DOI: 10.17117/na.2015.12.01.083

<http://ucom.ru/doc/na.2015.12.01.083.pdf>

Поступила (Received): 24.12.2015

Власова И.Е., Лукьянова С.А. Роль аналитических процедур в аудите при подтверждении

Vlasova I.E., Lukyanova S.A.
The role of analytical procedures in the audit
in confirming the continuity of the company

Аудитору при оценке достоверности финансовой отчетности необходимо проверить гипотезу непрерывности деятельности организации. В данной статье рассматривается сущность аналитических процедур, необходимых аудитору для подтверждения непрерывности деятельности организации

Ключевые слова: аналитические процедуры, аудит, принцип непрерывности деятельности

The auditor in assessing the reliability of financial statements need to test the hypothesis of continuity of the organization. This article deals with the essence of analytical procedures to the auditor to confirm the continuity of the organization

Key words: analytical procedures, audit, going concern

Власова Ирина Евгеньевна

Кандидат экономических наук, доцент
Уральский государственный экономический университет
г. Екатеринбург, ул. 8 марта, 62

Vlasova Irina Evgenievna

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Ural state university of economics
Yekaterinburg, 8 march st., 62

Лукьянова Сабина Александровна

Магистрант
Уральский государственный экономический университет
г. Екатеринбург, ул. 8 марта, 62

Lukyanova Sabina Aleksandrovna

Master
Ural state university of economics
Yekaterinburg, 8 march st., 62

В настоящее время одним из главных принципов подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности является принцип непрерывности деятельности организации. Данный принцип лежит в основе подтверждения достоверности отчетности в аудите. Наше исследование показало, что действующие международные и отечественные нормативные акты трактуют непрерывность деятельности организации следующим образом:

Необходимо отметить, что в действующих стандартах учета предусмотрена норма, согласно которой составитель отчетности должен дать оценку достаточности имеющихся данных для формирования полного представления в отчетности информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Если же данных недостаточно, то составитель должен внести ряд

дополнительных показателей и пояснений для более полного представления результатов деятельности для пользователей.

**Таблица 1. Непрерывность деятельности организации
в международных и отечественных нормативах [7]**

Нормативный документ	Определение
Концептуальные основы финансовой отчетности	Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что организация осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Таким образом, принимается допущение, что организация не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или существенно сократить объем своей деятельности; при наличии такого намерения или необходимости может потребоваться составить финансовую отчетность на другой основе, при этом информация о такой основе должна быть раскрыта.
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать предприятие, прекратить его торговую деятельность либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна быть раскрыта в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в отчетности вместе с основой, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также причиной, по которой предприятие считается неспособным непрерывно продолжать свою деятельность.
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»	Предприятие не должно составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если после окончания отчетного периода руководство решает или ликвидировать предприятие, или приостановить его деятельность, или что у него нет реальной альтернативы такому решению. Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после окончания отчетного периода может указывать на необходимость рассмотрения уместности допущения о непрерывности деятельности. Если допущение о непрерывности деятельности более неуместно, то эффект от этого настолько

	<p>значителен, что настоящий стандарт требует фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальными методами бухгалтерского учета.</p>
МСА 570 «Непрерывность деятельности» (Going Concern).	<p>В соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свой бизнес в обозримом будущем и не имеющий намерения или потребности в ликвидации, прекращении торговых операций или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и регулированием. Соответственно, активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своего нормального бизнеса</p>
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	<p>Пункт 5. При формировании учетной политики предполагается, что: организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности)</p> <p>Пункт 20. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.</p>
Правило (стандарт) № 11. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	<p>Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.</p>
Большой бухгалтерский словарь	<p>Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявлять об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год</p>

Одним из таких пользователей может являться аудитор, задачей которого, в свою очередь, является не только составление заключения с выраженным мнением о степени достоверности финансовой отчетности, но и установление способности аудируемого лица продолжать свою деятельность еще как минимум 12 месяцев после отчетной даты [1,3].

«В условиях большого количества рисков хозяйственной деятельности в кризисный период аудиторская проверка не может проходить так же, как при стабильном периоде, поскольку существенно возрастают аудиторские риски, и также появляются новые, связанные с ведением коммерческой деятельности» [6]. Это означает, что нужно конкретизировать способы получения аудиторских доказательств способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.

Как показывает аудиторская практика, наиболее эффективным методом получения аудиторских доказательств применимости принципа непрерывности деятельности является экономический анализ (аналитические процедуры).

По мнению О.А. Мироновой и М.А. Азарской, аналитические процедуры состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности аудируемого лица [6]. Однако Краснов В.Д. и Козменкова С.В. отмечают, что «применение аналитических процедур в практике аудита основано на выявлении причинно-следственных связей между показателями» [6].

Если в процессе аудиторской проверки будет выявлено, что в имущественном и финансовом положении аудируемого лица существует вероятность невозможности продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за окончанием отчетного года, то аудитор в своем отчете указывает, что отчетность клиента не была подготовлена исходя из допущения непрерывности деятельности организации.

