

***ПРОВЕДЕНИЕ ОЦЕНКИ СПОСОБНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА
ПРОДОЛЖАТЬ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В СООТВЕТСТВИИ С МСА 570
«НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»***

Нгуен Тхи Ха Ми¹,

магистрант 2-го курса,

Финансовый университет при Правительстве РФ,

Россия, г.Москва

Аннотация

В отсутствие законодательно установленного подхода к оценке непрерывности деятельности возникают сложности с разработкой процедур, в ходе которых аудитор получает достаточные и надлежащие доказательства в отношении правомерности выполнения предпосылки о непрерывности деятельности. В данной статье предложен подход, основанный на факторах, вызывающих сомнения в способности организации функционировать в обозримом будущем, указанных в Международном стандарте аудита 570 «Непрерывность деятельности».

Ключевые слова: аудит, оценка непрерывности деятельности, бухгалтерский учет, предпосылка о непрерывности деятельности, международные стандарты аудита.

***ASSESSMENT OF THE AUDITED ENTITY'S ABILITY TO CONTINUE
IN BUSINESS IN ACCORDANCE WITH ISA 570 "GOING CONCERN"***

Nguyen Thi Ha My

graduate student,

¹ Научный руководитель – Егорова И.С., к.э.н., доцент, Финансовый университет при Правительстве РФ

Annotation

Due to the absence of regulatory determined requirements to the assessment of the going concern presumption, the process of development of audit procedures regarding going concern basis becomes complicated. This article offers an approach based on the factors that may have an impact on an entity's ability to continue as a going concern, specified in the International Standard on Auditing 570 "Going concern".

Key words: audit, going concern assessment, accounting, going concern assumption, international standards on auditing.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность является основным источником информации об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности за отчетный период. Наряду с объемом и характером информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, возможность ее использования в процессе принятия решений обусловлено также ее качеством, которое может быть обеспечено при условии соблюдения тех принципов допущений и требований, которые определены законодательными и нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности. Функции, связанные со снижением информационного риска пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, частично лежат на аудиторах. Выражая мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторы принимают на себя, помимо собственных рисков, сопутствующих деятельности любой коммерческой организации, часть информационного риска пользователей отчетности. Одним из ключевых направлений аудита в современной экономике является оценка аудитором правомерности применения допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица.

Актуальность данной темы обусловлена тесной взаимосвязью хозяйственных субъектов: предприятия заинтересованы в стабильности не только своего бизнеса, но и контрагентов. В соответствии с теорией стейкхолдеров, компания является элементом среды, в которой она функционирует, и влияет на свое окружение: банкротство организации может повлечь за собой финансовые проблемы ее так называемых заинтересованных сторон. Таким образом, способность компании продолжать свою деятельность должна быть оценена и в рамках раскрытия информации об организации, для того чтобы стейкхолдеры смогли принять адекватное и обоснованное экономическое решение в отношении сотрудничества с ней. Вследствие этого оценка непрерывности деятельности становится насущной проблемой как для представителей планового отдела, так и для бухгалтеров и аудиторов.

Учитывая важность оценки непрерывности деятельности, аудитор обязан разработать процедуры для получения достаточных доказательств способности аудируемого лица продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Согласно моему мнению, при планировании процедур в ответ на риск невыполнения принципа непрерывности деятельности необходимо оценить полезность данных процедур для получения доказательств в отношении других аспектов бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с тем, что целью аудитора является выражение мнения о достоверности отчетности, а не анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, основная работа должна быть связана с получением доказательств в отношении корректности данных бухгалтерского учета и отчетности и раскрытия наиболее важных аспектов деятельности аудируемого лица. На основании вышесказанного я считаю, что проведение оценки непрерывности деятельности должно быть в большей мере совмещено с процедурами по проверке других секций аудиторской проверки.

Данный подход обусловлен тем, что аудитор формирует понимание бизнеса аудируемого лица в ходе проверки данных бухгалтерского учета, в частности, в отношении существенных изменений в бизнесе он направляет запросы руководству и анализирует динамику элементов строк отчетности. В

связи с тем что основное предназначение бухгалтерского учета — отражение финансового положения, финансовых результатов и денежных потоков экономического субъекта, логично предположить, что большинство факторов, вызывающих существенную неопределенность в отношении способности организации продолжать свою деятельность непрерывно, может быть выявлено в ходе стандартных процедур аудита.

