,100$, или 10 %. По нашему мнению, при наличии пандемии и других аналогичных ситуаций, когда затруднено применение достаточного количества тестов и различных аудиторских процедур, целесообразно критериальный уровень аудиторского риска установить в пределах от 5 до 10 процентов.

В опубликованных Советом по МСА документах, в частности в выше названном Сборнике, Международном стандарте заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ 3000), Международном стандарте попутных услуг (МССУ 4410), суть и содержание искажения сформулированы по-разному. Однако, как показывает изучение, эти различия касаются в основном

грамматики указанного понятия, что видно из ниже приведенной таблицы (см. таблицу 6).

Таблица 6: Различия в трактовке понятия «искажения»

«Словарь терминов»	Искажение – разночтения между приведенной в отчетности реальной цифрой, классификацией, и раскрытием информации в отчетности и суммой, классификацией, и раскрытием, требующейся по используемой концепции
МСЗОУ 3000	Искажение - различие между информацией о предмете задания и соответствующим количественным или качественным оценкам предмета задания согласно критериям.
МССУ 4410	Искажение - разночтения между суммами, группировкой, раскрытием статьи информации и суммами, группировкой, раскрытием статьи, требующейся по используемой концепции

Примечание: Определения взяты автором из вышеназванного Сборника.

Как видно, указанные источники содержат лишь определения понятия «искажение», а что означает словосочетание «существенное искажение», которое употребляется в определении «Аудиторский риск», в указанных документах не раскрывается. Нет однозначного определения и понятия «существенность». Между тем, как верно отмечают авторы книги «Аудит Монтгомери», суждения о существенности оказывает значительное влияние «на планирование аудиторской проверки, и оценку ее результатов, являются решающим в определении правильно ли представлены финансовые отчеты (Монтгомери, Ф. Л., Дефлиз, Г. Р. Дженик, М. О. и др., 1997, стр. 144).

Искажения могут возникнуть по разным причинам, например, в результате: неверных действий при сборе или подготовки данных для составления финансовой отчетности, недостающей суммы или раскрытия информации, неправильным оцениванием фактов, операций, статей разных элементов, суждений руководства в отношении оцениваемых величин,

считаемых аудитором необосновательными, неверным применением учетной политики и т. д.

Искажения классифицируются как: умышленные (недобросовестные), неумышленные, качественные, количественные и т. д. Под ошибкой понимаются неумышленное или непреднамеренное переименование информации отчетности, а также пропуск суммы или данных, раскрываемых в Примечаниях.

Последовательность оценивания рисков аудитора и соответствующие процедурные действия, касающиеся фальсификации отчетных данных установлены МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения ...», МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», МСА 330 «Аудиторские процедуры ...», МСА 402 «Особенности аудита...», МСА 450 «Оценка искажений...» (<https://www.audit-it.ru/terms/audit/>).

Согласно предписаниям МСА 300, прежде, чем выявить риски значимого искажения отчетности проверяющему следует проделать работы:

- установить перечень аналитических процедурных действий, чтобы оценить риски;

- ознакомиться с нормативно-правовыми актами, применяемыми организацией, и с тем, каким образом организация соблюдает предписания этих актов;

- принимать решение относительно целесообразности привлечения экспертов; и

- определить порядок выполнения других процедур оценивания аудиторского риска.

В контексте аудита отчетности МСА №315 предстоящие к оцениванию риски подразделяет на два вида:

- (а) риски искажения из-за ошибок; и

- (б) риски искажения из-за умышленных действий (https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_315.html).

Однако надо иметь виду, что цена рисков искажения из-за предумышленных действий намного значимее для оценки полезности информации финансовой отчетности, нежели цена рисков первого пункта. В этой связи, по требованиям МСА проверяющие аудиторы рискам второй группы должны уделять большее и дополнительное внимание.

Аудитор должен описывать порядок определения существенности касательно отчетной информации, заранее выявляя те области, события и факты, где наблюдается повышенный риск значимых ошибок. Ему следует установить воздействие значимого искажения на уровень достоверности и правдивости информации финансовой отчетности. Он должен в отдельности выявить значимые риски из-за:

- преднамеренных действий;
- ошибок на уровне финансовых отчетов.

