

УДК 657.1.012.1

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ПРИМЕНИМОСТИ ДОПУЩЕНИЯ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

В.П. Козлов, Я.Н. Логвинова

Сибирский государственный индустриальный университет
E-mail: kozlov1947@ yandex.ru; bua@sibsiu.ru

В статье дана характеристика ряда проблем оценки применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица. Описан комплексный подход к разработке методики оценки применимости данного допущения в ходе аудита, учитывающий основные факторы, определяющие характер мнения аудитора, раскрываемого в аудиторском заключении. Исследована связь между результатами оценки применимости допущения непрерывности деятельности и содержанием аудиторского заключения.

Ключевые слова: применимость, допущение непрерывности деятельности, комплексный подход, методика оценки.

METHODOLOGICAL AND METHODICAL ASPECTS OF ASSESSING THE APPLICABILITY OF THE GOING CONCERN AUDITED ENTITY

V.P. Kozlov, Ya.N. Logvinova

Siberian State Industrial University
E-mail: kozlov1947@ yandex.ru; bua@sibsiu.ru

The article defines a number of issues of assessment of application of going concern assumption of audited entity. Complex approach to the development of methods of assessment of application of this assumption during audit, considering main factors that define nature of the auditor opinion revealed in audit report is described.

Key words: application, going concern assumption, complex approach, methods of assessment.

На фоне динамичного развития современного рынка информация о финансовом положении экономического субъекта и возможности его дальнейшего функционирования является предметом пристального внимания со стороны заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Основным индикатором оценки перспектив развития организации выступает непрерывность ее деятельности. В условиях мирового финансового кризиса при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности следует повышенное внимание уделять именно допущению непрерывности деятельности. Некоторые компании сталкиваются с дополнительными трудностями обеспечения финансирования, обусловленными сокращением объемов своих активов. Эти тенденции сохраняются и в настоящее время. В связи с этим в ноябре 2008 г. Совет по аудиторской практике Великобритании (АРВ) издал рекомендации «Непрерывность деятельности предприятия в сложившихся экономических условиях». В документе указывается, что вследствие влияния современных экономических условий

на способность экономических субъектов продолжать осуществлять свою деятельность непрерывно аудиторы должны в полной мере оценивать применимость рассматриваемого допущения.

Допущение непрерывности деятельности является одним из основополагающих принципов отечественного и международного бухгалтерского учета. Это признает большинство авторов. Так, по результатам исследований Я.В. Соколова и С.М. Бычковой восемь из девяти рассмотренных ими в [4] источников указывают на необходимость проверки допущения непрерывности деятельности в ходе аудита.

Допущение непрерывности деятельности закреплено в ряде бухгалтерских и аудиторских стандартов, причем как международных, так и отечественных. Исходя из положений Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), бухгалтер должен ориентироваться на то, что пока нет никаких признаков прекращения деятельности, предприятие будет существовать в течение неопределенного периода времени. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности» рассматривает сохранение непрерывности деятельности в течение периода, равного как минимум 12 месяцам года, следующего за отчетным [5]. Глоссарий терминов к Международным стандартам аудита определяет данный период как непревышающий одного года. ПБУ 1/2008 содержит требование раскрытия информации о неопределенности в отношении экономических субъектов, по которым возникает сомнение в продолжении функционирования [2].

Проблемы раскрытия и методические аспекты оценки применимости допущения непрерывности деятельности отражаются в работах известных ученых в области бухгалтерского учета и аудита – Я.В. Соколова, Н.А. Ремизова, С.М. Бычковой, И.Н. Богатой, В.В. Качалина и др.

Проверка применимости допущения непрерывности деятельности предприятия является одной из основных задач аудита, способствующей достижению его главной цели – выражению мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Закрепление на законодательном уровне допущения непрерывности деятельности, его признание в качестве одного из основополагающих принципов бухгалтерского учета повлекло за собой необходимость проверки его применимости аудиторами как независимыми профессионалами в целях удовлетворения требований заинтересованных пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако в силу ряда причин зачастую аудиторская проверка применимости допущения непрерывности деятельности носит лишь формальный характер или вовсе аудит финансовой отчетности проводится без оценки соблюдения данного допущения.