Необходимость в проведении дополнительных процедур в отношении предпосылки о непрерывности деятельности обусловлено степенью риска ликвидации организации, установленной аудитором. По моему мнению, аудитор должен определить наиболее рискованные области, в которых могут быть выявлены факторы нарушения предпосылки о непрерывности деятельности. При выявлении потенциальных рискованных областей необходимо обратиться к Международному стандарту аудита (МСА) 570 «Непрерывность деятельности», в котором указаны примеры событий или условий, потенциально свидетельствующих о нарушении предпосылки о непрерывности деятельности [9]. На основании перечня, указанного в данном стандарте, аудитор может разработать процедуры «двойного назначения», направленные не только на оценку непрерывности деятельности, но и на получение доказательств в отношении корректности данных бухгалтерского учета. В таблице 1 приведены примеры процедур в ответ на риски, указанные в МСА 570, а также секции аудита, в отношении достоверности которых аудитор получает доказательства путем проведения данных процедур:

Таблица 1 — Разработка процедур на основании МСА 570

Факторы непрерывности деятельности	Процедуры	Секции
чистые активы отрицательные или меньше уставного капитала	Расчет чистых активов согласно Методике Минфина	Капитал
неспособность погашения заемных средств, наступление сроков погашения кредитов и займов, чрезмерное использование краткосрочных заемных средств для финансирования долгосрочных активов	Составление таблицы движения по кредитам и займам Анализ графика погашения и наличия просроченной задолженности	Заемные средства

признаки прекращения финансовой поддержки со стороны кредиторов	Составление расшифровки и анализ изменений по контрагентам	Кредиторская задолженность
отрицательные денежные потоки от операционной деятельности за прошлые периоды или в прогнозной финансовой отчетности	Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода, оценка модели развития бизнеса	Завершение аудита, отчет о движении денежных средств
неблагоприятные основные финансовые показатели		
значительные убытки от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов		
просроченная задолженность по выплате дивидендов или прекращение этих выплат	Анализ протоколов заседаний органов управления, таблица движения элементов капитала	Капитал
несоблюдение условий кредитных договоров	Тестирование выполнения ковенантов	Условные обязательства
переход с постоплатной системы расчетов с поставщиками на систему оплаты в момент доставки товара (оказания услуги)	Составление расшифровки и анализ изменений по контрагентам	Кредиторская задолженность
невозможность получить финансирование для значимых инвестиционных проектов	Анализ грантов и субсидий	Гранты и субсидии
намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность	Направление запросов руководству, анализ оценки руководства	Планирование и завершение аудита
потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены	Анализ связанных сторон, направление запросов руководству	Раскрытие по связанным сторонам
потеря основного рынка сбыта, ключевых клиентов или поставщиков, франшизы, лицензии	Аналитические процедуры по выручке, себестоимости и управленческим расходам	Выручка и расходы по операционной деятельности
нехватка кадровых ресурсов	Аналитические процедуры по расходам на оплату труда	Расходы
нехватка важного сырья и материалов	Аналитические процедуры по себестоимости	Себестоимость
появление очень успешного конкурента.	Аналитические процедуры по выручке, получение понимания деятельности	Планирование и выручка
несоблюдение законодательных или нормативных требований	Оценка соблюдения законодательства	Раскрытие по условным обязательствам

наличие существенных незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам нормативно-правового регулирования	Анализ судебных разбирательств, направление запросов внешним юристам	Резервы
изменения в законах, нормативных актах или государственной политике	Оценка соблюдения законодательства	Условные обязательства
отсутствие страхования или недостаточное страховое покрытие	Анализ управленческих расходов	Управленческие расходы

