

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Чалова К.Ч., Биримкулова А.Д.

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА О НЕПРЕРЫВНОСТИ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Международные стандарты аудита (МСА), введенные в действие в Кыргызской Республике Постановлением от 22.04.2002 г., применяют при аудите финансовой отчетности предприятий. МСА содержит базовые принципы и необходимые процедуры вместе с соответствующими руководствами в форме пояснительных материалов. Целью Международного стандарта аудита является установление стандартов и предоставление руководства в отношении обязанностей аудиторов при проверке финансовой отчетности при рассмотрении оценок способности субъекта продолжать осуществлять непрерывно свою деятельность.

Допущение **непрерывности деятельности** является основным принципом подготовки финансовой отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения в ликвидации и прекращении деятельности. Активы и обязательства учитываются на том основании, что хозяйствующий субъект сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности. Для того чтобы решить вопрос о непрерывности деятельности предприятие в обозримом будущем, аудитору необходимо собрать уместные **аудиторские доказательства** (схема 1).

При анализе непрерывности деятельности организации аудитор должен исходить из следующего. Аудиторские заключения позволяют установить достоверность финансовой отчетности предприятия. Однако оно не является гарантией жизнеспособности в будущем.

Допущение о непрерывности деятельности предприятия должно быть **уместным**. Прежде всего, аудитор должен принять во внимание риск, того, что организация прекратит свою деятельность. Показателями риска являются данные финансовой отчетности организации и другие источники. При этом необходимо обратить внимание на ряд признаков, которые укажут на наличие оснований для прекращения деятельности предприятия.

Схема № 1



Содержание, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются:

Финансовые признаки:

- ✚ отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов;
- ✚ привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа;
- ✚ использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
- ✚ изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам

на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);

- ✚ неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;

- ✚ неблагоприятные финансовые коэффициенты;

- ✚ задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;

- ✚ значительные убытки от основной деятельности;

- ✚ несоблюдение кредитных соглашений;

- ✚ немедленная оплата при поставке взамен товарного кредита;

- ✚ отсутствия финансирования производства новой продукции;

- ✚ отсутствие иных инвестиций;

Производственные признаки:

- ✚ увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;

- ✚ потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;

- ✚ проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;

- ✚ существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;

- ✚ дефицит важнейших ресурсов;

Прочие признаки:

- ✚ несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Кыргызской Республики;

- ✚ судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполняемым для данного лица;

- ✚ внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации

Указанный перечень признаков не является окончательным.

Получение аудиторских доказательств о непрерывности деятельности основано на проведении соответствующих аудиторских процедур:

- ✚ Анализ и обсуждение с руководством прогнозов в отношении движения денежных средств, прибыли и прочих соответствующих прогнозов др.;

- ✚ Анализ и обсуждение, имеющейся последней по времени промежуточной финансовой отчетности;

- ✚ Анализ условий кредитных отношений и иных соглашений о займе и определение того, были ли такие условия нарушены;

- ✚ Опрос юристов предприятия, касающейся наличия судебных тяжб и исков и разумности оценки руководством результатов и финансовых последствий;

- ✚ Рассмотрение планов субъекта, касающейся невыполненных заказов клиента;

- ✚ Выявление и оценка событий после отчетной даты, которые могут повлиять на способность предприятия продолжать свою деятельность;

- ✚ Анализа протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров и основных комитетов предприятия с целью выполнения финансовых трудностей;

- ✚ Подтверждение наличия, законности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансовой поддержки со стороны связанных сторон и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить дополнительные средства;

- ✚ Оценки наличия финансовой помощи;

- ✚ Изучение способности предприятия выполнить все заказы потребителей или рассмотрение планов субъекта, касающихся невыполненных заказов клиентов;

- ✚ Обзорная проверка событий, имеющих место после окончания периода, с целью определения того, оказывают ли такие события ослабляющее или иное воздействие на способность предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

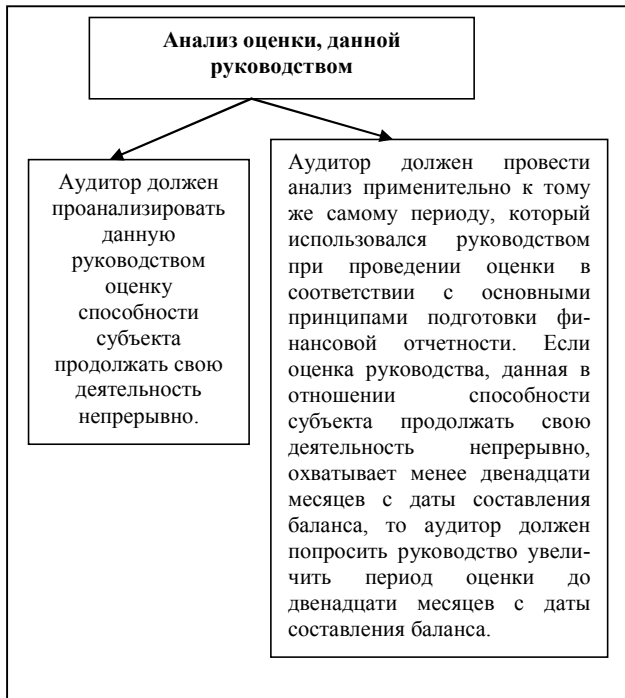
Аудитор рассматривает события или условия, касающиеся **допущения о непрерывности деятельности**, в ходе планирования, поскольку такое рассмотрение позволяет более своевременно обсудить эти вопросы с руководством, проверить планы руководства и решить любые выявленные вопросы, относящиеся к допущению о непрерывности деятельности. В некоторых случаях руководство само могло уже провести предварительную оценку на первоначальных этапах аудита. Если руководство еще не проводило предварительной оценки, то аудитор обсуждает с руководством основу, в соответствии с которой предполагается использовать допущения о непрерывности деятельности. Аудитор может обратиться к руководству с просьбой начать проводить оценку, в особенности в тех случаях, когда аудитор уже выявил условия или события, касающиеся допущения о непрерывности деятельности.