Для выявления и оценки рисков значимой деформации отчетов аудитор обязан пользоваться также информацией, полученной в прошлом периоде (например, информация о существенных искажениях в предыдущем периоде и об их исправлениях). Для выявления и оценивания рисков значимых ошибок обязательно учитываются и отраслевые, регуляторные и внешние факторы.

Обнаружить и оценить значимые величины фальсификации должны быть осуществлены как на стадии подготовки отчетности, и на стадии предисторий видов операций, счетных остатков и информационного раскрытия.

Необходимо иметь виду, что значимые величины фальсификации на стадии подготовки отчетности, это риски, распространяемые на отчетность и могущие формироваться, например, из - за недостатков среды контроля (например, в силу некомпетентности руководства не были учтены возможные последствия ухудшения экономической среды, быстрого распространения коронавируса COVID -19 на финансовое положение и результаты работы предприятия).

Существенность в контексте аудита, ее определение, взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском, пересмотр существенности и прочие

вопросы существенности в процессе составления плана и осуществления аудита рассматриваются в МСА № 320. Так, согласно предписанию данного стандарта, искажения, в том числе пропущенные числа надо считать существенными, при ожидании их воздействия на решения стейлхолдеров, принимаемые ими на базе информации отчетности. С существенностью связаны профессиональные мнения в аудиторской профессии, формируемые ими, с учетом соответствующих обстоятельств и условий. Суждения, на основе которых определяется существенность, зависят от размера и характера искажений, а также от потребностей в информации пользователей, принимающих экономические решения (МСА № 320).

Существенность очень важна для аудитора при составлении планов и осуществления проверки, оценки влияния на аудит обнаруженных фальсификаций и пропусков, а также на финансовую отчетность неучтенных искажений, выявленных в предыдущей проверке, а также в процессе составления аудиторского заключения. Суждение, формируемое при планировании аудита, определяет величину существенности искажений. Такое суждение используется для установления характерных особенностей, даты и масштаба оценочных рискованных процедурных действий, определения и оценивания рисков значимых искажений.

Следует иметь виду, что существенность должна быть рассчитана отдельно: по финансовой отчетности в целом, по конкретным типам операций, остаткам по счетам, и для выполнения процедурных аудиторских действий.

Как уже отмечалось выше, для определения существенности, аудитор применяет профессиональное суждение. Однако возникает вопрос –какие контрольные показатели или критерии аудитор должен выбирать и применять для определения величины существенности? Ответ на такой вопрос очевиден - выбор конкретного контрольного критерия или показателя существенности также зависит от суждений аудитора. Например, рассчитывая порог существенности для финансовых отчетов, целесообразно применение одного

из следующих контрольных показателей: прибыли до налогообложения, выручки от продажи, общей прибыли и совокупные расходы, стоимость чистых активов (собственного капитала) и т. д. На указанные контрольные показатели могут повлиять многие факторы, которые должны быть определены и оценены специалистом в расчетах существенности для отчетов. Зачастую, рассчитывая уровень существенных ошибок для ФО, используется контрольный показатель прибыли до н/обложения от текущей деятельности предприятия. В случаях волатильности прибыли до налогообложения от операционной деятельности, аудитор, в качестве контрольного показателя, может выбирать такой показатель как валовая прибыль. Исходя из выбранного контрольного показателя, анализируются показатели отчетов о финансовом положении, отчета о прибылях и убытках за предыдущие года, а также данные о финансовом положении и финансовых результатах промежуточного отчетного года, бюджетные и прогнозные данные, в том числе, учитывая ощущаемые перемены в работе предприятия и соответствующих изменений в отрасли, экономической и социально-политической среде, в которой функционирует данное предприятие. Например, чтобы рассчитать существенность по отношению к ФО в целом, следует воспользоваться неким %-том прибыли до налогообложения от непрерывно возобновляемой деятельности. В этом случае, аудитор изучает обстоятельства роста и снижения объема такой прибыли, после чего может изменить данный контрольный показатель существенности на другой контрольный показатель существенности, например, на совокупный доход. Определение предела процента, который должен быть применен к выбранному контрольному показателю, тоже связано с профессиональным уровнем аудиторской профессии.

Покажем порядок расчета уровня существенности искажения (см. таблицу 7). Данные для расчета уровня существенности искажения информации берутся из ФО.