В силу того, что допущение непрерывности деятельности экономического субъекта является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности в отечественном и международном учете, аудитор обязан включить в программу аудита проверку его соблюдения. В то же время оценка применимости допущения непрерывности деятельности является одним из самых сложных аспектов в аудиторской практике. Это обусловлено рядом причин, одна из них – отсутствие единого подхода к проведению такой проверки.

В законодательных и нормативных актах содержатся лишь обобщенные указания на систему критериев, которыми должен руководствоваться аудитор при формировании своего профессионального суждения по данному вопросу. В национальных аудиторских стандартах данный вопрос освещен только в виде рекомендаций относительно действий аудитора при оценке применимости данного допущения. Отсутствие в законодательстве общепринятой методики нередко приводит к снижению объективности полученных в ходе проверки результатов. Однако необходимо помнить, что каждый экономический субъект наделен индивидуальным набором факторов, влияющих на перспективы его деятельности.

Необходимо отметить, что процесс проверки применимости допущения непрерывности деятельности должен осуществляться поэтапно, о чем свидетельствуют положения аудиторских стандартов. Однако содержание стандартов сводится главным образом к отдельным советам аудиторам по формированию их профессионального суждения, отсутствует системный подход к проведению проверки. В то же время необходимо отметить, что аудитор, осуществляя проверку применимости допущения непрерывности деятельности клиента, не должен сводить анализ только к оценке вероятности банкротства. По мнению авторов, эту проблему необходимо рассматривать комплексно, учитывая многие факторы.

Рассмотрев точки зрения различных ученых в отношении классификации признаков, оказывающих и/или способных оказать влияние на возможность аудируемого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, по мнению авторов, целесообразно выделить две группы факторов непрерывности деятельности: качественные и количественные.

Опираясь на результаты такой группировки, авторами предлагается методика оценки применимости допущения непрерывности деятельности экономического субъекта, схема которой представлена на рисунке. Методика предполагает три этапа проверки.

Первый этап начинается на стадии планирования и продолжается в ходе проведения аудиторских процедур проверки по существу. На этом этапе аудитор делает запрос руководству проверяемого субъекта в письменном виде о проведении им (руководством аудируемого лица) предварительной оценки применимости допущения непрерывности деятельности.

Если руководство экономического субъекта делало такую оценку, то необходимо уточнить, на основании каких факторов такая оценка осуществлялась. В случае если руководством проверяемого субъекта были выявлены факторы (признаки), касающиеся нарушения допущения непрерывности деятельности, аудитор должен выяснить дальнейшие планы руководства относительно данного аспекта.

Далее аудитор делает запрос руководству аудируемого лица в отношении известной ему (руководству аудируемого лица) информации, касающейся событий (условий), которые выходят за рамки периода, равного 12 месяцам со дня подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности, и способны оказать влияние на непрерывное осуществление деятельности аудируемым лицом.