Таким образом, для аудитора методика оценки финансовой отчетности необходима как ориентир, который будет выполнять роль получения доказательств в непрерывности деятельности аудируемого лица.

При этом стоит учитывать профессиональное суждение аудитора, ведь он сам определяет последовательность и сами методы подтверждения непрерывности деятельности предприятия.

Тем не менее, в аналитических процедурах подтверждения непрерывности деятельности организации аудитора можно выделить несколько этапов. Краснов В.Д. и Козменкова С.В. выделяют четыре этапа выполнения аудитором аналитических процедур при подтверждении непрерывности деятельности организации (рис.1).

Рис. 1. Этапы выполнения аналитических процедур [6]

«Аналитические процедуры, позволяя на начальном этапе аудита выявлять зоны риска недостоверности отчетности, на последующих этапах обеспечивают не только возможность подтверждения гипотезы непрерывности и эффективности деятельности организации, но и возможность квалифицированного управленческого консалтинга, нацеленного на дальнейшее развитие бизнеса» [9].

Таковыми зонами риска, например являются:

- существенное изменение выручки;
- изменение условий кредитования;
- существенное увеличение оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности;
- оценка рисков компании (риск ликвидности, процентного риска);

- значимое снижение внеоборотных активов;
- отрицательные чистые активы.

Данный список не является полным перечнем признаков возможного несоблюдения принципа непрерывности деятельности организации. Так, Семенихин Р.Б. говорит о дополнительных признаках, которые также могут привести аудитора к выводу о неспособности продолжать свою деятельность в ближайшие 12 месяцев [8]. Например, к ним относятся:

- частая смена аудиторов;
- высокая текучесть управленческого персонала и сотрудников бухгалтерии;
- формальная служба внутреннего контроля и аудита;
- нестандартные операции, оказывающие влияние на финансовый результат;
- значительный объем расхождений между учетными записями и полученными подтверждениями от третьих лиц;
- значительный объем операций со связанными сторонами и др.

Из вышеизложенного следует, что методика аналитических процедур, которой пользуется аудитор при подтверждении непрерывности деятельности организации, должна максимально обеспечивать однозначность сделанных выводов.

Нам представляется, что факторы риска непрерывности деятельности любой компании в ходе аудита должны исследоваться как минимум дважды:

- на этапе планирования аудита;
- на заключительном этапе аудиторской проверки.

При этом задачи аудитора и проводимые им аналитические процедуры в значительной степени различаются.

На этапе планирования аудитор должен установить, использовалось ли клиентом аудитора допущение непрерывности деятельности компании при формировании отчетности. Только в случае использования при подготовке отчетности допущения непрерывности деятельности возникает риск непрерывности.

На заключительном этапе аудиторской проверки задачами, связанными с исследованием риска непрерывности, по нашему мнению, могут стать:

- с точки зрения возможности продолжать деятельность в будущем: проверка соответствия (адекватности) примененного базиса (РСБУ или МСФО) при формировании отчетности;
- установление и подтверждение полноты раскрытия в отчетности факторов риска и методов управления рисками, принятыми в компании, в том числе «значительной неопределенности в отношении будущих событий и условий, которые могут породить сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности организации»;
- получение и исследование дополнительных доказательств (при наличии риска) о предпринимаемых текущих и дальнейших действиях менеджмента компании; определение типа и содержания аудиторского заключения.

Современные методики анализа, применяемые для выявления риска непрерывности, достаточно широко представлены в мировой и отечественной науке и практике. Однако существующих методик сегодня недостаточно для прогнозирования в ситуации, характеризующейся нарастающей неопределенностью. Эта область анализа и аудита ждет своего исследователя.

Список используемых источников:

1. Международный стандарт аудита 570 «Непрерывность деятельности». URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30208251
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147977/
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696. URL: <http://ivo.garant.ru/SESSION/PILOT/main.htm>
4. Все положения по бухгалтерскому учету: с изменениями и дополнениями на 2015 г. М.: Эксмо, 2015. 224 с.
5. Горшкова Л.А., Марковцева А.А. Аудиторская оценка непрерывности деятельности организации // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского, 2012. № 1-1.
6. Краснов В.Д., Козменкова С.В. Аналитические процедуры применимости принципа непрерывности деятельности // Международный бухгалтерский учет, 2015. № 2 (344).
7. Лукьянова С.А. Принцип непрерывности деятельности организации в бухгалтерском учете и аудите // Конкурентоспособность территорий. 2015. Ч. 4.
8. Семенихин Р.Б. Подтверждение допущения непрерывности деятельности при аудите факторинговых компаний // Вопросы экономики и права, 2011. №1.
9. Отрасли права. URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/7242>

© 2015, Власова И.Е., Лукьянова С.А.
Роль аналитических процедур в аудите при
подтверждении

© 2015, Vlasova I.E., Lukyanova S.A.
The role of analytical procedures in the audit in
confirming the continuity of the company