Таблица 7: Расчет определения уровня существенности искажения информации

ФО компании

Показатели финансовой отчетности	Значение базового показателя финансовой отчетности, тыс.ман.	Критерии, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности искажения ФО, тыс. ман.
1	2	3	4
Валовая прибыль	510	5	25,50
Выручка от продажи	2 835	2	56,70
Собственный капитал	2 908	2	58,16
Сумма активов	4 687	5	234,35
Общие затраты	2 409	4	96,36

Источник: Примечания к Финансовой отчетности компании BSC.

Определим среднюю величину базовых показателей:

$$(25,50 + 56,70 + 58,16 + 234,35 + 96,36) / 5 = 94,22 \text{ тыс. ман.}$$

Округлив 94,22 тыс. ман. до 95 тыс. ман., мы получим величину существенного искажения данных ФО предприятия.

Суммарный объем искажений конкретных типов операций, счетных остатков бывает, как правило, всегда меньше, чем суммарный объем искажений всей ФО. Несмотря на это, она тоже способна воздействовать на характер экономических решений, принимаемых стейкхолдерами по данным ФО. Подобные типы операций, счетных остатков, зависят от воздействия разных по форме и содержанию факторов. К ним можно отнести, например, операции по связанным сторонам, операции по вознаграждению административных работников и др. лиц, занятых корпоративным управлением, раскрытие информации по расходам на создание объектов нематериальных активов, раскрытие информации по недавно приобретенному бизнесу и т. д. (Воронин, В.П., 2012: стр.139).

При изучении конкретной ситуации, относительно того, имеются ли в компании соответствующие типы операций, счетные остатки, аудитор имеет

полное право получить информацию от руководства, и других лиц, ответственных за управление.

Таким образом, аудитор при планировке и осуществлении аудита ФО, обязан применять все принципы и процедурные действия по установлению существенности.

Далее оцениваются обнаруженные искажения. Установив существенность для отчетности в общем формате, для конкретных типов операций, счетных остатков и для осуществления требуемых процедур, аудитору, согласно предписаниям МСА № 450 надлежит проведение оценки воздействия вскрытых искажений на финансовую отчетность компании (Воронин В.П., 2012 стр. 144).

Оценивая зависимость достоверности и прозрачности, отражаемой в финансовой отчетности информации, следует первоначально проанализировать обнаруженные искажения, оценить потребность в пересмотре аудиторского плана. Далее аудитор обязан проинформировать дирекцию и менеджмент по поводу вскрытых искажений и ошибок, собранных при проведении проверки. Аудитор должен настоять на необходимости осуществления руководством предприятия анализа этих искажений и принятия решений касательно их корректировки. При отказе ими в просьбе исправить вскрытые искажения, аудитору следует разобраться в виновниках и основании отказов, обязательно учитывая данный факт при выдаче заключения. После указанных процедур аудитором проводится оценивание того, как воздействуют на состав и достоверность отчетности неисправление вскрытых искажений.

Но до этого он переоценивает существенность, для подтверждения, сохранения существенностью своей объективности и актуальности, с точки зрения достоверности и правдивости информационных данных отчетности.

Аудитору надлежит проинформировать ответственных работников компании о том, что часть искажений не исправлена и такая ситуация, при ее игнорировании, незамедлительно повлияет на мнение аудитора при выдаче

заклучения. При этом он обязан описать отдельно все неисправленные ошибки, с целью оценки их воздействия на надлежащие операции, счетные остатки или отражаемые данные и отчетность. Предложение аудитора менеджменту и другим заинтересованным специалистам, по исправлению неисправленных ошибок, способствует поддержанию порядка в учетной документации, регистрах и системных записях, а значит, уменьшению рисков значительного искажения данных в отчетах.

Все выше описанные работы и процедурные способы аудита служат основанием для аудиторского мнения, и следовательно, для составления надлежащего заключения. В следующем параграфе рассмотрим порядок его составления.

3.3. Аудиторское заключение и ответственность аудитора

Составление аудиторской записи о финансовой отчетности компании и заключения относится к заключительному шагу проверки. Заключение аудитора (АЗ) – это итоговая часть всех выполненных работ и усилий, связанных с аудиторской проверкой финансовой отчетности компании.

Общие концептуальные и методологические принципы, правила, порядок, последовательность складывающегося мнения о прозрачности финансовой отчетности, выдаче заключения по отношению к проверяемым компаниям и предприятиям, применяющим МСФО, устанавливаются МСА № 700 «Формирование мнения ...».