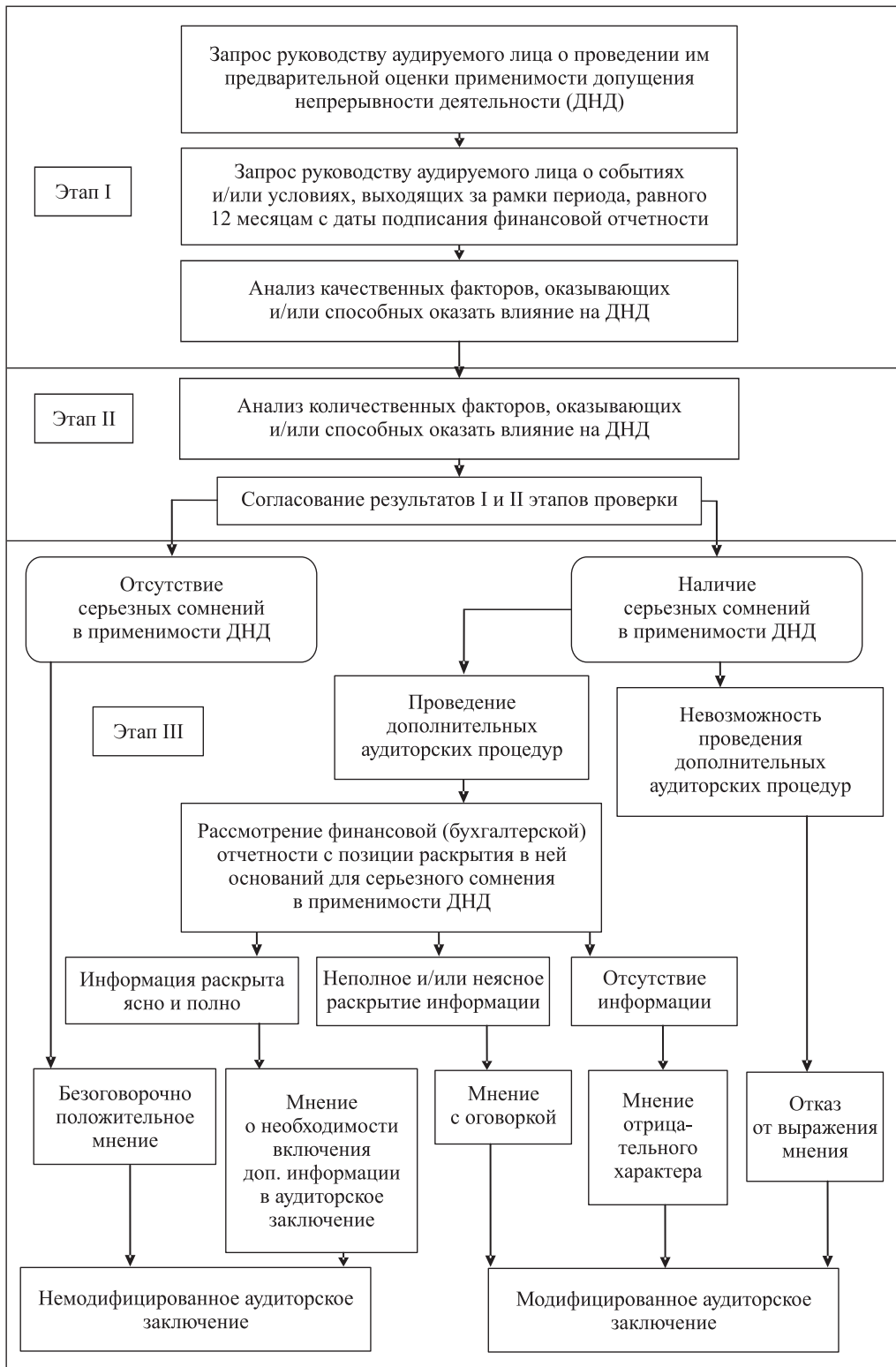


Схема методики оценки применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

На данном этапе предлагается исследовать качественные факторы, которые целесообразно разделить на внешние и внутренние. Необходимость рассмотрения аудитором не только внутренних, но и внешних факторов обусловлена тем, что именно внешние факторы в настоящее время могут оказать сильное негативное воздействие на деятельность экономических субъектов.

В качестве внешних факторов предлагается выделить и оценить экономические и политические факторы. Экономические факторы обусловлены состоянием экономики страны, а также состоянием мировой экономики. Политические факторы связаны с направлением и методами развития общества.

К внутренним факторам (признакам) предлагается отнести финансовые, производственные, организационные, юридические и кадровые факторы.

Финансовые признаки связаны с невыполнением финансовых обязательств проверяемым субъектом или его партнерами в установленный срок и в полном объеме. Производственные факторы обусловлены осуществлением производственной деятельности, освоением новой техники и технологии. Организационные признаки связаны с внутренней организацией работы аудируемого лица и включают стратегию фирмы, принципы деятельности, ресурсы и их использование, качество и уровень менеджмента и маркетинга. Влияние юридических факторов обусловлено возможностью изменения различных законодательных актов, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, невыполнением законодательства, некорректно составленными договорами, контрактами между проверяемым субъектом и его контрагентами. Кадровые факторы обусловлены численностью, составом, квалификацией, образованием, профессионализмом работников аудируемого лица, соответствием их умений и навыков должностям, которые они занимают.

