

**Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского**

На правах рукописи

Краснов Владимир Дмитриевич

**ПРИНЦИП НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В АУДИТЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

**Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Научный руководитель –
доктор экономических наук, профессор
С.В. Козменкова

Нижний Новгород – 2014

Содержание

Введение.....	4
1. Экономическая обусловленность принципа непрерывности деятельности	11
1.1 Сущность непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта....	11
1.2 Влияние внешних и внутренних факторов на непрерывность деятельности	21
1.3 Характеристика цели и задач аудита непрерывности деятельности и виды контроля	36
2. Аудит как инструмент соблюдения принципа непрерывности деятельности в бухгалтерской отчетности.....	60
2.1 Источники информации для аудита оценки принципа непрерывности деятельности.....	60
2.2 Понимание деятельности аудируемого лица как основа суждения о способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.....	70
2.3 Внутренний контроль и анализ рисков хозяйственной деятельности организаций, их влияние на непрерывность деятельности.....	88
3. Систематизация аналитических процедур и завершение процесса аудита.....	100
3.1 Аналитические процедуры применимости принципа непрерывности деятельности.....	100
3.2 Анализ факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности, и их влияние на финансовое положение организации.....	113
3.3 Формирование аудиторского мнения, исходя из сомнения аудитора в непрерывности деятельности аудируемого лица.....	126

Заключение	138
Список использованных источников	144
Приложения	157

Введение

Актуальность темы исследования. В условиях посткризисного хозяйствования, увеличения случаев банкротств организаций, особого внимания заслуживает вопрос о доверии пользователей к бухгалтерской отчётности.

Отчётность считается достоверной, если она сформирована, исходя из требований полноты и нейтральности. Независимое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчётности во всех существенных аспектах является фактором, повышающим доверие инвесторов к отчётности. Однако не каждое предприятие, имеющее достоверную отчётность, способно продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Поэтому одним из важнейших при подготовке бухгалтерской отчётности является принцип непрерывности деятельности.

Концепция непрерывности деятельности экономического субъекта предполагает существование отдельно взятого экономического субъекта в обозримом будущем с показателями не ниже последнего отчётного периода или достаточными для самофинансирования и своевременного выполнения взятых на себя обязательств.

Экономический субъект является элементом системы хозяйствования общества, которому присуще выполнение определённых действий для достижения целей создания. Все процессы, происходящие в системе хозяйствования (производство, распределение, обмен и потребление) взаимосвязаны. Субъект ведёт хозяйственную деятельность в одном из процессов системы, находясь в зависимости от внешних факторов: событий, действий и обстоятельств. В связи с этим могут возникнуть различные риски хозяйственной деятельности, способные оказывать влияние на финансовые результаты, финансовые и денежные потоки экономических субъектов.

В соответствии с российскими и международными стандартами, бухгалтерская отчётность должна составляться, исходя из принципа непрерывности деятельности организации, что означает отсутствие

намерения прекратить деятельность собственниками (руководством) и, следовательно, выполнять свои обязательства в полном объеме и в надлежащие сроки.

Действующими стандартами учета предусмотрена норма, в соответствии с которой составитель отчетности должен оценить достаточность имеющихся данных для формирования полного представления в отчетности информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности. При недостаточности данных составитель должен включить дополнительные показатели и пояснения для полного представления результатов деятельности пользователям отчетности.

В условиях большого количества рисков хозяйственной деятельности в посткризисный период аудиторская проверка не может проходить так же, как при стабильном периоде, поскольку существенно возрастают аудиторские риски, а также появляются новые, связанные с ведением коммерческой деятельности.

Поэтому возникает необходимость выявлять риски, связанные с непрерывностью деятельности, на всех этапах аудита, в том числе: на этапе понимания деятельности аудируемого лица, при планировании, оценке системы внутреннего контроля, сбора аудиторских доказательств и формировании выводов и заключений. Таким образом, исследование направлений решения вышеперечисленных проблем определяет актуальность темы исследования и её практическую значимость.

Состояние изученности проблемы. Значительный вклад в исследование теории и практики бухгалтерского учета и аудита внесли российские ученые: С.М. Бычкова, В.Г. Гетьман, Ю.А. Данилевский, В.Б. Ивашкевич, М.И. Кутер, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, А.М. Проскуряков, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет и др. Среди зарубежных ученых наиболее значительный вклад внесли: Р. Адамс, Х. Андерсон, Э.А.

Аренс, М.Ф. Ван Бреда, Д. Колдуэн, Дж. К. Лоббек, Р. Монтгомери, Б. Нидлз, Э.С. Хендрексон и др.

Исследование принципа непрерывности деятельности отражены в работах Ю.А. Данилевского, С.В. Козменковой, Л.И. Куликовой, А.М. Проскурякова, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова и др.

По нашему мнению, несмотря на ценные результаты исследований принципа непрерывности деятельности, многие вопросы аудита данного объекта требуют более глубокого исследования в посткризисный период. Перечень признаков, указывающих на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, является ограниченным, нет классификации факторов по степени влияния на применимость принципа, отсутствие документального оформления на различных этапах проверки обусловило выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и основные направления работы.

Область исследования. Исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», область исследования: 1.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 3.4. «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля», 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является уточнение теоретических положений и разработка практических рекомендаций по подтверждению соблюдения принципа непрерывности деятельности в аудите бухгалтерской отчетности.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- исследовать и детализировать содержание непрерывности деятельности, как основополагающего принципа при подготовке бухгалтерской отчетности;

- уточнить и классифицировать факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности; конкретизировать цели и задачи аудита непрерывности деятельности;
- уточнить состав информационной базы по проверке принципа непрерывности деятельности;
- обобщить процедуры по идентификации рисков хозяйственной деятельности, выявленных при тестировании системы внутреннего контроля, их влияние на принцип непрерывности деятельности;
- систематизировать применение аналитических процедур по проверке применимости принципа непрерывности деятельности;
- разработать последовательность действий аудитора по проверке применимости принципа непрерывности деятельности; уточнить классификацию признаков, вызывающих сомнение в способности экономического субъекта непрерывно продолжать деятельность; предложить формулировки видов мнения аудитора в аудиторском заключении в соответствии с произведенной классификацией признаков.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются проблемы теоретических, практических и методических способов в аудите, связанных с выявлением признаков, вызывающих сомнение в применимости принципа непрерывности деятельности. В качестве объекта исследования выбрана существующая практика аудита непрерывности деятельности.

Теоретические и методологические основы диссертации. Теоретической основой диссертационного исследования являются научные труды отечественных, зарубежных ученых и специалистов в области бухгалтерского учета, отчетности, экономического анализа, аудита, законодательные и нормативные акты, международные и национальные стандарты аудита и финансовой отчетности, инструктивные и методические материалы (по состоянию на 31 декабря 2013 года), материалы научных конференций.

Методологией исследования послужили общенаучные, экономические и специальные методы: анализ, синтез, индукция, коэффициентный, абстрактно-логический, группировка, сравнения, элементы метода бухгалтерского учета, метод аудита, ревизии.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в уточнении рекомендаций по совершенствованию процедур подтверждения применимости экономическими субъектами принципа непрерывности деятельности в аудите.

В результате исследования получены следующие элементы научной новизны:

- уточнена учетная процедура применимости принципа непрерывности деятельности и категории его соблюдения, уточнены цели и задачи аудита, что позволит оценить перспективы по продолжению деятельности организаций;
- уточнены элементы процесса понимания деятельности аудируемого лица с точки зрения соблюдения принципа непрерывности деятельности, принимаемого за основу суждения о применении данного принципа; предлагается форма рабочего документа аудитора по пониманию деятельности аудируемого лица, что позволит обобщить информацию о факторах внешней и внутренней среды, влияющих на непрерывность деятельности, более обоснованно планировать аудиторскую проверку и повысить её качество;
- обоснована деятельность экономического субъекта с точки зрения отрезка времени, уточнены рассматриваемый и будущий период высказывания предположений о способности непрерывно продолжать деятельность; выделены категории событий, являющиеся источниками информации для проведения аудита; предлагается классификация признаков по категориям событий, что позволит определить объем аудита;

- разработана последовательная процедура по идентификации рисков хозяйственной деятельности на основе тестирования системы внутреннего контроля, их влияния на принцип непрерывности деятельности и ответных действий аудитора на выявленные риски, что позволит определить степень надежности средств контроля по предотвращению угроз непрерывности деятельности;
- предложены аналитические процедуры в качестве основного способа получения аудиторских доказательств применимости принципа непрерывности, что позволит сократить число других аудиторских процедур по сбору доказательств;
- предлагается последовательность действий аудитора по проверке применения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности; разработана классификация признаков по определенным типам; предлагаются формулировки мнений аудитора в аудиторском заключении в соответствии определенными типами факторов.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в обобщении, уточнении и систематизации аудиторских процедур, направленных на достижение соблюдения непрерывности деятельности экономическим субъектом.

Практическая значимость состоит в том, что основные положения и результаты диссертационной работы могут быть использованы аудиторскими организациями на всех этапах аудиторской проверки, в том числе методика проверки соблюдения принципа непрерывности в процессе изучения деятельности аудируемого лица; формы рабочих документов аудитора, применяемых в процессе проверки; процесс и последовательность проведения аналитических процедур; формирования мнения аудитора с учётом классификации признаков, вызывающих сомнения в способности экономического субъекта продолжать деятельность, по определённым типам.

Выводы и предложения могут быть использованы в дальнейших исследованиях в области учета, отчетности и аудита принципа непрерывности деятельности, а также в учебном процессе для подготовки студентов и практических работников в области учета и отчетности.

Апробация результатов исследования. Основные результаты и достижения научного исследования представлялись и обсуждались на международных научно-практических конференциях (Волжский государственный инженерно-педагогический университет, 2006 г., Нижегородский государственный университет им Н.И. Лобачевского, 2010 г., Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия, 2010 г., Казанский государственный аграрный университет, 2010 г.), всероссийских конференциях (Волжский государственный инженерно-педагогический университет, 2007, 2009 г.г., Самарский государственный университет путей сообщения, 2011 г.) и научно-практической конференции (Нижегородский государственный университет им Н.И. Лобачевского, 2011 г.)

Предложенные в диссертационном исследовании результаты одобрены и внедрены в: учебный процесс на кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета им Н.И. Лобачевского при преподавании курсов «Аудит», «Международные стандарты финансовой отчетности» и «Международные стандарты аудита» в период с 2007 по 2013 учебные года; НП «НТИПБ». Приняты к внедрению в ООО «Интеллект-Аудит», ООО «АПАШ» и ООО фирма «ИнфорМ».

По результатам проведенного исследования опубликовано 10 печатных работ общим объемом 3,07 п.л., из них 2,46 п.л. лично соискателем, в том числе 3 – в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации.

Структура диссертации состоит из трех глав, заключения, списка литературы, включающего 131 наименование. Работа изложена на 157 страницах, содержит 13 таблиц, 31 рисунок и 11 приложений.

1. Экономическая обусловленность принципа непрерывности деятельности

1.1 Сущность непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта

Общество всегда стремилось знать будущее, еще средневековый философ Августин сказал: «В будущем присутствует и прошлое, и будущее: прошлое как память, будущее как надежда. Прошлое уже свершилось, его можно только интерпретировать...» [56]. Мысль великого философа нашла свое отражение в основополагающем принципе бухгалтерского учета – принципе непрерывности деятельности. В соответствии с принципом непрерывности деятельности, предполагается, что экономический субъект будет существовать в обозримом будущем или, как минимум, в течение двенадцати месяцев, следующих после отчетной даты. Это означает, что у субъекта отсутствует необходимость в ликвидации или сокращение своей деятельности, а, следовательно, он сможет выполнять свои обязательства в полном объеме и надлежащие сроки [76]. Этот принцип лежит в основе подготовки отчетности и любой пользователь может принимать его как должное, если прямо не указано на иное.