Он описывает обязательства и ответственность аудитора по формированию его квалифицированного мнения о финансовой отчетности, описывает содержание стандартных аудиторских процедур, по результатам своей проверки (https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_700.html). Уместно подчеркнуть, что предписания указанного стандарта применимы в отношении всего комплекта финансовой отчетности, составляющие которого рассмотрены нами в предыдущей главе. Помимо упомянутых выше

стандартов, при формировании мнения аудитора и выдаче аудиторского заключения, исключительно важно и нужно принимать во внимание требования и других стандартов – МСА 200, МСА 330, МСА 450, МСА 705 и пр.

Основная цель аудитора на заключительном шаге проверки заключена в оповещении своего мнения о финансовых отчетах, учитывая и оценивая взятые из аудиторских обоснований выводы, выражающиеся в виде заключения. Выражаемое мнение аудитора направлено на освещение того, подготовлена ли отчетность во всех значимых аспектах, сообразно применяемой концепции подготовки отчетов. Однако, до формулировки такого мнения, на базе осуществленной проверки, аудитору надлежит подтвердить уверенность, что по причине преднамеренных действий и ошибок, в отчетах отсутствуют значимые искажения. Параллельно этому, важность представляют и такие его умозаключения:

- были ли востребованы убедительные аудиторские доказательства,
- относятся ли отдельные или совокупные неисправленные искажения к существенным.

Серьезными являются и выводы аудитора по поводу осуществления оценивания сообразно концепции подготовки финансовых отчетов, и роли такой оценки в повышении достоверности информационных данных в отчетах (Hendricksen E.S., Van Breda M.F., 2018: p.67). Наряду с показанными выше, аудитору предстоит выражение мысли о том:

- в надлежащем ли порядке организованы учет и раскрытие в аудируемой финансовой отчетности ключевых моментов учетной политики, и согласуется ли она с существующей Концепцией подготовки отчетов,
- являются ли величины оценки элементов и статей финансовой отчетности доказательными,
- отвечает ли отражаемая в отчетности информация основным и дополнительным качественным характеристикам, предписанным Концептуальными основами представления финансовых отчетов.

Ключевым считается аудиторское мнение и о том, как компанией раскрыты в Примечаниях отдельные факты, события и обстоятельства, в том числе, связанные с коронавирусной пандемией COVID 19, оказавшие довольно ощутимое влияние на финансовое состояние и результаты деятельности, и, следовательно, степень достоверности информационных данных, отраженных в указанных примечаниях. Это предусмотрено для оказания услуг всем стейкхолдерам, принимающим экономические решения, по предоставлению уместной, понятной, правдивой, надежной и сопоставимой информации.

На аудитора возложена обязанность по выражению немодифицированного мнения, о подготовке отчетности проверяемой компании по всем ключевым моментам, сообразно условиям Концептуальных Основ и МСФО. При определенных условиях, ему надлежит модифицировать свои соображения в аудиторском резюме:

- в случае, когда он на основе собранных аргументов анонсирует о содержании в проверяемой отчетности значимых искажений, или;
- в случае, когда у него не выбраны требуемые доказательства.

При наличии аргументов, связанных с недостоверностью представленных отчетов, аудитору следует разобрать это с менеджментом, для принятия адекватных решений об изменении мышления в сделанном документе.

Сообразно МСА 700, в разделе «Мнение» важно четко указать, что аудитором проведена проверка всего комплекта финансовых отчетов компании, либо же отдельного финансового отчета из этого комплекта (например, отчета о финансовом положении и т. д.). В упомянутом разделе проверяющий всегда указывает 1-ую из 2-х формулировок: «фиксирует достоверно по всем значимым составляющим» и «показывает правдиво и достоверно». И та, и эта фраза принимаются равнозначно, при выдаче заключения аудитором, умозаключение которого действительно для всех форм финансового документа, на применяемую учетную политику, на

примечания, а порой, и на пр. информацию (https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_700.html).

По условиям МСА 700, вслед за разделом «Мнение» размещается «Основания для аудиторского умозаключения», содержащие важные данные для стейкхолдеров.

Здесь же должны быть:

- справка по разделу о работе аудитора, согласно с МСА;
- декларация о нейтральной позиции аудитора к предприятию (Кодекс этики профессиональных бухгалтеров СМСЭБ);
- декларация проверяющего о полном объеме и правдивости извлеченных доказательств для анонсирования своей мысли.