Рассмотрев предложенную совокупность факторов, аудитор может с различных сторон оценить деятельность проверяемого субъекта.

По завершении этапа планирования аудитор должен сформировать предварительное профессиональное суждение в отношении следующих моментов:

- существуют или отсутствуют у руководства аудируемого лица сомнения в применимости допущения непрерывности его деятельности;
- существуют или отсутствуют в деятельности аудируемого лица события (условия), выходящие за рамки периода, равного 12 месяцам с даты подписания финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- существуют или отсутствуют в деятельности аудируемого лица события (условия), выходящие за рамки периода, в отношении которого аудируемое лицо проводило самостоятельную оценку применимости допущения непрерывности деятельности;
- существуют или отсутствуют в деятельности аудируемого лица качественные факторы (признаки) несоблюдения допущения непрерывности деятельности.

Оценка качественных критериев на стадии планирования является стартовым механизмом для проведения дальнейшего анализа количественных показателей деятельности аудируемого лица, который предполагает

рассмотрение и оценку системы финансовых показателей. Анализ количественных факторов целесообразно проводить на завершающей стадии аудиторской проверки, так как в этом случае аудитор уже будет иметь объективную уверенность в достоверности проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности, по данным которой рассчитывается система анализируемых финансовых показателей. В случае, если данные отчетности являются недостоверными, то финансовые показатели, рассчитанные по данным такой отчетности, также будут недостоверными, а следовательно, проверка потеряет всякий смысл. Затем аудитор анализирует качественные факторы, оказывающие и/или способные оказать влияние на непрерывность деятельности.

Второй этап проведения проверки посвящен оценке количественных факторов (финансовых показателей деятельности организации). По мнению авторов, оценку количественных факторов следует проводить, используя программные продукты, например, систему «Контур-Экстерн» (модуль «Эксперт»). При помощи данной программы аудитор сможет комплексно оценить финансовую состоятельность проверяемого субъекта, а также результаты его деятельности. Методика финансового анализа, заложенная в данном программном продукте, предоставляет аудитору возможность получить достаточную информацию о платежеспособности, финансовой устойчивости, деловой и инвестиционной активности, эффективности деятельности аудируемого лица.

Кроме показателей, заложенных в рассматриваемый программный продукт, необходимо также рассчитать коэффициенты исполнения обязательств аудируемым лицом. Аудитор может осуществить расчет следующих коэффициентов: коэффициент задолженности по кредитам и займам, коэффициент задолженности другим организациям, коэффициент фискального долга, коэффициент внутреннего займа. Таким образом, с учетом предложенных дополнений сформирована методика проведения анализа финансовых показателей деятельности аудируемого лица, представленная в табл. 1.

Таблица 1

Предлагаемый порядок проведения финансового анализа при оценке применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Этап проведения финансового анализа	Аналитические процедуры
Анализ финансового положения аудируемого лица	Оценка структуры имущества и источников его формирования
	Оценка стоимости чистых активов
	Анализ финансовой устойчивости
	Анализ ликвидности
	Расчет показателей исполнения обязательств аудируемым лицом
Анализ эффективности деятельности аудируемого лица	Обзор результатов деятельности
	Анализ рентабельности
	Расчет показателей деловой активности (оборачиваемости)
Выводы по результатам финансового анализа	Оценка ключевых показателей деятельности аудируемого лица
	Рейтинговая оценка финансового положения и результатов деятельности аудируемого лица

Итогом проведения финансового анализа является формирование аудитором одного из следующих выводов:

а) сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица отсутствуют;

б) существуют сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, однако их влияние незначительно;

в) существуют серьезные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

По завершении данного этапа проверки аудитор, используя свое профессиональное суждение, должен довести результаты проведенного анализа всех составляющих оценки применимости допущения непрерывности до сведения руководства аудируемого лица.