Следует отметить, что список факторов нарушения предпосылки о непрерывности деятельности и ответных процедур не является обязательным для выполнения и подлежит корректировке в зависимости от профессионального суждения аудитора. Учитывая то, что перечень, указанный в нормативном документе, не является исчерпывающим, на основании своего знания бизнеса организации аудитор может указать дополнительные зоны риска в зависимости от специфики деятельности аудируемого лица. Так, например, в отношении компаний, оказывающих консультационные услуги, проведение процедур по проверке обеспеченности материальными ресурсами нерелевантно, так как организация не является промышленным предприятием и не имеет на балансе существенных остатков товарно-материальных ценностей и основных средств. Основой деятельности компании является предоставление консультационных услуг, в связи с чем движение персонала и репутационные риски являются главными непроизводственными рисками бизнеса. Таким образом, не всегда присутствует необходимость в проведении детальных процедур в отношении всех пунктов вышеуказанного перечня: на этапе планирования аудитор должен оценить возможность возникновения тех или иных событий или условий, способных вызвать значительные сомнения в непрерывности деятельности организации, и скорректировать программу аудита.

Таким образом, я считаю, что процесс оценки непрерывности деятельности должен быть выстроен с учетом следующих особенностей:

1) Процедуры оценки способности организации функционировать непрерывно должны коррелировать с процессом сбора доказательств в отношении достоверности других элементов бухгалтерской (финансовой)

отчетности, иными словами, должны быть предназначены не только для получения данных о непрерывности деятельности.

2) Выполнение оценки непрерывности деятельности в ходе аудита отличается от данной процедуры при оказании консалтинговых услуг, в связи с чем аудитору нецелесообразно проводить полный анализ финансово-хозяйственной деятельности для получения доказательств в отношении предпосылки о непрерывности деятельности.

3) Разработка процедур по сборку доказательств должна осуществляться на основании риск-ориентированного подхода: аудитор должен определить релевантные для аудируемого лица риски бизнеса и, исходя, из данного перечня, провести оценку непрерывности деятельности. В качестве исходного варианта возможно рассмотрение указанных в Международном стандарте аудита (МСА) 570 факторов, и корректирование перечня рисков на специфику деятельности компании.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Булгакова А.Е. Сравнительная характеристика теоретических подходов к методике оценки непрерывности деятельности // Бухгалтерский учет и аудит: прошлое, настоящее и будущее сборник научных статей региональной научно-практической конференции: в 2 частях. — 2016. — С. 48-51.
2. Бутусов Е.В., Сафина Р.Р. Методика оценки непрерывности деятельности организации, основанная на риск-ориентированном подходе// Экономика и управление: научно-практический журнал. 2013. — № 6 (116). — С. 102-107.
3. Егорова И.С. Практическая реализация оценки допущения непрерывности деятельности согласно МСА 570 «Непрерывность деятельности» на основе данных финансовой отчетности //Аудиторские ведомости. — 2017. — №8. — С.20-30.

4. Егорова И.С. Проблематика оценки непрерывности деятельности аудируемого лица // Аудитор. — 2013. — № 3. — С. 38–44.
5. Ибраев К.Э. Финансовый анализ как инструмент оценки непрерывности деятельности аудируемой организации // Новые тенденции в развитии информационно-аналитического обеспечения и контрольных процессов в современной экономике Сборник научных статей по результатам Международной конференции. Под редакцией проф. В.И. Бариленко. —2015. — С. 75-81.
6. Карзаева Е.А. Методы оценки непрерывности деятельности организации // Научный форум: Экономика и менеджмент: сб. ст. по материалам IV междунар. науч.-практ. конф. - № 2(4). - М., Изд. "МЦНО", 2017. - С. 61-70.
7. Козменкова С.В., Краснов В.Д. Анализ деятельности аудируемого лица как основа суждения о непрерывности его функционирования // Международный бухгалтерский учет. — 2013.— № 47. — С. 28-38.
8. Краснов В.Д. Анализ факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности, и их влияние на финансовое положение организации // Международный бухгалтерский учет. 2013. — № 43. — С. 37-43.
9. Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) "Непрерывность деятельности" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 N 207н) // [Электронный ресурс]. – СПС «Консультант Плюс».
10. Мельник М. В. Экономический анализ в аудите: учебник/ М. В. Мельник, В. Г. Когденко - М.: ЮНИТИ, 2007. - 543 с.