В заключительной части положено разместить и информационные данные об основополагающих направлениях аудита. Под ними понимаются вопросы, имеющие, по соображению аудитора, максимальную значимость для аудирования отчетности за прошедший год. Они выбирается аудитором из вопросов, уже доведенных ранее до внимания руководства компании. Все принципиальные вопросы аудитор надлежит осветить в составляемом заключении, с указанием своего мнения, вместе с прочей информацией, которую заранее надо довести до руководителя.

При его отказе на пересмотр прочей информации, аудитором принимается решение запросить рекомендацию юриста.

Считаем целесообразным размещение в контенте пр. информации данных об искажениях в отчетности под воздействием коронавирусной пандемии COVID-19. Для этого важно приводить описание соответственных доказательств, каким образом выявляются искажения, в частности, значимые, и как они проникли в учет и отчетность компании.

В подразделе АЗ «Ответственность руководства ...» установлена ответственность руководителей компании:

- за исполнение (подготовленность) отчетности согласно предписаниям Концептуальных основ и МСФО;

- за формирование надлежащей системы контроля, целесообразной для подготовленности отчетности, без значимых искажений, из-за преднамеренных действий;

- за оценивание потенциала компании о непрерывном продолжении работы в ближайшей перспективе, под воздействием сложившихся внутренних и внешних условий (факторов).

В рассматриваемом подразделе заключения должны указываться и работники, ответственные за претворение в жизнь контроля, ведения учета и отчетности.

Неотъемлемое звено АЗ - пункт под названием «Ответственность аудитора ...», включающий заявление о целях аудитора, заключающейся в обретении благоразумной (осмотрительной) убежденности о нехватке значимых искажений информации в проверенном им отчете и выдаче заключения. Здесь под благоразумной убежденностью подразумевается высокая степень осмотрительности, а не безусловная убежденность в отсутствии значимых искажений в отчетах. Искажения из-за преднамеренных или ошибочных действий признаются значимыми, если в отдельности и в совокупном итоге они воздействуют на решения стейкхолдеров по данным аудированной отчетности.

В упомянутый подраздел заключения «Ответственность аудитора...» включены также следующие звенья:

- рапорт, в котором подчеркивается, что проверяющий в границах осуществляемого аудита сообразно с МСА, применяет аудиторское суждение, сохраняя при этом профессиональный скепсис (сомнение);

- изложение аудита, с обозначением ответственности проверяющего:

- за обнаружение и оценивание рисков значимого искажения отчетности;
- за проработку и выполнение аудиторских процедур по этим рискам;
- за собранные аудиторские аргументы, для формулирования аудиторского мнения;

- за понимание и высказывание суждения об эффективном внутреннем контроле;
- за оценивание учетной политики;
- за выводы о законности и обоснованности применения руководством принципа непрерывной работы;
- и за общую оценку в отношении подготовленности отчетности по составу, структуре и контенту, сообразно постулату достоверного и истинного изображения.

Если на аудитора возложены дополнительные функции (к примеру, подготовить другие отчеты), такие функции полагается отражать в самостоятельном подразделе заключения под подходящим заголовком. Такой раздел может быть составлен лишь в том случае, если это требуется не МСА, а др. законодательно-нормативными документами.

В АЗ указывается имя руководителя аудита, как бы повышая этим степень значимости составленного аудиторского заключения по проверенной им отчетности. Аудиторское заключение визируется аудитором.

Дата заключения - это дата, фиксируемая не раньше времени собранных аудитором восстребованных аудиторских доказательств, позволивших ему сформировать свое умозаключение.

Все виды заключения аудиторов, в конечном счете, направлены на стейкхолдеров, принимающих экономические решения на базе финансовой отчетности. Аргументированность и эффективность принимаемых ими решений по многим параметрам определяется типом и контентом аудиторского заключения, в котором подтверждается, насколько данная информация соответствует критериям полезности, достоверности и прозрачности.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Исследование, проведенное по теме «Кризис коронавируса: последствия для финансовой отчетности и аудита финансового состояния промышленного предприятия» позволило нам сделать нижеследующие выводы и выдвинуть предложения:

1. Воздействие пандемии КОВИД-19 для представления финансовых отчетов различно, в зависимости от обстоятельств и обстоятельств компаний, включая степень, в которой операции компаний подвержены воздействию пандемии. Все мероприятия по предотвращению распространения вируса по всему миру, так или иначе детерминируют с экономической деятельностью, что оказало значительное влияние на финансовую отчетность. Важно отметить, что из-за неопределенности экономического воздействия COVID 19 произойдут значительные изменения в допущениях и методах оценки, используемых для измерения справедливой стоимости активов и обязательств организаций к концу отчетного года. На данный момент оценивание с использованием значительных ненаблюдаемых исходных данных

представляется намного сложнее, чем было ранее. Есть опасность несоответствия оценок, основанных на остатках с предыдущей годовой отчетной даты, с учетом волатильности рынка. При подготовке прогнозной информации по кредитным убыткам компании важно учитывать привходящие неблагоприятные прогнозы из-за воздействия COVID 19. Этого можно достичь, добавив параллельные внештатные сценарии к уже имеющимся. Можно вносить изменения к ранее существующим.

2. Вся информация бухгалтерского баланса основывается не на всех фактических данных, и не факт, что они являются абсолютно точными. Отчет о финансовом положении, вместе с данными, полученными от измерения фактических событий, отражают и данные, базируемые «на оценках, суждениях и моделях». По существу, это означает, что Концептуальные основы потенциально приемлет методы, оценивания, суждения, для отражения рисков и неопределенностей, могущих иметь место из-за COVID 19. Пока он продолжается в разных штаммах, эти неопределенности и риски остаются, поэтому их следует учитывать и отражать в отчетности, и прежде всего, в отчете о финансовом положении компании. Данная форма отчетности предназначена для отражения информации о ресурсах организации и правах требования к ней. На величину и качество подобной информации влияют не только экономические операции, но и иные события, например, тот же COVID 19. Под влиянием перемен в экономике и прочих условий происходят перемены в используемых ресурсах компании и праве требований к ней. Следовательно, это обуславливает применение соответствующих и адекватных суждений, моделей или же пересмотра уже распространенных и применяемых суждений и моделей. Суждениям следует носить не общий, а конкретный характер по конкретной статье каждого элемента Бухгалтерского баланса.

3. В Концептуальных основах четко указывается, что признание актива допускается даже в случае, низкой возможности обеспечения экономической

пользы с данного актива. При таком раскладе ситуации уместными данными по этому активу считается информация о масштабе получения этих выгод, прогнозируемом периоде их формирования и воздействиях, в том числе связанных с COVID 19, влияющих на вероятность их поступления в данную организацию. Подобную информацию, как правило, можно представить в примечаниях. Такой подход к признанию объекта в качестве актива, мы считаем, является более приемлемым, чем тот, который предусматривает, что объекту надлежит быть признанным активом, если он имеет потенциал создания экономической выгоды в будущих периодах. Так, например, в условиях пандемии объект может быть признан активом, но он может иметь незначительную возможность образования выгод в связи со спадом производства и потребления, обусловленного этой пандемией. Главным является то, что активы (экономические ресурсы) позиционируются в качестве имеющегося права, вобравшее в себя потенциал создания экономических выгод сейчас, а не в будущем. На уровень использования способности создания экономических выгод в будущих периодах будет влиять многие факторы, в том числе продолжительность, степень распространенности и опасности штаммов COVID 19.

4. В ходе нормального ведения дел величина обоих элементов определяется, исходя из цены операции и фактически понесенных расходов. Так, например, если предприятие поставляет покупателю продукцию, и величина выручки от ее продажи, а также срок поступления выручки (как правило, в течение 60 дней) фиксируется в договоре, заключенном между продавцом и покупателем, то можно, с высокой вероятностью, считать, что величина дохода отражает цену операции. Таким образом, одновременно с признанием дебиторской задолженности, будет признан и доход от продажи. Признание же дохода приведет к признанию себестоимости продажи, то есть соответствующих расходов. Величина себестоимости или расхода – это фактически понесенные на производство продукции материальные, трудовые и денежные ресурсы. Следовательно, можно сказать, что возникшие в результате продажи актив

(дебиторская задолженность), доход (выручка от продажи) и расходы (себестоимость продажи) оцениваются, исходя из цены операций, и при этом все указанные элементы отражаются по исторической стоимости. В таком случае, отсутствует какая-либо неопределенность, и поэтому нет необходимости прибегнуть к суждениям, в том числе суждениям, обусловленным COVID-19.

