

РАССМОТРЕНИЕ АУДИТОРОМ ПРИМЕНИМОСТИ КОНЦЕПЦИИ ДЕЙСТВУЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОБСТАНОВКЕ

Е.А. Кириченко, С.В. Селютина

ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов

Ключевые слова и фразы: аудит; действующее предприятие; допущение непрерывности деятельности; кризис; финансовая отчетность.

Аннотация: Рассмотрены факторы, влияющие на оценку применимости концепции действующего предприятия в условиях мирового экономического кризиса.

Допущение непрерывности деятельности предприятия (или концепция действующего предприятия) является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности. Предприятие обычно рассматривается как экономическая единица, которая будет продолжать деятельность в обозримом будущем и не имеет намерений или необходимости ликвидации, сокращения деятельности или поиска защиты от кредиторов при помощи закона. Действующее предприятие способно реализовать свои активы, погасить свои обязательства и получить при необходимости финансирование для нормального течения бизнеса.

Оценка способности предприятия продолжать деятельность непрерывно является обязанностью руководства предприятия, а аудитор должен убедиться в уместности использования руководством такого допущения в ходе каждого аудиторского задания. Требование к руководству предприятия провести такую оценку содержится в Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) 1 «Представление финансовой отчетности».

Аудитор на основе своего профессионального суждения определяет, имеется ли необходимость включения в аудиторское заключение особого параграфа, привлекающего внимание к соблюдению допущения непрерывности деятельности. Обязанности аудитора, связанные с рассмотрением концепции действующего предприятия, изложены в Международном стандарте аудита (МСА) 570 «Going Concern» и федеральном стандарте аудиторской деятельности (ФСАД) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Ответственность аудитора заключается в рассмотрении при планировании и выполнении аудиторских процедур и оценке их результатов, приемлемости использования руководством допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности (МСА 570, п. 2).

При проведении оценки возможности применения концепции действующего предприятия руководство учитывает текущие экономические условия, которые могут быстро меняться. Неспособность дать правильную оценку может указывать на слабость руководства или недостатки процедур оценки рисков и привести к составлению неадекватной финансовой отчетности.

В настоящее время подготовка таких оценок усложнилась, в первую очередь, из-за труднодоступности кредитов и проблем с соблюдением прогнозов и бюджетов в условиях сокращения продаж и роста издержек.

МСФО 1 и МСА 570 признают, что предприятия, имеющие опыт прибыльной деятельности и доступ к финансовым ресурсам, могут не нуждаться в детальном анализе для подтверждения применимости допущения непрерывности деятельности. Однако влияние кредитного кризиса и

экономического спада таково, что многие предприятия с хорошей репутацией, имеющие длительную историю прибыльной деятельности и доступ к кредитным ресурсам, могут почувствовать трудности в получении или возобновлении финансирования в целом или на сопоставимых условиях.

Следовательно, предприятия, которые ранее не нуждались в подготовке детального анализа в поддержку применимости допущения непрерывности деятельности, теперь испытывают такую необходимость.

Условия экономического кризиса не отменяют ответственность руководства или аудитора относительно рассмотрения концепции действующего предприятия. Однако с этими условиями связаны факторы, которые необходимо дополнительно рассмотреть руководству и аудиторам.

Следующие события и условия могут повлечь серьезные сомнения в применимости концепции действующего предприятия:

- жестко поставленные условия заимствований, платежи по которым приближаются без реальных перспектив пролонгации или погашения задолженности; или активное использование краткосрочных заимствований на финансирование долгосрочных активов;
- признаки прекращения финансовой поддержки кредиторами;
- неспособность соответствовать условиям заемных соглашений;
- потеря важных рынков, права на производство продукции, лицензий или основных поставщиков;
- несоответствие требованиям относительно размера капитала или другим нормативным требованиям.