Смысловое значение термина «принцип» происходит от латинского *principium* – начало, означающее «основное начало, на котором построена какая-нибудь научная система, теория...» [123, с.532]. Такая выразительность термина подтверждает его, как основополагающего в учетной науке, являющегося фундаментальной основой ведения учета и составления отчетности. Это подтверждается значением слова «непрерывность – длящийся долго, без перерыва, не прекращаясь и не сменяясь ничем другим» [123, с.357]

На основании вышеизложенного принципа должна составляться бухгалтерская (финансовая) отчетность. Однако следует учитывать, что отчетность является результатом учета фактов хозяйственной деятельности.

Соответственно, учет должен вестись, исходя из применимости принципа непрерывности.

Такая норма закреплена в нормативных документах и ее необходимо использовать при формировании учетной политики, а именно, в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»: «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...» [17, п.5]. Таким образом, применение принципа непрерывности, по сути, осуществляется экономическим субъектом «непрерывно», из периода в период. Ниже нами составлен рисунок 1.1.

Как видно из рисунка 1.1., применение принципа непрерывности деятельности осуществляется экономическим субъектом постоянно. Перед началом очередного отчетного периода организация должна сформировать и утвердить приказом учетную политику на следующий год, исходя из принципа непрерывности деятельности [17, п.5; 120]. В течение отчетного периода экономический субъект последовательно применяет в соответствии с утвержденным приказом, сформированную учетную политику, исходя из принципа непрерывности, избранные группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации [15, п.4; 17, п.2,]. На основании утвержденных способов экономический субъект ведет бухгалтерский учет непрерывно с момента государственной регистрации до момента ликвидации организации [2, п.3, ст.6]. По результатам отчетного периода организация должна формировать бухгалтерскую отчетность, исходя из применяемых субъектом принципов учета. В случае неприменения принципа непрерывности деятельности необходимо раскрыть такие обстоятельства в отчетности с указанием причин [17, п.20].

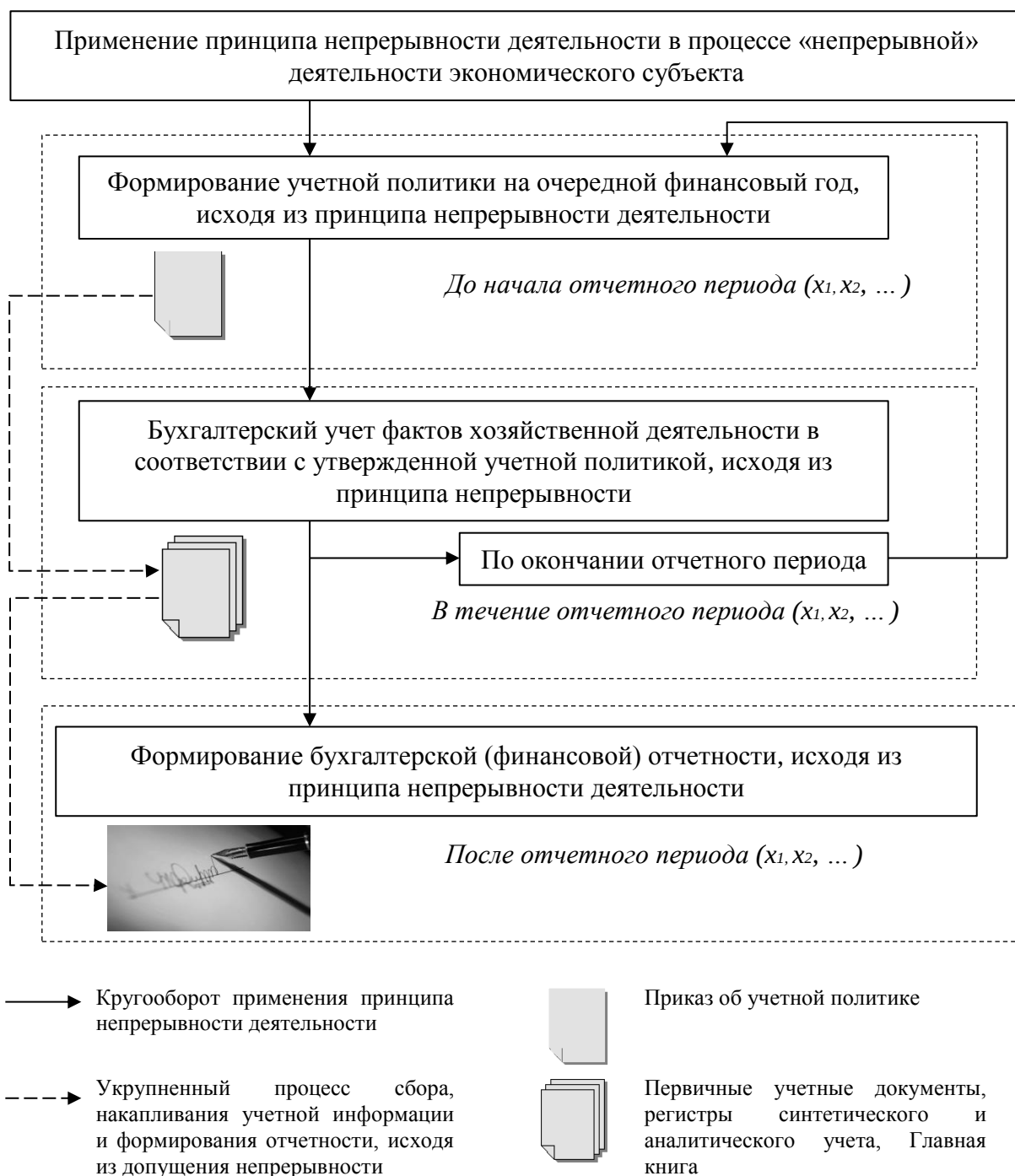


Рисунок 1.1. Последовательность применения принципа непрерывности деятельности

Применение данного принципа на практике означает ведение учета активов в оценке по фактической стоимости. Это подтверждается формулировкой термина принципа действующего предприятия, который «обуславливает оценку активов по исторической (первоначальной), а не по ликвидационной стоимости, так как предприятие не собираются

ликвидировать, и оно будет продолжать существовать» [114, с.80]. Для уточнения значимости принципа непрерывности Э.С Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда указывают, что «цель финансовой отчетности – обеспечение разработки прогнозов инвесторам или другим лицам». При этом авторы акцентируют внимание на включении «положения о непрерывности в состав основных принципов бухгалтерского учета...», что заключается «в поддержке теории оценки прибыли и использовании исторической стоимости в противовес ликвидационной» [125, с.101].

Существует также и иная позиция в отношении принципа непрерывности деятельности, свидетельствующая о его существовании не только в системе бухгалтерского, но и управленческого учета [60, с.70].

По нашему мнению, при наличии признаков, указывающих на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность, следует исходить из других способов оценки активов и обязательств. Величину активов целесообразно рассматривать по ликвидационной стоимости, то есть по цене их возможной продажи, а обязательств по стоимости погашения, что, скорее всего, будет выше «учетной» стоимости. Такого же мнения придерживается М.Ю. Медведев: «если предприятие намерено ликвидироваться, то в связи со срочной распродажей его имущества будет стоить несколько дешевле, чем обычно, следовательно, оценивать имущество в этом случае необходимо иначе» [80, с.343].

Схожей точки зрения придерживаются и зарубежные ученые Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: «Если ожидается, что фирма вскоре прекратит функционирование, то стоимость ее активов, как правило, окажется значительно ниже...» [92, с.47].

Р. Энтони и Дж. Рис называют принцип непрерывности деятельности «концепцией действующего предприятия», в значение которой вкладывают равнозначный смысл, как и большинство авторов. Как справедливо утверждают данные авторы, при нарушении принципа непрерывности деятельности «бухгалтерам придется постоянно оценивать активы по

текущей стоимости». В противовес нарушения принципа, отмечают, в частности, что организация в ходе обычной деятельности использует материалы для производства готовой продукции, которая впоследствии будет продана покупателям. Это означает, что будет признана выручка в момент продажи и «нет нужды определять стоимость отдельных машин, материалов и других...» активов, поскольку отсутствует необходимость продавать активы в отдельности [130, с.26].

Большинство российских авторов [84, 86, 87, 94, 116, 117, 126] определяют принцип непрерывности деятельности как основополагающий при составлении отчетности. В отечественную учетную практику принцип непрерывности деятельности вошел в 1994 году с принятием ПБУ 1/94, которое было утверждено с целью перехода на международную практику учета, что было продиктовано заданным курсом правительства в целях перехода к рыночной экономике, происходившее в России в начале 90-х годов прошлого столетия [16]. Поскольку в качестве модели учета были выбраны Международные стандарты учета (International Accounting Standards), в системе которых с 1974 года действовал стандарт IAS 1 «Информация о методах учета» (Disclosure of Accounting Policies), содержащий принцип непрерывности деятельности, как основополагающий принцип ведения учета и составления отчетности [98, с.19].

Отличительной особенностью Международных стандартов финансовой отчетности от отечественных являются отдельные положения, содержащие требования относительно раскрытия информации в отчетности при несоблюдении данного принципа. Так, если дочерняя организация подлежит ликвидации, но при этом деятельность материнской компании не прервется, то консолидированная отчетность должна быть подготовлена, исходя из принципа непрерывности деятельности. [90, с.65]

Данный принцип в МСФО был заимствован, из стандартов Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), которая в 1936 году осуществила первые попытки разработки и утверждения принципов

бухгалтерского учета под руководством Уильяма Эндрю Пэйтона (Paton, William Andrew (1889-1991)) [74, с.11].

В 30-е годы, на фоне непомерного роста инфляции в Европе, вопросы оценки стали особенно актуальны, именно тогда немецкий бухгалтер Э. Шмаленбах, занимавшийся проблемами оценки уже несколько десятилетий, применил понятие статического и динамического баланса, отмечает Цыганков К.Ю. [127, с.259]. Первый представляет собой баланс, в котором активы представлены по рыночной стоимости и они постоянно переоцениваются. Динамический представляет собой вид баланса с представленными активами в оценке по себестоимости, что соответствует методологии представления информации об имуществе в действующей учетной практике. Такая же позиция представлена Я.В. Соколовым, который объяснял этот период, как развитие методологии бухгалтерского учета, указывая, что современный учет начинается именно с теории динамического баланса Шмаленбаха [115, с.65].

По мнению Шмаленбаха, предназначением баланса является выявление финансовых результатов, а не имущественного положения предприятия для выявления финансовых результатов. Им же произведено разграничение между справедливой стоимостью имущества и его балансовой оценкой. Вместе с тем, «автор теории динамического баланса подчеркивает, что оценка активов фирмы, используемой для целей исчисления ее прибыли, не отражает их действительной (реальной стоимости) стоимости», отмечает М.Л. Пятов [107]. Соответственно, баланс должен давать представления имущественного положения организации в той мере, которая необходима для расчета финансового результата экономического субъекта.

По нашему мнению, достоверная оценка активов и обязательств в балансе в соотношении с финансовым результатом и есть показатель, в сущности, характеризующий соблюдение принципа непрерывности деятельности. Из теории учета известно, что источником формирования являются собственные и заемные источники, поэтому при нарушении

принципа непрерывности имущество будет иметь другую величину, как правило, ниже его учетной стоимости [75, 91, 93,]. Обязательства могут принять большие значения в отличие от значений активов, поскольку в случае нарушения применения данного принципа, как правило, возникают затруднения в своевременном исполнении обязательств, что приведет к начислению пеней, штрафов и неустоек за несвоевременность. Соответственно, баланс уже не будет иметь вид динамического, а станет статическим (табл.1.1).