Третий этап проведения проверки. Далее необходимо определить последовательность действий аудитора для выражения объективного мнения о применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица в соответствии с предлагаемой методикой оценки.

Это будет означать, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подготовлена в соответствии с требованиями российского законодательства в части применимости допущения непрерывности деятельности. Из данного вывода следует, что проверяемый экономический субъект будет осуществлять свою деятельность непрерывно и исполнять обязательства в течение как минимум 12 месяцев года, следующего за отчетным.

Если же аудитор приходит к выводу, что существуют серьезные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, он должен перейти к дополнительным процедурам, целью проведения которых является получение достаточных надлежащих доказательств, подтверждающих или опровергающих возникшие у аудитора сомнения в отношении соблюдения данного допущения, перечень таких процедур приведен в п. 21 П(С)АД № 11.

В качестве дополнения к перечню, представленному в П(С)АД № 11, можно отнести:

– запрос у руководства аудируемого лица информации о нормативно-правовых проблемах в деятельности;

– анализ информации, касающейся планов руководства аудируемого лица, в результате осуществления которых ожидается улучшение положения проверяемого субъекта;

– оценку применимости выбранной аудируемым лицом учетной политики и анализ правильности и последовательности ее применения.

После проведения дополнительных аудиторских процедур аудитор на основе своего профессионального суждения должен определить, присутствует ли существенная неопределенность, связанная с событиями (условиями), которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно.

Сделав вывод, аудитор приступает к рассмотрению финансовой (бухгалтерской) отчетности с позиции раскрытия в ней оснований для серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности.

Таблица 2

Зависимость вида аудиторского заключения от характера обстоятельств, с которыми может столкнуться аудитор в процессе проведения проверки применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор в процессе проверки допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	Вывод аудитора по результатам проверки	Вид аудиторского заключения
Финансовая (бухгалтерская) отчетность подготовлена в соответствии с требованиями законодательства в части соблюдения допущения непрерывности деятельности, и отсутствуют сомнения в способности аудируемого лица непрерывно функционировать в течение 12 месяцев, следующих за отчетным периодом	Безоговорочно положительное мнение	Немодифицированное аудиторское заключение
Финансовая (бухгалтерская) отчетность подготовлена в соответствии с требованиями законодательства, однако имеется существенная неопределенность, описанная в отчетности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно	Мнение о необходимости включения дополнительной информации в аудиторское заключение	Немодифицированное аудиторское заключение
<i>Имеются существенные, но не всеобъемлющие обстоятельства, влияющие на мнение аудитора</i>		
Неполное или неясное раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности наличия существенной неопределенности, связанной с факторами или событиями, обуславливающими серьезные сомнения в возможности аудируемого лица непрерывно функционировать в течение 12 месяцев, следующих за отчетным периодом	Мнение с оговоркой	Модифицированное аудиторское заключение
Возникновение разногласий с руководством аудируемого лица, связанные с отказом давать оценку своей способности непрерывно осуществлять свою деятельность или увеличивать период, охватываемый такой оценкой		
Ограничение объема аудита руководством аудируемого лица, которое является несущественным и не всеобъемлющим		
<i>Имеются существенные и всеобъемлющие обстоятельства, оказывающие влияние на мнение аудитора</i>		
Отчетность аудируемого лица подготовлена на основании допущения непрерывности деятельности, однако аудитор в ходе проверки собрал достаточные доказательства о наличии серьезного сомнения в способности аудируемого лица непрерывно функционировать в течение 12 месяцев, следующих за отчетным периодом	Отрицательное мнение	Модифицированное аудиторское заключение
Неотражение аудируемым лицом в финансовой бухгалтерской отчетности информации о наличии серьезных сомнений в допущении непрерывности деятельности при их наличии	Отрицательное мнение	Модифицированное аудиторское заключение
Существенное и всеобъемлющее ограничение объема аудита руководством аудируемого лица, в результате чего аудитор не может провести проверку и собрать достаточные доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения	Отказ от выражения мнения	Модифицированное аудиторское заключение

Анализируя отчетность в данном аспекте, аудитор должен установить:

– адекватно ли раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица факторы (признаки), обуславливающие значительные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, а также планы руководства, связанные с такими факторами;

– отражен ли в пояснительной записке факт наличия существенной неопределенности, связанной с событиями (условиями), обуславливающими значительные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, и то, что в силу этих обстоятельств проверяемый субъект может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

Далее аудитору необходимо сформировать один из следующих выводов:

а) в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица отражены данные сведения;

б) в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица данные сведения раскрыты неясно или неполно;

в) в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица отсутствуют данные сведения.