Серьезным эффектом кредитного кризиса и экономического спада является сокращение доступности кредитов для предприятий всех размеров, что может оказать существенное воздействие на их способность продолжать деятельность. По мере ухудшения финансового здоровья предприятия, договорные условия займов и других обязательств становятся предметом пристального внимания со стороны кредиторов.

Существует ряд обстоятельств, которые необходимо принять во внимание при проведении аудита:

- отказ в кредите предприятиям, которые раньше имели легкий доступ к кредитам по мере необходимости;
- уменьшение стоимости активов или убытки от продаж и, как следствие, разрыв договоров займа (кредита);
- трудности с выполнением условий договоров займа (кредита), которые приводят к требованиям кредиторов о немедленном возврате ссуды или к таким изменениям условий, которые будут обременительны;
- влияние на классификацию обязательств в балансе предприятия требований кредиторов относительно условий займов;
- разумность предположения, что кредиторы будут возобновлять кредит на существующих или аналогичных условиях;
- намерения банков относительно изменения условий кредитных соглашений;
- наличие гарантий или документов, обещающих поддержку (от владельцев, лиц, ответственных за управление или других групп экономических субъектов), которые остаются в силе или имеют значительную ценность.

Аудитор должен учитывать, что финансовые институты могут неохотно предоставлять подтверждения относительно правдоподобия существующих или обновленных условий кредитования. В нормальных условиях предприятие может удовлетворять различным условиям соглашений, однако в современной обстановке запас прочности может уменьшиться. Кроме того, финансирование может быть обещано каким-либо лицом, но оно будет не в состоянии выполнить обещание в данных условиях.

Важным компонентом оценки применимости концепции действующего предприятия являются прогнозы и бюджеты. При проверке оценок руководства предприятия аудитор рассматривает процесс, посредством которого получены эти оценки, допущения, на которых базируются оценки и планы относительно будущих действий (ISA 570, п. 20). При

рассмотрении альтернативных стратегий руководство обязано учесть каждый неблагоприятный фактор, включая рассмотрение своей способности противодействовать негативу.

Допущения, которые были использованы в предыдущие годы, могут стать неприемлемыми, так как необходимо учитывать давление текущих обстоятельств. При оценке прогнозов, подготовленных руководством, аудитор учитывает следующие факторы:

- участвует ли высшее руководство в составлении прогнозов и уделяет ли этому должное внимание;
- соответствуют ли допущения, использованные в прогнозах тем допущениям, которые были использованы при оценке активов;
- подготовлены ли прогнозы на каждый месяц, и, если так, то каким образом в прогнозах отражаются ожидаемые платежи (например, выплаты по налоговым обязательствам или денежные поступления от ожидаемой продажи активов);
- позволяет ли прогноз выявить те месяцы, когда ожидается дефицит денежных средств и, если так, то какие планы имеются у руководства для преодоления этого дефицита;
- учтена ли в прогнозах возможность ошибочных действий руководства, особенно таких, которые распространены в данной конкретной отрасли;
- соответствует ли бюджет, разработанный руководством на текущий период, уже достигнутым результатам;
- учтены ли в прогнозе возможные убытки или доходы, включая неспособность предприятия получить аккредитив, что может повлиять на его внешнеэкономическую деятельность;
- учтен ли в анализе руководства рост расходов на обременения, включая потенциальный рост процентов по банковским кредитам и результат от использования альтернативных источников финансирования;
- учтены ли в прогнозе тренды, обычно свойственные периодам рецессии (сокращение доходов, рост плохих долгов, и продление периода кредитования для покупателей);
- осуществило ли руководство уместный анализ чувствительности (рассмотрение влияния потери ключевых потребителей или ключевых поставщиков из-за их банкротства);
- каким образом в прогнозах учтена продажа активов и является ли результат от продажи правдоподобным по величине;
- включены ли в прогноз какие-либо сомнения относительно соответствия предприятия в будущем условиям кредитных соглашений.