Таблица 1.1

Вид динамического баланса в допущении непрерывности деятельности

Актив				Пассив			
Внеоборотные активы	y2	z3	x4	Капитал	y1	z2	x3
Оборотные активы	y4	z5	x6	Обязательства	y5	z6	x7
Баланс	y6	z8	x10	Баланс	y6	z8	x10

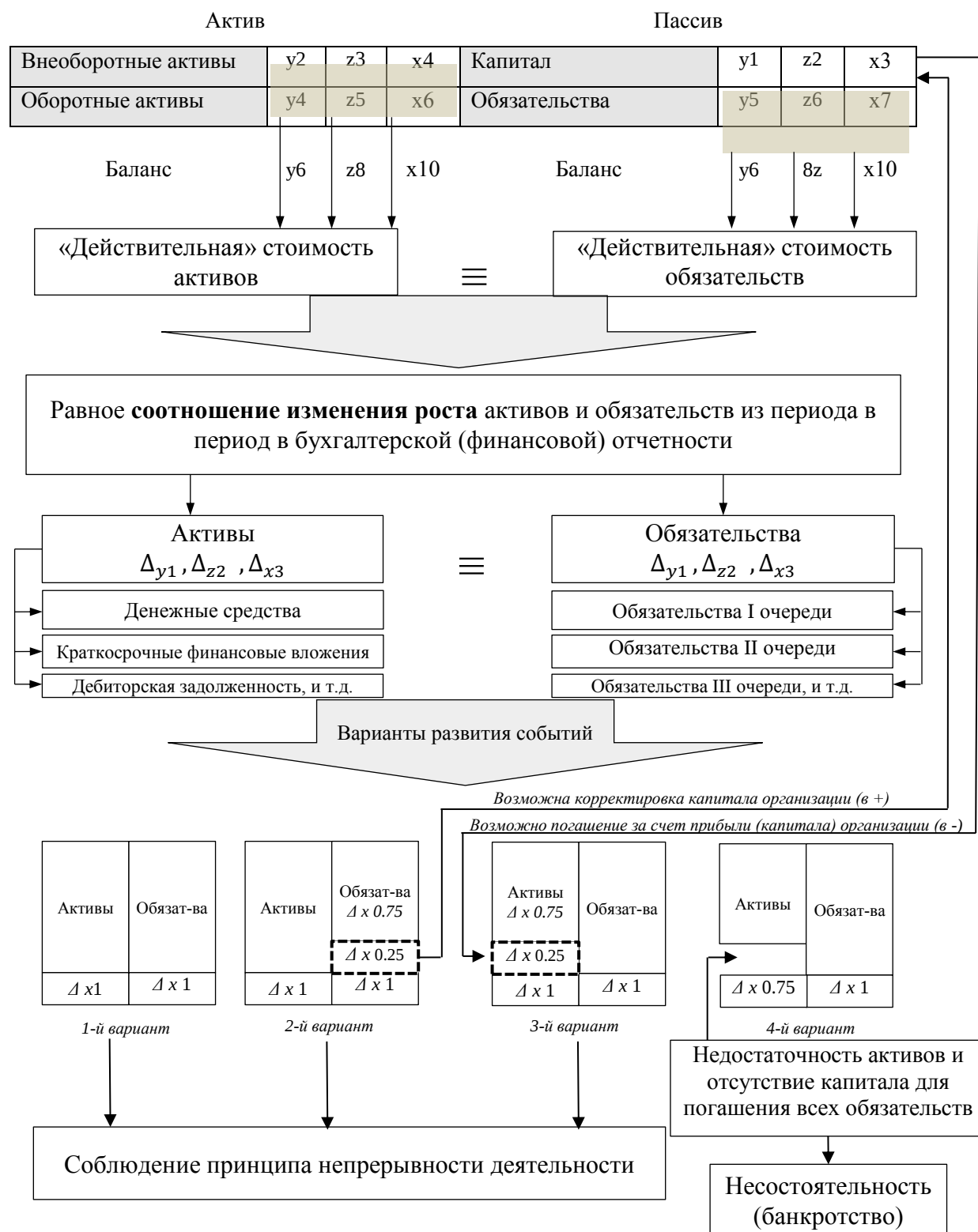
y, z, x - Условное обозначение соответствующего отчетного периода

6, 8, 10 - Условное обозначение числового выражения валюты бухгалтерского баланса

Для оценки применимости принципа непрерывности следует сгруппировать активы организации по состоянию на определенную отчетную дату, начиная с наиболее ликвидных, а обязательства по очередности погашения. Особое значение имеет оценка активов и обязательств. По нашему мнению, вышеперечисленные показатели должны быть представлены в оценке по «действительной» стоимости активов и погашения обязательств.

Под действительной стоимостью активов мы понимаем сумму денежных средств, которую возможно получить в случае продажи всех активов в момент погашения всех обязательств. Под действительной стоимостью обязательств мы понимаем сумму денежных средств, которую необходимо заплатить для погашения всех обязательств. При этом необходимо рассчитать изменение действительной стоимости активов и погашения обязательств, их соотношение должны быть приблизительно

равными. Если равного соотношения не выходит, то эта разница должна быть покрыта за счет прибыли предприятия. Нами составлен рисунок 1.2.



y, z, x - Условное обозначение соответствующего отчетного периода;
 6, 8, 10 - Условное обозначение числового выражения валюты бухгалтерского баланса;
 Δ - Изменение в стоимости активов (обязательств);
 0,25; 0,75; 1 - Условное обозначение числовых значений активов (обязательств).

Рисунок 1.2. Категории показателей принципа непрерывности деятельности

Как видно из рисунка 1.2., необходимо оценить «действительную» стоимость активов и обязательств, представленных в бухгалтерском балансе. Это позволит понять, достаточно ли имеется ресурсов для покрытия обязательств, при этом важной категорией является именно динамика (изменение) активов и обязательств в оценке по «действительной» стоимости за три последовательных года (как представлено в балансе). Изменение в динамике активов должно соотноситься с изменением в динамике обязательств, это означает, что динамика изменения стоимости имущества способна погасить динамику роста обязательств.

Равное соотношение изменения роста активов с обязательствами говорит о применимости принципа непрерывности деятельности, как представлено на рисунке 1.3, 1-й вариант. Однако возможны и другие варианты развития событий. При втором варианте «действительная» стоимость активов больше обязательств, что указывает на достаточность имеющихся ресурсов и продолжение деятельности непрерывно. Как правило, в таких случаях возможна корректировка капитала организации в большую сторону.

Более негативным вариантом развития событий представляется третий, при котором у организации недостаточно ресурсов для погашения обязательств, что означает более значительную динамику роста обязательств, чем активов. В этом случае, если организация имеет достаточную массу положительной динамики роста прибыли и ее достаточно для доведения стоимости активов равной обязательствам, то можно считать, что при этом варианте также достаточно ресурсов для продолжения непрерывной деятельности.

Катастрофичным вариантом является четвертый, при котором динамика роста активов не покрывает динамику роста обязательств, что также может говорить о недостаточной динамике роста прибыли организации и невозможности компенсировать недостаточность ресурсов за счет прибыли. Такая ситуация свидетельствует о том, что организация не

сможет продолжать свою деятельность непрерывно, поскольку за ряд лет не смогла набрать достаточную динамику активов для покрытия возросшей динамики обязательств, при отсутствии достаточной динамики роста капитала. Следствием нарушения применения принципа непрерывности деятельности является банкротство организации, в процедуре которой, предстоит продажа имущества организации с аукциона, с целью удовлетворения требований кредиторов.

Большинство дел о банкротстве в Российской Федерации заканчивается именно ликвидацией юридического лица как экономического субъекта. В редких случаях вводится процедуры финансового оздоровления, но в большинстве своем они малоэффективны.

Как отмечает М.Л. Пятов, результаты деятельности организации служат основой для прогнозных оценок способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность. Поэтому данные, представленные в отчетности, в момент ее рассмотрения могут быть перенесены на будущие отчетные периоды [106, с.181].

С позиции профессора М.Л. Пятова, отчетность любой организации всегда содержит постоянный минимум дебиторской и кредиторской задолженности. Экономический смысл такой задолженности означает, что организация постоянно пользуется предоставленной контрагентом кредитом, как в случае с кредиторской задолженностью, и сама предоставляет такую возможность в отношении своих дебиторов, как в случае с дебиторской задолженностью. Рассматриваемые виды задолженности классифицируются как устойчивые активы (D_{const}) и обязательства (K_{const}). Первые рассчитываются по формуле $D_{const} = \min(D_1; D_2; D_3 \dots D_n)$, где D_{const} – сумма устойчивых активов, $D_1; D_2; D_3 \dots D_n$ – суммы дебиторской задолженности по данным бухгалтерского учета за отчетный период. Вторые рассчитываются аналогичным способом $K_{const} = \min(K_1; K_2; K_3 \dots K_n)$, где K_{const} – сумма устойчивых пассивов, $K_1; K_2; K_3 \dots K_n$ – суммы кредиторской задолженности по данным бухгалтерского учета за отчетный период [108].

По нашему мнению, наличие устойчивых активов и обязательств в учете и отчетности экономического субъекта является положительной динамикой хозяйствования организации. В этом заключается одно из смысловых значений принципа непрерывности деятельности – соблюсти равновесие между тем, что должен экономический субъект, и что должны ему. Отсутствие задолженности в бухгалтерской отчетности не представляется возможным, поскольку наличие именно минимального количества устойчивых активов и обязательств характеризует деятельность экономического субъекта, как непрерывную. Например, суммы начисленной заработной платы учитываются на счетах бухгалтерского учета в последний день месяца, а выплачиваются, как правило, в первые дни месяца следующего. Таким образом, наличие такого рода кредиторской задолженности можно отнести к устойчивым обязательствам, которые будут погашены в будущем. Это означает, что организация сможет получить денежные средства, например, от погашения устойчивых активов для погашения задолженности перед персоналом. Так погасятся одни устойчивые активы и обязательства, но сразу же возникнут другие. В этом и есть сущность непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта.

1.2 Влияние внешних и внутренних факторов на непрерывность деятельности

На способность организаций непрерывно продолжать свою деятельность влияет большое количество факторов, в общем и целом их можно разделить на две большие группы: внешние и внутренние факторы. Первые представляют собой большую группу, состоящую из числа общемировых, государственных и общепромышленных процессов, происходящих в экономике. Внутренние факторы, включая систему внутреннего контроля, развиваются под усиленным влиянием внешних, однако в большей степени зависят от умения и навыков руководства успешно вести дела экономического субъекта.

Критериями такого деления являются базовые принципы бухгалтерского учета. Так, в соответствии с принципом имущественной обособленности, активы и обязательства экономического субъекта существуют отдельно от активов и обязательств его собственников и других субъектов [85, с.42]. Данный принцип предполагает трактовку организации, как отдельно действующей хозяйственной единицы, что, в сущности, вытекает из права собственности субъекта на имущество и обязательства. Однако определённые события или действия образуют собой факторы, которые способны оказать влияние на стоимость имущества отдельно действующего предприятия и возможный рост его обязательств. Такие факторы, речь о которых пойдет ниже, способны оказать влияние на способность экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

Результат деятельности коммерческих организаций характеризуется суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности. Последние показывают эффективность ведения дел руководства в целом, характеризуя доходность организации по различным направлениям её деятельности и окупаемость понесенных расходов. В большинстве случаев показатели рентабельности применяются для оценки деятельности организации.