Аудитор анализирует последствия выявленных условий или событий при проведении предварительной оценки компонентов аудиторского риска, и, следовательно, наличие таких условий или событий может оказать влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур (Схема № 2).

Оценка руководством способности субъекта непрерывно осуществлять свою деятельность является ключевым элементом при анализе аудитором допущения о непрерывности деятельности. В большинстве случаев основных принципов подготовки финансовой отчетности, в которых в явной форме предусматривается требование об оценке руководства, указывается период, применительно к которому руководство должно учитывать всю доступную информацию (МСФО 1

определяет, что данный период обычно должен охватывать по крайней мере **двенадцать месяцев** с даты составления баланса, но не должен ограничиваться этим сроком).

Схема № 2



При анализе оценки руководства аудитор рассматривает процедуру, посредством которой руководство выносило свою оценку, допущения, на которых основывалась такая оценка и планы

руководства в отношении будущих действий. Аудитор рассматривает, учитывалась ли при вынесении оценки вся уместная информация, о которой стало известно аудитору в результате процедуры аудита. Как ранее отмечалось, когда предприятие исторически имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство может сделать свою оценку без проведения подобного анализа. При таких обстоятельствах вывод аудитора об уместности такой оценки обычно не требует проведения подобных процедур. В тех же случаях, когда выявляются условия или события, которые обуславливают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор выполняет дополнительные процедуры аудита (см. схема № 3).

Факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения процедур аудита. Процесс рассмотрения таких факторов продолжается по мере проведения аудита. В случаях, когда аудитор считает, что такие события или условия обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор запрашивает руководство относительно его планов будущих действий, в том числе планов по реализации активов, взятию займы денежных средств, снижению или отсрочке расходов или увеличению размера капитала. Аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

Схема № 3



В ходе аудита аудитор должен следить за доказательствами существования условий или событий, которые обуславливают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких условий или событий в дополнение к выполнению процедур аудитор должен рассматривать вопрос о том, влияют ли такие

события или условия на сделанные аудитором оценки компонентов аудиторского риска.

Аудитору следует объективно оценить обстоятельства, указывающие на наличие существенных **несоответствий** при таких случаях, как:

- факты выявления ошибок, которые были известны персоналу экономического субъекта, но не были раскрыты аудиторам;

- ✚ хозяйственные операции, по которым первичные документы или данные, необходимые для проверки, были предоставлены аудитору несвоевременно
- ✚ несоответствия в расчетных данных специализированных листов;
- ✚ значительные неучтенные расхождения между данными инвентаризации и соответствующими счетами, которые не были должным образом проанализированы и исправлены;
- ✚ отсутствие подтверждений значительных расхождений и неполучение ожидаемых ответов на запросы аудитора;
- ✚ хозяйственные операции, выбранные для проверки, по которым не были предоставлены необходимые первичные документы или соответствующие разрешающие указания.

Аудиторские выводы и подготовка отчета (заключения)

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли, в соответствии с его субъективным суждением, существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности, обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность. Существенная неопределенность имеет место, если ее потенциальное значение таково, что, в соответствии с суждением аудитора, для того, чтобы представление финансовой отчетности не вводило в заблуждение, необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности. Случаи, когда допущение о непрерывности деятельности является уместным при наличии существенной неопределенности.

В случае, когда использование допущения о непрерывности деятельности носит надлежащий характер, но при этом имеет место существенная

неопределенность, аудитор рассматривает вопрос о том:

- ✚ указывается ли в финансовой отчетности условия или события, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность и планы руководства в связи с такими условиями;
- ✚ указывается ли четко в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи субъект может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своего нормального бизнеса.

Следовательно, проделанная работа аудитора охватывает следующие этапы выполнения работ (схема 4).

Принцип непрерывности является одним из основных принципов подготовки финансовой отчетности. В то же время внутренние аудиторы постоянно осуществляют мониторинг, позволяющий проводить периодическую оценку, анализ изменений и выработку мероприятий по улучшению финансово-экономического положения предприятия. Это позволяет аудиторам получить достоверную информацию относительно применимости принципа непрерывности деятельности организации. Эти два понятия важны и взаимосвязаны. Предприятия, скатывающиеся к банкротству, годами демонстрируют ряд недостатков, очевидных задолго до фактического банкротства. Вследствие накопления этих недостатков организация может совершить ошибку, ведущую к банкротству. Аудиторы своевременно выявляют признаки несоблюдения принципа непрерывности, предотвращают негативное влияние этих признаков, тем самым, обеспечивая дальнейшее непрерывное функционирование предприятия.

Схема № 4

Этапы выполнения работ