На основании сделанных выводов аудитор принимает решение о форме и виде аудиторского заключения.

Зависимость вида аудиторского заключения от характера обстоятельств, с которыми может столкнуться аудитор в процессе проведения проверки допущения непрерывности деятельности проверяемого субъекта, представлена в табл. 2.

Изложенный комплексный подход будет способствовать повышению объективности проводимой проверки, а следовательно, и ее качества. Предлагаемая методика оценки допущения непрерывности деятельности аудируемого лица позволяет аудитору комплексно рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и/или способных оказать влияние на возможность проверяемого экономического субъекта осуществлять свою деятельность непрерывно в обозримом будущем. Однако предлагаемый перечень коэффициентов, рассматриваемых при проведении финансового анализа деятельности, а также перечень качественных факторов не является и не может быть исчерпывающим в постоянно меняющихся условиях хозяйствования экономических субъектов.

Литература

1. Международный стандарт аудита (МСА 570) «Непрерывность деятельности».
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». Утверждено Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
3. Ремизов Н.А. Непрерывность деятельности и аудит // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2004. № 3. С. 55–63.
4. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип непрерывности деятельности организации // Аудитор. 2006. № 5. С. 23–28.
5. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица». Утверждено

- Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. URL: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_\(standart\)__11.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_(standart)__11.doc).
6. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности». Утверждено Приказом Минфина РФ от 20 мая 2010 г. № 46н // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. URL: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/FSAD1.doc>.
 7. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении». Утверждено Приказом Минфина РФ от 20 мая 2010 г. № 46н // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. URL: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/FSAD2.doc>.

Bibliography

1. Mezhdunarodnyj standart audita (MSA 570) «Nepreryvnost' dejatel'nosti».
2. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchetnaja politika organizacii». Utverzhdeno Prikazom Minfina RF ot 6 oktjabrja 2008 g. № 106n // Spravochno-pravovaja sistema «Konsul'tantPljus».
3. *Remizov N.A.* Nepreryvnost' dejatel'nosti i audit // *Finansovye i buhgalterskie konsul'tacii*. 2004. № 3. P. 55–63.
4. *Sokolov Ja.V., Bychkova S.M.* Princip nepreryvnosti dejatel'nosti organizacii // *Auditor*. 2006. № 5. P. 23–28.
5. Federal'noe pravilo (standart) auditorskoj dejatel'nosti № 11 «Primenimost' dopushchenija nepreryvnosti dejatel'nosti audiruemogo lica». Utverzhdeno Postanovleniem Pravitel'stva RF ot 23 sentjabrja 2002 g. № 696 // Ministerstvo finansov Rossijskoj Federacii: [oficial'nyj sajt]. URL: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_\(standart\)__11.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_(standart)__11.doc).
6. Federal'nyj standart auditorskoj dejatel'nosti 1/2010 «Auditorskoe zakljuchenie o buhgalterskoj (finansovoj) otchetnosti i formirovanie mnenija o ee dostovernosti». Utverzhdeno Prikazom Minfina RF ot 20 maja 2010 g. № 46n // Ministerstvo finansov Rossijskoj Federacii: [oficial'nyj sajt]. URL: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/FSAD1.doc>.
7. Federal'nyj standart auditorskoj dejatel'nosti 2/2010 «Modificirovanное мнение v auditorskom zakljuchenii». Utverzhdeno Prikazom Minfina RF ot 20 maja 2010 g. № 46n // Ministerstvo finansov Rossijskoj Federacii: [oficial'nyj sajt]. URL: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/FSAD2.doc>.