Динамика изменений внешней среды может существенно повлиять на финансовое состояние организации, в том числе возможен самый неблагоприятный исход – банкротство, что представляет собой следствие нарушение принципа непрерывности деятельности. Величина влияния внешних факторов может оказаться настолько сильной, что организация может даже и не относиться к фактору влияния напрямую, однако почувствовать это на результатах деятельности через контрагентов или доступности заемных финансовых ресурсах.

Обзор мировой практики банкротств показывает, что в среднем в 25 – 30 % случаев из 100 организации прекращают свою деятельность под влиянием внешних факторов. Последние являются характеристикой

экономической обстановки, в которой функционирует экономический субъект и от которой он не может не зависеть [57, с.5]. Это означает, что большинство организаций подлежат банкротству именно из-за внутренних факторов [40, с.22]. При этом в развитых зарубежных странах среди факторов финансовой нестабильности внешние факторы составляют лишь 10 – 15 %, внутренние – 85 – 90 %, в России внешние и внутренние факторы составляют примерно равное соотношение [41, с.310].

В целом все внешние факторы можно разделить на две большие группы: международные и внутригосударственные.

В основу международных факторов следует поставить явления, действия которых парализует развитие экономики и влияет на непрерывное функционирование экономического субъекта. К таким факторам следует отнести мировые финансовые кризисы, которые, как показывает история, повторяются в среднем каждые десять лет:

- 1973-1975 г.г. – мировой (самый глубокий в послевоенные годы);
- 1982 г. – международный, долговой;
- 1985-1989 г.г. – мировой кризис сбережений;
- 1997 г. – финансовый кризис в Азии;
- 1998 г. – финансовый кризис в России (как следствие Азиатского кризиса);
- 1998-1999 г.г. – мировой финансовый кризис (как следствие «развал российской банковской системы») [103, с.83];
- 2008-2010 г.г. – мировой финансово-экономический кризис.

Последствия мировых финансовых кризисов очень тяжелы для экономики. Отдельно действующий хозяйственный субъект может прекратить свое существования из-за таких явлений. Как правило, проблемы начинаются с банковского сектора, и организации, часто использующие в качестве источника финансирования заемный банковский капитал, лишаются этой возможности. Отсутствие дополнительного финансирования может стать причиной неплатежеспособности покупателей экономического

субъекта, как следствие, отсутствие продаж, выручки, поступления денежных средств и в результате банкротство.

Считаем основой всех факторов именно кризисность мировой финансовой системы. Организация всегда находится либо в состоянии подъема, либо в снижении деловой активности. В зависимости от того, в каком состоянии находится организация, будет зависеть её способность непрерывно продолжать деятельность. Так, из-за кризиса возникает недоступность или дефицит заемных средств на международном межбанковском рынке. Соответственно, если экономический субъект существует в основном за счет заемных средств, то возможно его деятельность не будет непрерывной. Укрупненная схема влияния мировых финансовых кризисов на деятельность организаций представлена в составленном нами рисунком 1.3.

Как видно из рисунка 1.3, следствием нарушения принципа непрерывности деятельности является недоступность заемных средств. Так, недоступность заемных средств на мировом финансовом рынке и внутреннем межбанковском, сказывается на способности банков предоставлять кредиты, что показано пунктирными стрелками. Это вызывает дефицит заемных средств на внутригосударственном уровне, в результате происходит сокращение источников финансирования. Следствием таких событий являются затруднения в исполнении обязательств организациями, что показано на рисунке также пунктирными стрелками. Если организации не смогут за счет источников альтернативных заемным, восполнить недостаток средств, то такие субъекты не смогут продолжать свою деятельность непрерывно.

Другими источниками внешних факторов являются межгосударственные отношения. Истории известно, что когда происходит ухудшение ситуации, то возможен запрет на ввоз товаров на территорию другого государства. Такой фактор способен оказать влияние на организации, осуществляющие экспорт товаров в другие страны. Кроме того,

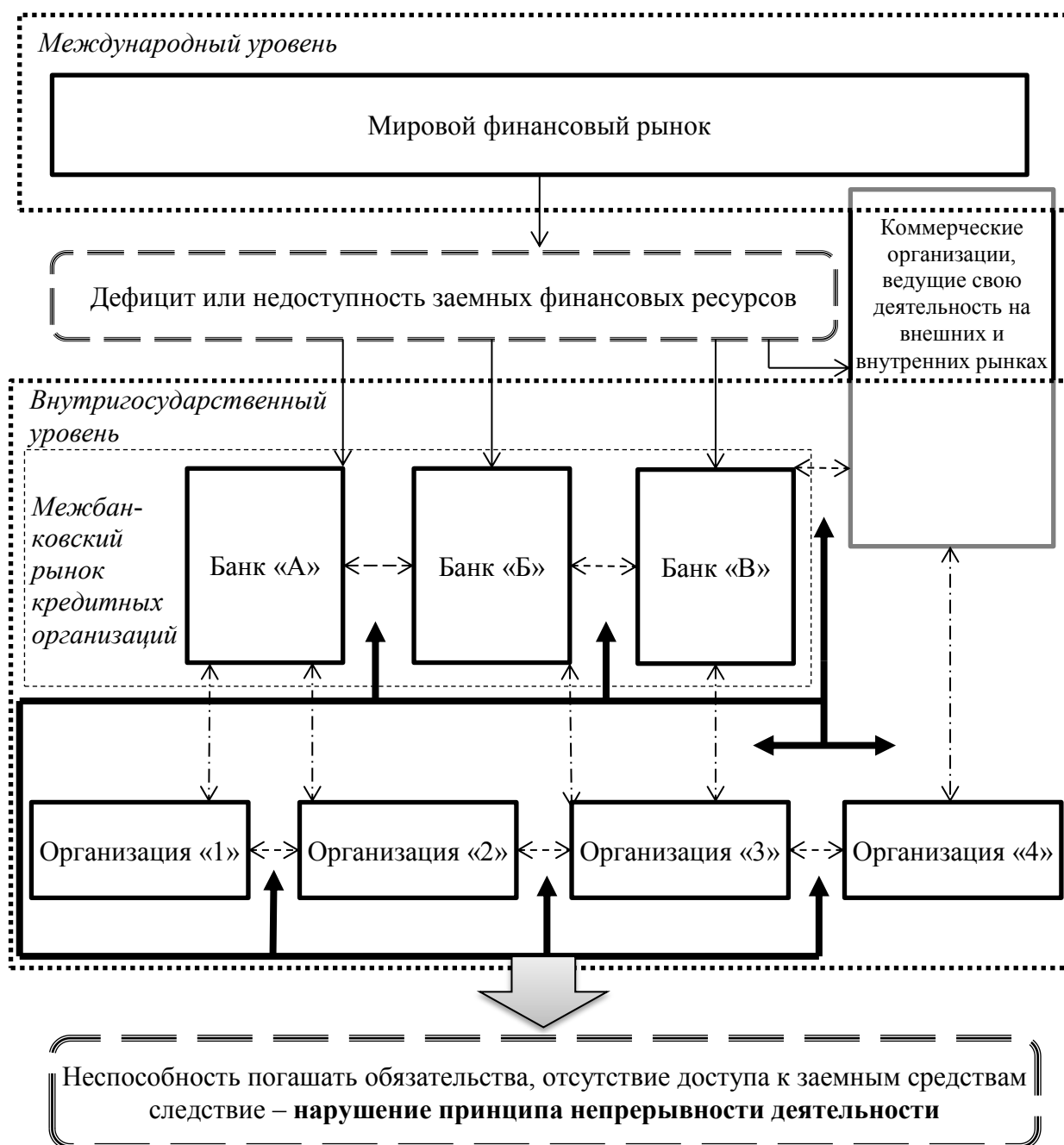


Рисунок 1.3. Укрупненная схема влияния мирового кризиса на отдельные субъекты хозяйственной деятельности.

возможный рост таможенных пошлин может сделать неконкурентоспособной продукцию, ввозимую для продажи на территорию других государств.

Таким образом, можно выделить организации, которые, в первую очередь, подвержены влиянию внешних факторов. Это организации, использующие преимущественно заемный банковский капитал, и

организации-продавцы, осуществляющие экспорт товаров. В случае наступления кризиса они первыми окажутся в затруднительном положении.

К внутригосударственным факторам, влияющим на принцип непрерывности деятельности, относятся:

1. Макроэкономические факторы [82, с. 178]:

- снижение деловой активности в стране;
- увеличение налоговой нагрузки и (или) ужесточение налогового администрирования;
- ослабление курса рубля;
- рост процентных ставок;
- снижение уровня реальных доходов населения.

2. Отраслевые факторы [82, с.179; 104, с.52]:

- усиление монополизации на рынке отрасли;
- рост альтернативных, более выгодных предложений конкурентов или импорта;
- ужесточение методов государственного регулирования отраслью.

3. Прочие внешние факторы:

- негативные демографические тенденции;
- стихийные бедствия;
- ухудшение криминогенной ситуации и др.

Рассматривая макроэкономические факторы, следует отметить, что снижение деловой активности в стране ведет к уменьшению выручки организаций. Это означает, что одни меньше производят, а другие меньше покупают. Наличие таких факторов представляет угрозу непрерывности деятельности.

Увеличение налоговой нагрузки и ужесточение администрирования налогов способно оказать влияние на процветающие организации. Так, изменение налогового законодательство в большинстве случаев нацелено на увеличение критериев признания доходов и расходов с целью исчисления налога на прибыль. В этом случае появление дополнительных аспектов

признания доходов и расходов может привести к уменьшению нераспределенной прибыли или убытку. Кроме того, сложность применения налогового законодательства в отношении организаций, осуществляющих деятельность на международных рынках, также может сказаться на фактических результатах деятельности организаций.

В настоящее время государство усиливает контроль над операциями с компаниями, зарегистрированными в офшорных зонах. Такая позиция является оправданной мерой и совпадает с мнением мирового сообщества. Компании, зарегистрированные в офшорах, фактически избегают легальным способом уплаты налогов с больших доходов по операциям, проходившим в указанных зонах. Если эти операции станут прозрачными и доступными для контролирующих органов, то, возможно, деятельность экономического субъекта уже не будет столь доходной. Кроме того, позиция мирового сообщества такова, что большое количество офшорных зон является одним из основных факторов, который послужил началу мирового финансового кризиса.

Ослабление курса рубля для большинства организаций является существенным фактором, влияющим на непрерывность деятельности. Так, организация, осуществляющая торговую деятельность по импорту товаров, вынуждена будет постоянно сталкиваться с колебаниями национальной валюты. Такого рода процессы негативным образом сказываются на рыночной позиции. Для потребителей такая продукция становится недоступна, а для организации невыгодной её продажа. Основным фактором здесь выступает постоянная необходимость оценки операций покупки и продажи товаров, работ и услуг по заданным курсам валют. Такого рода оценка образует в бухгалтерском учете курсовые разницы, учитываемые впоследствии в составе прочих доходов и расходов и, в конечном итоге, влияет на общий финансовый результат деятельности. Так, если организация покупает импортную продукцию за один рубль, а продает за два, то в случае значительной динамики курсов валют она не сможет закупить те же объемы.

Скорее всего, ей понадобятся заемные средства. Ситуация может усугубиться, если организация имеет обязательства в иностранной валюте, колебания курса также скажется на росте этих обязательств, ведь в большинстве случаев доход российские организации получают в национальной валюте.