5. Аудитору надлежит дать оценку результативности и успешности контрольной структуры, контрольной среды и конкретным контрольным инструментам компании, а затем определить уровень контрольного риска.

С риском необнаружения связано существование возможности или вероятного риска попадания в финансовый отчет значимых переиначиваний, необнаруженных даже детальными проверками на существенность и применением подходящих аудиторских процедур. Отличаясь от внутреннего риска и риска контроля, оцениваемых проверяющим лицом, степень риска не обнаружения зависит от профессионального уровня самого аудитора, уровня и качественных плановых составляющих при осуществлении аудита, от объема и качества выполненных тестов и аналитических процедурных действий. Аудитору следует сфокусироваться на контроле риска необнаружения, пересмотре или дополнении аналитических процедур, переоценке своих суждений по отношению к определению характера и объема существенного искажения, в зависимости от изменяющихся условий и обстоятельств.

6. Уровень аудиторского риска отражается, как правило, в процентах, и при этом приемлемым уровнем считается риск на уровне до 5 процентов. Это по существу означает, что 5 из 100 составленных аудитором заключений могут иметь существенные ошибки. По нашему мнению, при наличии пандемии и других аналогичных ситуаций, когда затруднено применение достаточного количества тестов и различных аудиторских процедур, целесообразно критериальный уровень аудиторского риска установить в пределах от 5 до 10

процентов. Для определения существенности, аудитор применяет профессиональное суждение. Какие же контрольные показатели или критерии аудитор должен выбирать и применять для определения величины существенности? Ответ на такой вопрос очевиден - выбор конкретного контрольного критерия или показателя существенности также зависит от суждений аудитора. Рассчитывая порог существенности для финансовых отчетов, целесообразно применение одного из следующих контрольных показателей: прибыли до налогообложения, выручки от продажи, общей прибыли и совокупные расходы, стоимость чистых активов (собственного капитала) и т. д. На указанные контрольные показатели могут повлиять многие факторы, которые должны быть определены и оценены специалистом в расчетах существенности для отчетов.

Например, чтобы рассчитать существенность по отношению к ФО в целом, следует воспользоваться неким %-том прибыли до налогообложения от непрерывно возобновляемой деятельности. Определение предела процента, который должен быть применен к выбранному контрольному показателю, тоже связано с профессиональным уровнем аудиторской профессии.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

На азербайджанском языке

1. Azərbaycan Respublikası Statistika Komitəsinin bülletenləri
2. Daxili audit standartları. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası, 2011

На русском языке

1. Азербайджан в цифрах, Статистический бюллетень СопЕС, 2020
2. Бернстайн, Л.А.(2016) Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация; пер. с англ., М., Финансы и статистика, 622 стр.
3. Волошин, Д. А. (2016) Искажение корпоративной отчетности: выявление, противодействие и профилактика. Монография. М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М., 156 с.
4. Воронин, В.П. Оценка рисков существенности искажения отчетности в аудиторской деятельности // Современная экономика: проблемы и решения, 2012 №2. С.137-144

5. Закон АР о бухгалтерском учете с изменениями и дополнениями. – Баку, 2004
6. Кирьянова З.В. (2012) Анализ финансовой отчетности. М.: ЮРАЙТ. 428 стр.
7. Кондраков, Н.П. (2018). Бухгалтерский учет: / - М.: ИНФРА-М. - 512 с.
8. Когденко, В.Г. Корпоративное мошенничество: анализ схем присвоения активов и способов манипулирования отчетностью // Экономический анализ: теория и практика. 2015 №4 (403). С.2-13
9. Монтгомери, Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, М. О`Рейлли, М.Б. Хирш (1997). Аудит // Пер. с англ. Ред. Я В Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, – 542 с.
10. МСА № 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» //Сборник международных стандартов аудита, издание 2015 года том 1., 1520 с.
11. МСА № 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность»// Сборник международных стандартов аудита, издание 2015 г. том 1.,1520 с.;
- 12.Новый План счетов бухгалтерского учёта - // Баку. -2018
- 13.Налоговый Кодекс АР. – // Баку.- 2000 г.
14. Правила ведения бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности. - Постановление Коллегии Министерства финансов АР от 30 января 2017 года № Q-01 -//Баку.- 2017 г
- 15.Сборник международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок... Издание 2015 года том I, 1530 стр.
16. Сигидов Ю.И. (2012) Бухгалтерская (финансовая) отчетность. ГРИФ-М: ИНФРА-М., 340 стр.
- 17.Сотникова Л. В. (2011) Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение. М.: Бухгалтерский учет., 208 стр.
- 18.Федоренко И.В., Золотарева Г.И. (2019) Аудит. Инфра-М, 272 с.