Когда руководство приходит к выводу, что допущение непрерывности деятельности применительно к предприятию не связано с существенной неопределенностью, этот вывод обычно особо не выделяется в финансовой отчетности. Однако руководство может решить, что следует сделать пояснения в финансовой отчетности, чтобы установить, какие ответные действия были предприняты руководством в условиях кризиса и как это повлияло на перспективы предприятия. Это может включать, например:

- заключение относительно доступности кредита, особенно если отсутствуют трудности для его возобновления после публикации финансовой отчетности;
- перспективы развития в отрасли или регионе, где действует предприятие;
- неопределенность относительно планов продаж активов или размещения бизнеса;
- потенциальный износ основных средств и нематериальных активов.

Условия кризиса способствуют повышению уровня неопределенности, который имеет место, когда руководство предприятия составляет суждение об исходе будущих событий или условий. Однако, хотя влияние экономического кризиса на отдельное предприятие требует тщательной оценки, нет необходимости предполагать, что общая ситуация в настоящее время сама по себе подразумевает существенную неопределенность, которая вызывает значительные сомнения в способности предприятий продолжать непрерывную деятельность.

Базируясь на полученных аудиторских доказательствах, аудитор делает вывод, является ли использование руководством концепции действующего предприятия при подготовке отчетности приемлемым и определяет, какой тип мнения он должен выдать в данных обстоятельствах.

Формулировки аудиторского заключения

Исходная ситуация	Последствия для раскрытия	Последствия для выражения аудиторского мнения в заключении
Руководство приходит к выводу, что концепция действующего предприятия применима и не установлено существенной неопределенности	Финансовая отчетность может включать пояснения относительно выводов о применимости концепции и мерах, которые могут это обеспечить	Не модифицированное мнение – при условии, что аудитор соглашается с оценкой руководства. Поясняющий параграф не требуется.
Концепция действующего предприятия применима, но имеет место существенная неопределенность	В пояснениях объясняется специфическая природа существенной неопределенности, и почему концепция действующего предприятия еще может приниматься в качестве основы составления отчетности	Положительное мнение с параграфом, привлекающим внимание к наличию существенной неопределенности – в случае если аудитор соглашается с оценкой руководства и поддерживает раскрытие
Руководство делает вывод о неприменимости концепции действующего предприятия	В пояснениях указывается причина для такого вывода и учетная политика, применяемая при составлении финансовой отчетности на основе, отличной от концепции действующего предприятия	Положительное мнение – при условии, если финансовый отчет содержит необходимые пояснения и аудитор согласен, что основа является адекватной. Аудитор может решить, что следует включить параграф, привлекающий внимание пользователей к той основе, которая применялась при составлении отчетности.

Из-за значительности любой модификации аудиторского мнения по поводу применимости концепции действующего предприятия, публичное выражение несогласия по данному вопросу случается редко. Например, в некоторых случаях, когда решение проблем предприятия ожидается в течение очень короткого периода времени, может быть приемлемым отложить составление окончательного варианта финансовой отчетности до момента решения проблем и устранения неопределенности.

МСА 570 приводит примеры формулировок, которые должны быть использованы в аудиторском заключении в зависимости от обстоятельств (табл. 1).

Список литературы

1. International Standard on Auditing (ISA) 570, «Going Concern» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : / <http://www.ifac.org/Store/Category.tpl?Category=Auditing%2C%20Assurance%20%26%20Related%20Services&Cart=1245822170291249>.
2. International Accounting Standard (IAS 1), «Presentation of Financial Statements» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : / <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm#puttable>.
3. Audit Considerations in Respect of Going Concern the Current Economic Environment [Электронный ресурс]. – Режим доступа : / <http://www.ifac.org/financial-crisis/>.
4. Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : /http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_11.
5. Кириченко, Е.А. Аудит : учеб. пособие / Е.А. Кириченко, С.В. Селютина. – Тамбов : Бирюкова М.А., 2008. – 332 с.