Большинство российских организаций осуществляет свою деятельность за счет заемных средств. Рост процентных ставок в кредитных организациях говорит о дефиците денежных средств для предоставления их в кредит. В таких случаях резко сужается круг организаций, которым банки смогут предоставить деньги в кредит, что негативным образом может сказаться на организациях, источником финансирования которых является заемный банковский капитал. Дефицит или отсутствие заемных источников ведет к неплатежеспособности, что является одним из признаков неспособности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

Неплатежеспособность представляет собой отсутствие возможности отвечать по своим обязательствам, в том числе и перед персоналом по оплате труда. Подобного рода действия ведут к снижению уровня реальных доходов населения. Отсутствие доходов населения сказывается на организациях, продающих товары, работы и услуги, что приводит к снижению выручки и поступления денежных средств таких организаций.

Таким образом, можно сделать вывод, что значительное количество макроэкономических факторов способно оказать всеобъемлющее влияние на способность организаций непрерывно продолжать свою деятельность. Анализ научной литературы [46, 49, 51, 79] показывает, что представленный выше перечень макроэкономических факторов, влияющих на непрерывность деятельности, не является исчерпывающим, однако мы перечислили наиболее распространенные.

Особое значение на непрерывность деятельности влияет состояние отрасли, в которой работает экономический субъект. Так, наличие на общем

рынке одного игрока, занимающего доминирующую позицию, является угрозой непрерывности деятельности для участников меньшего положения. Это связано с тем, что возможности монополиста на рынке больше, чем возможности меньших игроков. Например, организация – монополист может закупить большую партию товара, как правило, цена одной единицы такого товар будет ниже для такого покупателя, поскольку при больших объемах закупок цена снижается. В этом случае у монополиста есть возможность продавать такую продукцию по цене существенно ниже, что может создать невыносимые условия для других участников рынка и привести к невозможности продолжать свою деятельность непрерывно.

Рост альтернативных, более выгодных предложений конкурентов на рынке также является, при определенных условиях, фактором, способным оказать влияние на возможность экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность. Так, если один российский производитель выпускает продукцию бытового назначения и на рынке появляется аналогичный товар с меньшей ценой, улучшенными потребительскими свойствами, то непредусмотрительный производитель окажется в затруднительном положении. Это не лучшим образом может сказаться на способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

В основе применения принципа постоянно действующего предприятия лежит соблюдение нормативных, правовых документов не только в области бухгалтерского учета и отчетности, но и прямого законодательства, регулирующего непосредственно отрасль, в которой работает субъект. Так, в 2009 году был принят федеральный закон об энергоэффективности [6], в соответствии с которым запрещается оборот ламп накаливания мощностью 100 ват. Этим же законом предусмотрен постепенный отказ от ламп накаливания меньшей мощностью в пользу более эффективных с точки зрения энергопотребления ламп иного типа. Если производитель вовремя не переоборудует производство для выпуска ламп иного типа, то, скорее всего,

такой фактор регулирования далее не позволит ему продолжать свою деятельность непрерывно.

По нашему мнению, степень воздействия отраслевых факторов на деятельность экономического субъекта несколько выше, чем макроэкономических, поскольку они направлены непосредственно к участникам отрасли.

Следствием макроэкономических и отраслевых факторов являются определенные причины, появление которых обуславливает само формирование фактора. Так, причиной мирового финансового кризиса 2008 года послужил обвал ипотечного рынка кредитования в США, что потянуло за собой всю банковскую систему, а затем системы других стран. В результате этой причины сформировался фактор – мировой финансовый кризис, что привело к недоступности заемных средств и, как следствие, неплатёжеспособности организаций. В свою очередь, неплатежеспособность организаций является признаком, свидетельствующим о невозможности применения принципа непрерывности деятельности.

Таким образом, нами выстроена цепочка влияния среды на непрерывную деятельность, что представлено на рисунке 1.4.



Рисунок 1.4. Цепочка влияния среды на непрерывность деятельности

Исследуя значение составляющих цепочки, следует уточнить значение терминов, используемых в ней. Причина – это явление, которые служат основанием чего-нибудь или обуславливающее появление другого явления [123, с.536]. Фактор – движущая сила, причина какого-нибудь процесса, обуславливающая его или определяющая его характер, существенное

обстоятельство [123, с.718]. Признак – показатель, примета, знак, по которым можно узнать, определить что-нибудь [97, с.511].

Как показывает анализ терминов, используемых для уточнения влияния среды на непрерывность деятельности, во главу ставятся явления, которые, в свою очередь, приводят к негативным обстоятельствам, что является показателем неприменения принципа непрерывности деятельности. Исследованию причин мировых финансовых кризисов и других явлений посвящено большое количество научных работ и выходит за рамки нашего исследования. Наша задача в рамках данного раздела диссертационного исследования состоит в обобщении факторов, влияющих на непрерывность деятельности.

Федеральным стандартом аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» указаны признаки, при наличии которых может возникнуть сомнение в применении принципа непрерывности деятельности. Нами они сгруппированы и представлены на рисунке 1.5.

Как видно из рисунка 1.5, определенные выше внешние факторы способны оказать влияние на способность экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность. Описание такого влияния приводится выше. Подробно составляющие внешних факторов представлены в приложениях 1,2,3.

На фоне внешних факторов, основными предпосылками неспособности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность являются все же внутренние факторы. Выше нами описывались кризисы в экономике, которые повторялись в среднем каждые десять лет. Однако имеется множество положительных примеров организаций, которые смогли устоять под давлением внешних факторов во время дефицита заемных средств и всеобщей неплатежеспособности, что позволило им продолжать свою деятельность непрерывно. Можно представить ситуацию по-иному, когда динамика внешней среды является столь положительной, что в целом



Рисунок 1.5. Влияние факторов на признаки неприменимости принципа непрерывности

позволяет охарактеризовать ее как экономический рост. При этом одно неверное действие руководства экономического субъекта может привести к неспособности организации непрерывно продолжать свою деятельность. Соответственно, следует уточнить внутренние факторы, влияющие на способность организации продолжать свою деятельность непрерывно.

Нами выше рассматривалась цепочка влияния среды на непрерывность деятельности, в основе которой лежат причины. Источниками субъективных причин является, в основном, руководство экономического субъекта, поскольку именно оно несет ответственность за ведение учета и составление бухгалтерской отчетности. Так, неграмотное управление организацией, её имуществом и ненадлежащий контроль являются причинами образования внутренних факторов, влияющих на непрерывность деятельности.

Внутренние факторы, влияющие на непрерывность деятельности можно разделить на три группы, в зависимости от формирования денежных потоков организации – операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации [104, с.53]:

1. Операционные факторы:

- неэффективная структура текущих расходов;
- низкий уровень использования основных средств;
- неэффективные продажи;
- необоснованно высокое количество производственных запасов;
- неэффективное управление производственными процессами.

2. Инвестиционные факторы:

- большая длительность строительно-монтажных работ;
- неэффективный фондовый портфель;
- существенный перерасход инвестиционных ресурсов;
- недостижение запланированных объемов прибыли;
- неэффективное руководство инвестициями.

3. Финансовые факторы:

- чрезмерная доля заемного капитала;

- неэффективная структура активов;
- рост дебиторской задолженности;
- высокое преобладание краткосрочных обязательств;
- превышение допустимых уровней финансовых рисков;
- неэффективное управление денежными средствами.

Рассматривая операционные факторы как одну из составляющих внутренних, следует отметить неэффективную структуру текущих расходов. Основной целью создания организаций является извлечение прибыли. Отсутствие контроля за расходами представляет собой причину убыточной деятельности или незначительной прибыли. Так, налоговые органы имеют право подать иск с целью признания банкротом убыточную организацию, поскольку она не достигает целей ее создания. Это говорит о том, что организация не сможет продолжать свою деятельность непрерывно.

В некоторых случаях в структуре бухгалтерского баланса значительный удельный вес занимают основные средства, однако используются они не все. Такой фактор говорит о том, что величина активов является завышенной, организация не получает доход от использования основных средств или они не способны приносить доход. Подобным фактором также является большая затоваренность складов производственными запасами. Поскольку запасы относятся к оборотным активам, то основной их задачей является именно оборачиваемость из денежных средств в запасы, из запасов в готовую продукцию и наконец, из готовой продукции обратно в денежные средства, но уже увеличенные на сумму прибыли. Наличие такого фактора говорит об отсутствии источников дохода, что может являться признаком, указывающим на неспособность непрерывного продолжения деятельности. Это свидетельствует об отсутствии профессиональных навыков лиц, отвечающих за руководство. Низкие объемы продаж и неэффективное управление производственными процессами обязательно скажется не лучшим образом на результатах

деятельности. Такие факторы приведут к неспособности обеспечения финансирования деятельности и возможным убыткам.

В основе инвестиционных факторов лежат расходы организации с целью получения прибыли в дальнейшем. Такая трактовка предполагает далеко идущие планы руководства на получение дохода в будущем, что говорит о намерении продолжать деятельность непрерывно. Так, вложение свободных денежных средств в строительство предполагает непрерывный денежный поток на поддержание стройки. Образование долгостроя ведет к значительным убыткам, поскольку расходы постоянно возрастают и доходов объект еще не приносит. Кроме того, земельный участок под строительство предоставляется в аренду на определенное время и не всегда ее срок преодолевается. Такого рода затянувшаяся стройка может привести организацию в долговую яму, так как продажа объекта незаконченного строительства не всегда способна покрыть понесенные расходы, что может явиться фактором, указывающим на неспособность организации продолжать свою деятельность непрерывно.

Довольно сложным источником факторов, влияющих на неспособность непрерывно продолжать деятельность, являются финансовые вложения. Вложение денежных средств в ценные бумаги всегда сопряжено с определенным риском. Так, вложенный объем средств не всегда может вернуться в той сумме, которую потратили в качестве финансовых вложений. Худшей ситуацией является недостижение получения прибыли от финансовых вложений и совсем неблагоприятным исходом является обесценение финансовых вложений. Подобные примеры свидетельствуют о неэффективном руководстве инвестициями, что может привести к неспособности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

Значительная доля в факторах, оказывающих влияния на признаки неприменения принципа непрерывности деятельности, приходится на финансовые. Так, ведение деятельности за счет заемного капитала

представляет собой решение руководства экономического субъекта вести деятельность за счет внешних источников финансирования. Это представляет собой угрозу применения принципа непрерывности при возможном наличии внешних факторов. Раздутая величина активов, в том числе за счет неконтролируемого роста дебиторской задолженности, также является фактором способным оказать влияние. Подгруппы внутренних факторов и их возможное влияние на признаки, свидетельствующие о неспособности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность, представлены на рисунке 1.6. Подробно составляющие внутренних факторов представлены в приложениях 4,5,6.

Таким образом, проведенный анализ факторов, влияющих на принцип непрерывности деятельности показал, что в их основе лежат определенные причины, которые образуют эти факторы. Соответственно, следствием факторов являются признаки, вызывающие сомнение в применимости принципа непрерывности деятельности.

1.3 Характеристика цели и задач аудита непрерывности деятельности и виды контроля

Аудит является проверкой, которой присущи черты выяснения истинности и подлинности. Основной целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности [3, ст.1, п.3]. Под достоверностью отчетности понимается ее формирование, исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету [18, п.6]. Это означает определенную профессиональным суждением аудитора степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволит пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах деятельности организации и принимать на этой основе рациональные экономические решения. Поскольку аудитор выражает мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, сформированной исходя из правил ведения учета



Рисунок 1.6. Влияние факторов на признаки неприменимости принципа непрерывности

и составления отчетности, возникает необходимость в уточнении цели аудита.

Как указывалось нами выше, отчетность формируется, исходя из утвержденных способов ведения учета, оценки активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Информация об объектах бухгалтерского учета в течение отчетного периода накапливается в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных и других документов. Соответственно, отчетность является результатом учета суммы фактов хозяйственной деятельности и, как следствие, применение принципа непрерывности деятельности. Однако не все факты хозяйственной деятельности, пусть даже надлежащим образом учтенные на счетах бухгалтерского учета, являются свидетельством применимости аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности [55].