На английском языке

1. Adams R. (2015) "Fundamentals of Auditing". London, "UNITY" – 398 p.
2. Albrecht W., Wentz D., Williams G. (2016) Fraud - a ray of light on the dark side of the business. - St. Petersburg: Peter Press. 400 p.
3. Baldwin, R., Weder di Mauro, B. (2020). Economics in the time of COVID-19. AVoxEU.org Book, CEPR Press, London.
4. Davia, H., Coggins, P., Wideman, J. and Kastantin, J. (2012) Management Accountant's Guide to Fraud Discovery and Control. New York: John Wiley
5. Eichern J.T., Kulikova L.I., Gafieva G.M. (2014) Methods of falsification of financial results used by modern US companies // International Accounting. No. 16 (310). p.58-62
6. Green, B. P., and Choi, J. H. (2017) 'Assessing the risk of management fraud through neural network technology, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 16(1): p.14–28.
7. Hendricksen E.S., Van Breda M.F. (2018) "Theory of accounting". London "Finance and Statistics", 905 p.
8. Sher I.F. (2015) Accounting and balance. М .: Economic life.

Интернет - ресурсы:

1. Влияние Covid-19 на учет и финансовую отчетность. Обзор актуальных рекомендаций(https://unctad.org/system/files/officialdocument/ciiisard99_ru.pdf).
2. Концептуальные основы представления финансовых отчетов, 2018: <https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework>
3. Международный стандарт финансовой отчетности № 1 «Представление ФО»https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_1.pdf;(ред. от 02.04.2013).
4. МСФО № 7 «Отчет о движении денежных средств» (ред. от 07.05.2013).
5. МСФО № 13 «Оценка справедливой стоимости» https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/prilozhenie_%E2%84%96_7_-_ru_gvt_ifrs_13_may_2011.pdf.

6. МСФО № 41 «Сельское хозяйство»
https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_41.pdf.
7. МСФО 36 «Обесценение активов», <https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/02/main/ias36.pdf>
8. МСФО 16 «Аренда», <https://www.accaglobal.com/cis/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs16.html>
9. МСФО №15 «Выручка по договорам с покупателями», <https://www.accaglobal.com/cis/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs15.html>
9. МСФО № 9 «Финансовые инструменты» [https://www.minfin.ru › main MSFO_IFRS_9_1 PDF](https://www.minfin.ru/main/MSFO_IFRS_9_1_PDF)
10. Международные Стандарты Аудита; <https://www.auditit.ru/terms/audit/>
11. Особенности учета по МСФО в условиях пандемии коронавирусного заболевания, Ernst&Young Global Limited, 2020.
https://www.ey.com/ru_ru/assurance/ey-ifrs-publications
12. 5 областей, требующих особого внимания при подготовке финансовой отчетности в контексте ситуации, вызванной коронавирусом COVID-19
[/https://www.ey.com/ru_ru/assurance/five-financial-reporting-issues-toconsider-as-a-consequence-ofcovid-19](https://www.ey.com/ru_ru/assurance/five-financial-reporting-issues-toconsider-as-a-consequence-ofcovid-19).
13. www.azstat.org
14. www.economy.gov.az
15. www.maliyye.gov.az .

Список таблиц:

Таблица 1: Инвестиции в основной капитал в промышленности (в фактических ценах).....	14
Таблица 2: Расчет ценности использования оборудования компании BSC за три года.....	38
Таблица 3: Расчет ценности использования оборудования компании BSC по дисконтированной стоимости денег.....	39
Таблица 4: Взаимная увязка показателей Отчета о финансовом состоянии с показателями отчета о прибылях или убытках и прочем совокупном доходе.....	64
Таблица 5: Взаимная увязка показателей отчета о финансовом состоянии с показателями отчета о движении денежных средств.....	65
Таблица 6: Различия в трактовке понятия «искажения».....	72
Таблица 7: Расчет определения уровня существенности искажения Информации ФО компании BSC.....	77