В течение проверяемого периода могут возникнуть факты, условия и события способные оказать влияние на способность экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность. Стандартами аудиторской деятельности предусмотрено не только формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, но и соблюдение аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности при составлении отчетности [9, п.1]. Таким образом, цель аудита бухгалтерской отчетности значительно шире выражения мнения о достоверности таковой.

По мнению Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек, цель аудита целесообразно формулировать сразу после получения утверждений руководства аудируемого лица о том, по каким принципам составлялась бухгалтерская отчетность [39, с.161]. Такое утверждение представляется, по нашему мнению, верным, поскольку подобного рода утверждения руководства позволят должным образом сформулировать цели аудита и уточнить задачи проверки для достижения основной цели.

Целевой группой пользователей аудиторского заключения являются инвесторы и потенциальные кредиторы. Они не имеют доступа к учетным

записям, чтобы самостоятельно оценить потенциальную способность экономического субъекта приносить доход в будущем. Наличие положительного аудиторского заключения, в общем и целом способствует повышению доверия как к бухгалтерской отчетности в целом, так и к самому экономическому субъекту. Аудитор выражает мнение о конкретном комплекте отчетности в определенный момент времени. Такие обстоятельства не позволяют аудитору оценить эффективность ведения дел руководством аудируемого лица. У него нет такой задачи, исходя из главной цели аудита. Говоря о цели аудита, мы одновременно говорим об аудиторском заключении, а точнее о том, как следует воспринимать этот документ [52, с.42]. Это означает, что сформулированная должным образом цель аудита позволит прийти к правильным выводам в аудиторском заключении.

Мы считаем, что в основе формулировки цели аудита – выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, лежит оценка соблюдения интересов пользователей отчетности:

в первую очередь, собственников аудируемого лица, тех, кто когда-то вложил денежные средства с целью из преумножения.

во вторую очередь, потенциальных инвесторов, рассматривающих бухгалтерскую отчетность как основной источник информации о результатах деятельности, и других категорий пользователей.

Исследуя понятийный аппарат аудита, Л.И. Воронина определяет аудиторскую проверку как «процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов» [50, с.22].

В учебнике под редакцией В. И. Подольского отмечает аудит как независимую экспертизу состояния бухгалтерского учета, финансовых отчетов и бухгалтерских балансов [100, с.24]. Содержание термина более емко раскрыто в работах Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек, «аудит – это процесс, посредством которого независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и

относящийся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [39, с.7].

Важно отметить, что содержание в терминах понятий «процесс», «экспертиза» и «оценка» свидетельствуют о признаках независимого контроля. Соответственно, аудит целесообразно отнести к форме внешнего независимого контроля. В словаре Д.Н. Ушакова дается следующее определение: контроль – наблюдение, надсмотр с целью проверки [123, с.241].

В.В. Пугачев выделяет контроль как самостоятельную функцию [105, с.12]. Контроль – одна из основных функций управления, наряду с планированием, регулированием и другими функциями. Выделяют различные виды контроля. На основании анализа источников [43, 62, 109, 113, 124] можно выделить следующие виды контроля в таблице 1.2.

Таблица 1.2

Виды контроля

№ п/п	Критерий	Виды контроля
1.	По субъектам проверки	Государственный
		Ведомственный
		Вневедомственный
2.	По отношению к проверяемым субъектам	Внутренний
		Внешний
3.	По целям и организации осуществления	Ревизия
		Аудит
4.	По характеру деятельности	Финансовый
		Хозяйственный
		Технический
		Технологический и др.
		Валютный
		Налоговый
		Таможенный
5.	По форме проведения	Камеральный
		Выездной
6.	По планируемости	Плановый
		Внеплановый

7.	По отношению к моменту совершения хозяйственной операции	Предварительный
		Текущий
		Последующий
8.	По полноте охвата операций	Полный
		Частичный
9.	По источникам финансирования	За счёт проверяемого субъекта
		За счёт управляющего субъекта
		За счёт третьих лиц

Государственный контроль осуществляется Счётной палатой Российской Федерации, Федеральным казначейством РФ и другими органами на основании законодательных и нормативных актов РФ. Одним из основных субъектов финансового контроля является Счётная палата РФ – это постоянно действующий орган государственного финансового контроля, образуемый Федеральным собранием РФ и подотчётный ему.

Контрольным органом Министерства финансов РФ является Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности. Органы ведомственного контроля подчиняются отраслевым министерствам и ведомствам. Вневедомственный контроль осуществляется как внутри отдельных предприятий, так и аудиторскими компаниями.

Внешний контроль осуществляется как государственными контрольными органами, так и, например, аудиторскими организациями, то есть независимыми по отношению к проверяемому предприятию. Внутренний контроль осуществляется внутренним подразделением организации (группы компаний), либо проверяющим – физическим лицом, состоящим в штате проверяемой организации. Это могут быть отделы внутреннего контроля, внутренней ревизии или аудита, внутренний ревизор, аудитор. Ревизия осуществляется контрольно-ревизионными органами. Целью ревизии является выявление незаконных операций и ошибок. Ревизия проводится государственными, ведомственными органами либо внутренними службами предприятия (группы организаций).

Аудит в России проводится как внешний, так и внутренний. Внешний аудит осуществляется, в основном, независимыми аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами, внутренний – сотрудниками предприятия. Аудиторские отделы существуют и в налоговой службе, в бюджетных организациях, в Счётной палате России. Следует при этом иметь в виду, что за рубежом не существует понятия «ревизия», «ревизор», государственные контролеры также называются аудиторами.

Контроль также подразделяется по характеру на финансовый, хозяйственный, технический, технологический и другие виды. Финансовый контроль возник с появлением товарно-денежных отношений, который был выделен из общей системы контроля. Хозяйственный контроль является частью управления хозяйственным объектом, включает наблюдение за объектом с целью выявления отклонений фактического состояния объекта на предмет соответствия законодательным и нормативным актам РФ. Технический контроль предполагает соответствие технического состояния объекта нормативным требованиям, нормам и нормативам. Технологический контроль проводится с целью выявления соблюдения технологии производства.

Валютный контроль проводится с целью проверки правильности проведения валютных операций. Таможенный контроль осуществляется таможенными органами с целью проверки правильности определения таможенной стоимости товаров, использования имущества, полученного по импорту и т. д.

Камеральный контроль проводится налоговыми органами на основе документов, представляемых налогоплательщиками. Выездная проверка проводится на территории налогоплательщика налоговыми органами.

Плановые проверки проводятся в соответствии с планом (например, налоговые проверки один раз в три года, ведомственные проверки – в соответствии с планом и т. д.). Внеплановые проверки проводятся на основании жалоб, а также налоговыми органами по месту нахождения

организации, в том числе с целью проверки устранения выявленных нарушений. Предварительный контроль проводится до проведения хозяйственной операции, текущий – во время проведения хозяйственной операции, последующий – после проведения хозяйственной операции.

В отношении принципа непрерывности деятельности следует выделить формы внешнего контроля со стороны налоговых органов и аудиторский контроль, а также форму обратной связи, посредством которой орган управления организации получает информацию о действительном состоянии дел – внутренний контроль [105, с.13]. Составляющие контроля соблюдения принципа непрерывности деятельности представлены нами на рисунке 1.7.

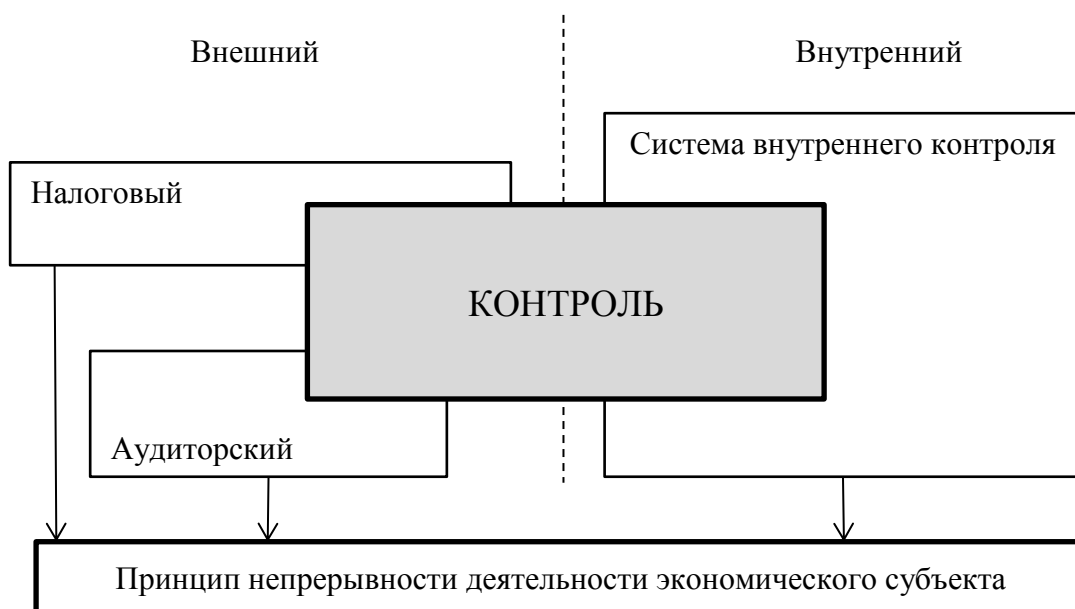


Рисунок. 1.7. Составляющие контроля соблюдения принципа непрерывности деятельности

Как видно из рисунка 1.7, значительную долю составляющих контроля представляет именно система внутреннего контроля. Это связано с тем, что система внутреннего контроля (СВК) формируется одновременно с созданием экономического субъекта любой организационно-правовой формы. Назначенный собственниками руководитель экономического субъекта делегирует часть своих контрольных функций заместителям, специалистам и другим должностным лицам. Так, формируются центры ответственности по сохранности доверенных им активов и других объектов

учета. Очевидно, что надлежащим образом организованный комплекс мер контроля за соблюдением законодательства, планов, правил, приказов, принципов и т.д., способствует применению принципа непрерывности деятельности [105, с.13].

В отношении внешнего контроля, следует выделить именно форму независимого контроля – аудита. Внешний аудит, как и система внутреннего контроля, выполняют одну контрольную функцию – обеспечение создания достоверной информации в бухгалтерской отчетности. Отличительной особенностью внешнего аудита является его независимость при формировании выводов и заключений. Также стоит уточнить определенную взаимосвязь между надежностью системы внутреннего контроля и внешней аудиторской проверкой. Чем надежнее система внутреннего контроля, тем эффективнее результаты внешнего аудита [43, с.27].

Другим видов внешнего контроля является налоговый. Нарушения налогового законодательства в отношении исчисления и уплаты налогов, сдачи налоговой отчетности, может являться основанием для обращения фискальными органами в суд с заявлением о ликвидации юридического лица.

Возвращаясь к цели аудита, следует отметить важность условий, в которых составлялась бухгалтерская отчетность. Это неудивительно, поскольку заявления руководства являются источником информации для аудитора о потенциальных пользователях бухгалтерской отчетности. Так, если аудируемое лицо планирует увеличение масштабов своей деятельности, то в большинстве случаев это будет осуществляться за счет заемного капитала. Соответственно, основными пользователями отчетности в этом случае будут инвесторы, кредитные организации и иные источники заемного капитала.

Исходя из вышесказанного, наличие подобного рода информации является основой для формирования цели и задачи аудиторской проверки. Потенциальным пользователем отчетности будет выступать инвестор, соответственно его будет интересовать способность активов приносить

доходы и погашать обязательства, а также способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. Такого рода потребности пользователей отчетности должны найти свое место в целях и задачах аудиторской проверки.

Как отмечают Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек, значение целей аудита состоит в том, чтобы создать структуру, которая позволит аудитору собрать нужное количество свидетельств, а затем уточнить, какие именно фактические данные необходимо собрать ввиду конкретных обстоятельств проверки [39, с161]. Исследуя цели аудита, вышеупомянутые авторы утверждают, что они остаются одними и теми же при разных проверках, однако фактические данные разными в зависимости от обстоятельств проведения аудита. Схожей точки зрения придерживаются авторы учебного пособия «Аудит» Данилевский Ю.А., и др.: «...достижение основной цели обеспечивается путем достижения отдельных (более конкретных) подцелей аудита» [53, с.396]. По мнению авторов учебного пособия [53], выделение подцелей является необходимым для обобщения конечных выводов, поскольку такое выделение позволяет обобщить и систематизировать полученные сведения с точки зрения собранных доказательств.

По нашему мнению, в процессе проверки происходит сегментация аудита по элементам отчетности. Деление общей цели аудита на подцели позволит достигнуть наилучших результатов проверки. Вышеизложенное схематично представлено на рисунке 1.8.

Как видно из рисунка 1.8, формирование цели аудита основывается на информации об элементах бухгалтерской отчетности и утверждений руководства о том, на каких принципах основывается составление отчетности. Например, руководство организации ОАО «Х» утверждает, что владеет всего одним активом «Y» (как представлено в балансе). В пояснениях к отчетности не содержится информации относительно обременений, связанных с использованием вышеупомянутого актива, то есть организация может им свободно распоряжаться с целью извлечения доходов.

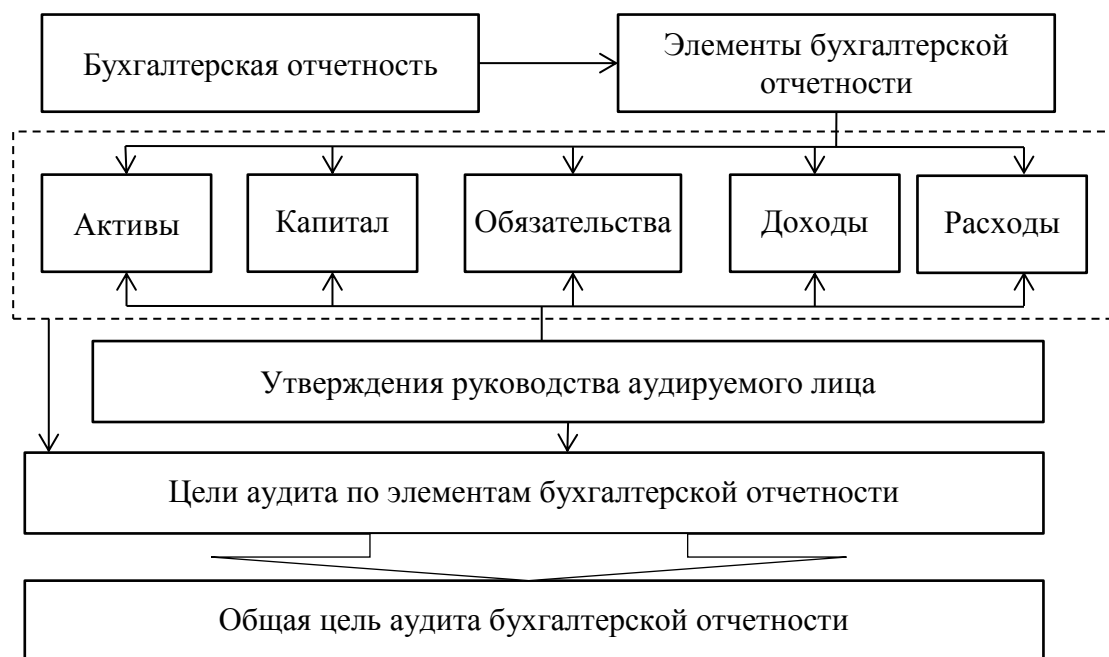


Рисунок 1.8. Сегментация целей аудита (составлено по [39, с.159])

Такие утверждения следует получить в отношении всех элементов бухгалтерской отчетности, это позволит сформулировать подцели аудиторской проверки объектов и поставить задачи для достижения общей цели аудита. На практике заявления руководства не всегда совпадают с данными бухгалтерской отчетности. Это бывает связано с конфликтом интересов собственников и лиц, отвечающих за управление экономическим субъектом. Первые желают получать дивиденды в большем размере, вторые премию. Во всех случаях базой для получения дивидендов и премий будет являться доходность организации. Однако не всегда доходность организации, представленная в бухгалтерской отчетности, является результатом хорошей работы экономического субъекта [128].

Составитель отчетности, как и руководство аудируемого лица, могут использовать мошеннические схемы с целью присвоения активов, сокрытия обязательств и других способов искажения бухгалтерской отчетности, результатом которых является предоставление недостоверных сведений в отчетности. В связи с этим особую актуальность приобретают именно утверждения руководства экономического субъекта по раскрытию в

отчетности информации об объектах бухгалтерского учета. Это позволит сформировать базу для уточнения целей и задач аудиторской проверки.

В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности 7/2011 «Аудиторские доказательства», под утверждениями руководства аудируемого лица в явной или неявной форме следует понимать предпосылки подготовки отчетности по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета [14, п.4]. Элементами предпосылок подготовки отчетности являются:

- существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, представленного в бухгалтерской отчетности;
- права и обязанности – принадлежит аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, представленного в бухгалтерской отчетности;
- возникновение – относится к деятельности аудируемого лица факт хозяйственной деятельности. Произошедшее в течение соответствующего отчетного периода;
- полнота – отсутствие неучтенных на счетах бухгалтерского учета активов, обязательств, фактов хозяйственной деятельности, либо случаев нераскрытия информации;
- стоимостная оценка – представленная в бухгалтерской отчетности информация об активах и обязательствах раскрыта в надлежащей стоимости;
- точное измерение – точность фактов хозяйственной деятельности с отнесением с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду;
- представление и раскрытие – объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами раскрытия информации в бухгалтерской отчетности [48, с.14].

Аудитор должен получить утверждения руководства в отношении предпосылок подготовки отчетности по каждому из её элементов. Это

позволит запланировать надлежащие аудиторские процедуры с целью сбора достаточного количества аудиторских доказательств.

Так, получение утверждения руководства об активах организации позволит определить действительную стоимость активов и их способность приносить доход. В отношении обязательств аудиторю предстоит запланировать объем аудиторских процедур несколько больше, чем в отношении активов. Это связано с тем, что в большинстве случаев составитель отчетности стремится завысить активы и занижить обязательства. Поскольку соблюдение принципа непрерывности деятельности представляется нам как некий баланс между действительной стоимостью активов и обязательств, то ключевым моментом утверждений должна являться полнота обязательств, представленных в отчетности. Исходя из вышесказанного, следует перейти к разукрупнению целей аудита и формированию подцелей аудита. Цели и подцели аудита представлены на рисунке 1.9.

Детализация основной цели аудита, как представлено на рисунке 1.9, по элементам бухгалтерской отчетности позволит должным образом уточнить задачи аудиторской проверки по соблюдению принципа непрерывности деятельности. Задачи аудиторской проверки также необходимо уточнить применительно к каждой подцели проверки, то есть в отношении каждого элемента бухгалтерской отчетности.

Поскольку утверждения руководства относительно подготовки отчетности основываются на предпосылках ее подготовки, то задачи аудита должны быть сформулированы относительно предпосылок и утверждений (рис.1.10). Такое сравнение позволит выразить более уверенное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность, поскольку оно будет основываться на сопоставимых аудиторских доказательствах.

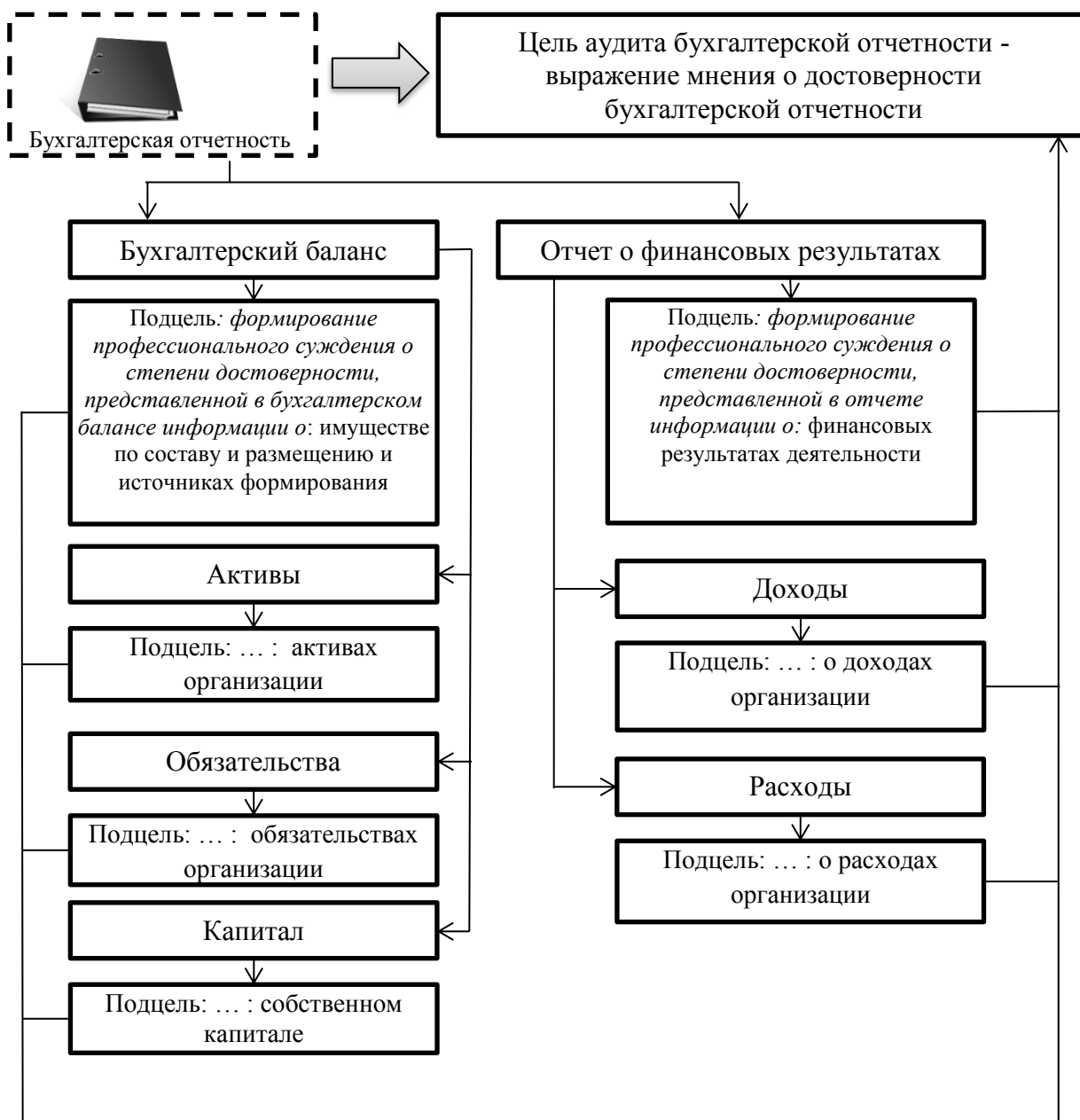


Рисунок 1.9. Разукрупнение целей аудита

В российской практике аудита такая норма появилась с принятием федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства», где указано, что аудитор при сборе аудиторских доказательств, должен принимать предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности [7, п.12]. Действующий федеральный стандарт аудиторской деятельности № 7/2011 «Аудиторские доказательства» также содержит требования по сопоставлению доказательств, полученных в процессе аудита с предпосылками подготовки отчетности [43, п.4].



Рисунок 1.10. Сопоставимые доказательства предпосылок подготовки отчетности

Таким образом, постановка задач аудиторской проверки целесообразно осуществлять исходя из предпосылок подготовки отчетности в отношении её элементов. Задачи аудиторской проверки активов организаций представлены на рисунке 1.11.



Рисунок 1.11. Задачи аудита активов организации.

Как видно из рисунка 1.11, аудитор, выполняя определённую задачу проверки, достигает подцели проверки, в данном случае в отношении активов организации. Для реализации конкретной задачи проверки, аудитор должен запланировать и затем применить соответствующие аудиторские процедуры. Это позволит провести более эффективно аудиторскую проверку, собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств о непрерывной деятельности экономического субъекта.

Так, реализация первой задачи позволит аудитору собрать доказательства о том, что активы, представленные в балансе, действительно существуют в наличии и принадлежат аудируемому лицу на праве собственности, и соответственно, способны выполнять один из критериев признания – способность приносить доход. Такая оценка позволит аудитору удостовериться в первостепенном источнике дохода, ведь наличие активов, приносящих доход, является признаком, указывающим на способность экономического субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

Решение второй задачи будет являться доказательством того, что в составе активов отсутствуют те, что уже не могут приносить доход конкретному аудируемому лицу ввиду истечения срока службы, морального, физического износа или продажи другому экономическому субъекту. Это позволит пользователям отчетности сделать обоснованный вывод о величине активов экономического субъекта, а аудитору подтвердить эту величину и ее способность приносить доход в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.

Определение третьей задачи будет являться подтверждением верной классификации активов организации, что позволит удостовериться в отсутствии (или наличии) активов, в отношении которых существуют ограничения прав собственности, выявить наиболее существенные или неиспользуемые активы. Решение такой задачи имеет большое значение для оценки способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность. Поскольку источником погашения обязательств организации

выступают именно активы, аудитор должен оценить их способность погашать обязательства, или же величина активов окажется существенно ниже обязательств, что может являться основанием для предположения о неспособности продолжать деятельность непрерывно.

Для подтверждения правильности оценки активов организации сформулирована четвёртая задача. С течением времени стоимость активов организации может снижаться, утрата свойств запасов, хранящихся на складах организации, и другие факторы, приводят к обесценению активов. Кроме того, необоснованные расходы, не имеющие отношения к формированию фактической стоимости актива, являются причиной завышения их оценки. Решение этой задачи в ходе аудита позволит определить истинную стоимость активов организации.

Довольно значимой задачей является пятая. Поскольку денежные средства и их эквиваленты являются наиболее ликвидными активами. При решении этой задачи у аудитора возникают подтверждения того, что денежные средства фактически существуют и принадлежат организации. Остаток денежных средств точно отражает всю наличность, средства в пути и на счетах в банках. Особое значение в решении этой задачи является деятельность аудируемого лица. Так, если организация ведет торговую деятельность, то доля такого показателя будет существенной в валюте баланса и незначительной для других видов деятельности, но только в отношении остатка. Особое значение приобретут обороты по счетам учета денежных средств.

В результате постановки задач в отношении проверки капитала, аудитор достигает общей цели аудиторской проверки. Информация, полученная в результате проверки капитала, будет полезна, в первую очередь, собственникам и держателям акций аудируемого лица. Во вторую очередь, эта информация представляет интерес для потенциальных инвесторов. Задачи аудиторской проверки капитала организаций представлены на рисунке 1.12.

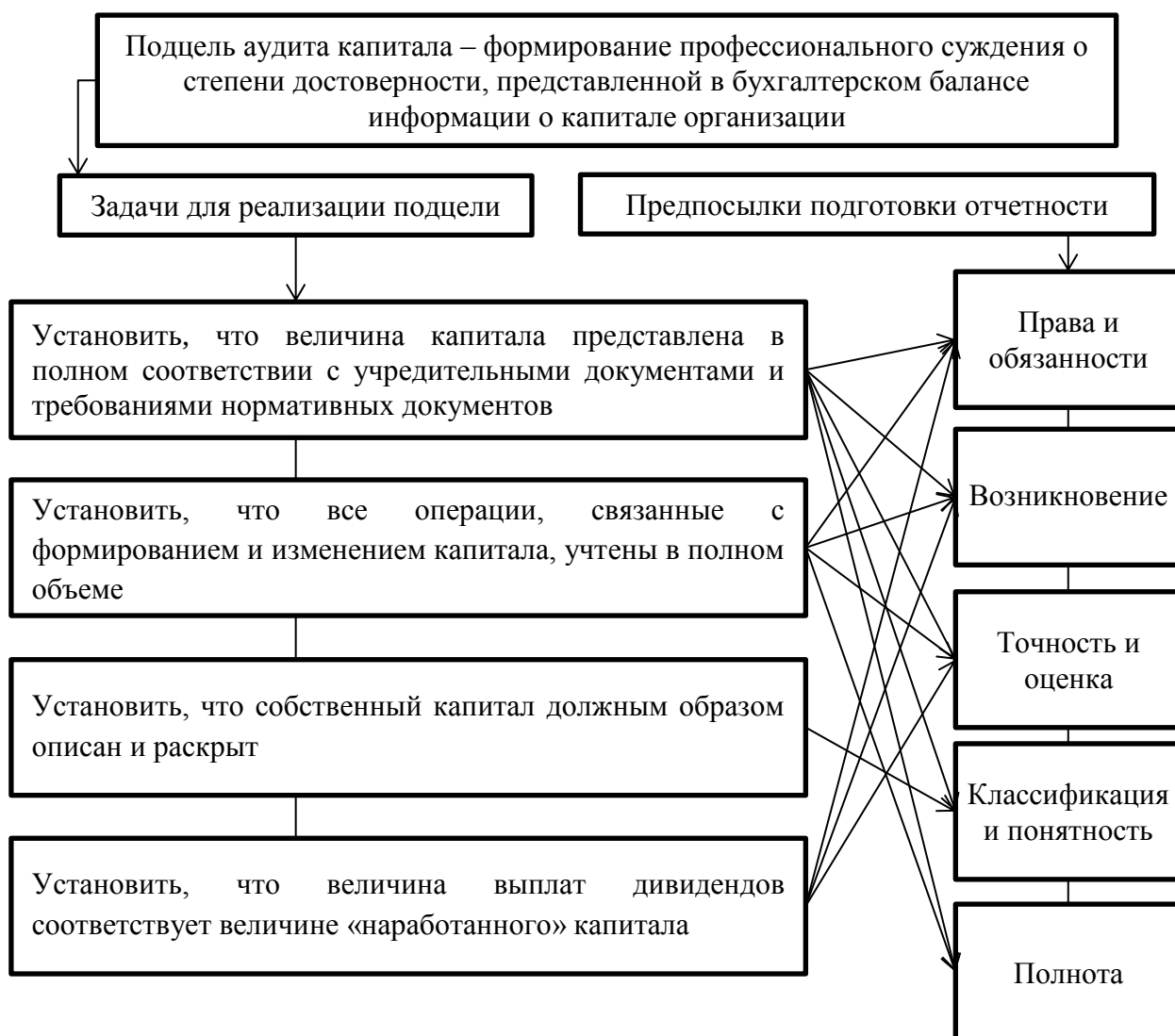


Рисунок 1.12. Задачи аудита капитала организации.

Как представлено на рисунке 1.12, выполнение определенной задачи позволяет достичь общей цели аудита. При решении первой задачи аудита капитала, аудитор определяет размер уставного капитала, доли участников, изменение уставного капитала и ограничение на дивиденды участников. Это позволит аудитору подтвердить или опровергнуть соответствие величины капитала требованиям нормативных документов.

Большое значение представляет решение второй задачи, и хотя она более важна в отношении групп однотипных операций и остатков средств по счетам бухгалтерского учета, мы считаем нужным выделить её именно здесь. При проверке акционерного общества особое значение приобретает

количество выпущенных и аннулированных акций, поскольку эти данные используются при расчете величины капитала. Так, с числом акционеров более 50 в акционерных обществах, держателем реестра акционеров является специализированный регистратор [4, ст.44]. Аудитору необходимо собрать внешние подтверждения от регистратора по данным, содержащимся в реестре акционеров о количестве размещенных, выпущенных и выкупленных обществом акций. Кроме того, при решении этой задачи нужно определить права и ограничения, связанные с капиталом.

Третья задача позволит определить информативность отчетности в части одного из её элементов – капитала. Проверке подлежат составляющие капитала, уточняется, что величина эмиссионного дохода, положительная разница в стоимости имущества, передаваемого в качестве вклада в уставный капитал и другие составляющие включены в добавочный капитал. Особое значение принимает резерв по сомнительным долгам, который образуется за счет прибыли организации. Формирование такого резерва говорит о наличии факторов, указывающих на невозможность погашения дебиторской задолженности. Такие обстоятельства должны быть раскрыты в отчетности, поскольку использование данного резерва позволит в дальнейшем исключить нереальную к получению задолженность, однако, в сущности, представляют собой «законную» корректировку. Так, использование резерва позволит списать задолженность, что при обычных условиях заменяется в бухгалтерском балансе денежными средствами, при этом валюта баланса остается неизменной. Однако в случае использования резерва величина капитала уменьшается вместе с дебиторской задолженностью, что ведет к уменьшению валюты баланса, при этом поступление денежных средств не ожидается [129, с.337]. Подобные события могут негативным образом сказаться на способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

В качестве обобщающей задачи аудита капитала является четвертая. В её основе лежит проверка правильность исчисления прибыли, исходя из

фактических результатов деятельности. Если экономический субъект начисляет дивиденды, то, по нашему мнению, следует проверить возможные существующие ограничения, связанные с их объявлением и выплатой. В соответствии с гражданским законодательством, акционерное общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденды до полной оплаты уставного капитала, а также, если величина чистых активов меньше уставного капитала, либо станет меньше в результате выплаты дивидендов. Значение капитала неразрывно связано со значением чистых активов, поскольку свидетельствует о его фактической финансовой состоятельности. Если по окончании второго и каждого последующего года стоимость чистых активов окажется меньше минимального значения уставного капитала, то акционерное общество подлежит ликвидации [4, ст.35]. Соответственно, подобного рода обстоятельства должны быть учтены при оценке способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

Говоря об элементах бухгалтерской отчетности, нельзя обойти такую важную категорию, как обязательства. Как определяет этот термин М.Ю. Медведев: «обязательство – ...представляет собой вещь, которая в силу договора или закона в будущем должна поступить в имущественный комплекс или выбыть из имущественного комплекса» [80, с.356]. Продолжая развивать свою точку зрения, М.Ю. Медведев отмечает, что исходя из применяемой методологии учета, обязательства следует считать «самостоятельным, специфического рода объектом учета, не замечая их связи с вещами» [80, с.358]. Таким образом, развивая точку зрения М.Ю. Медведева, мы исходим из того, что если возникает обязанность совершить какое – либо действие в пользу других лиц, то этот факт необходимо признать в учете в момент возникновения такой обязанности, в денежном выражении. Значению обязательств в учетной практике посвящено большое количество научных и практических работ. Однако мы хотим заострить внимание на значении этой категории отчетности именно для вынесения оценки способности аудируемого лица в конкретный момент времени

непрерывно продолжать свою деятельность. Задачи аудиторской проверки обязательств организаций представлены на рисунке 1.13.

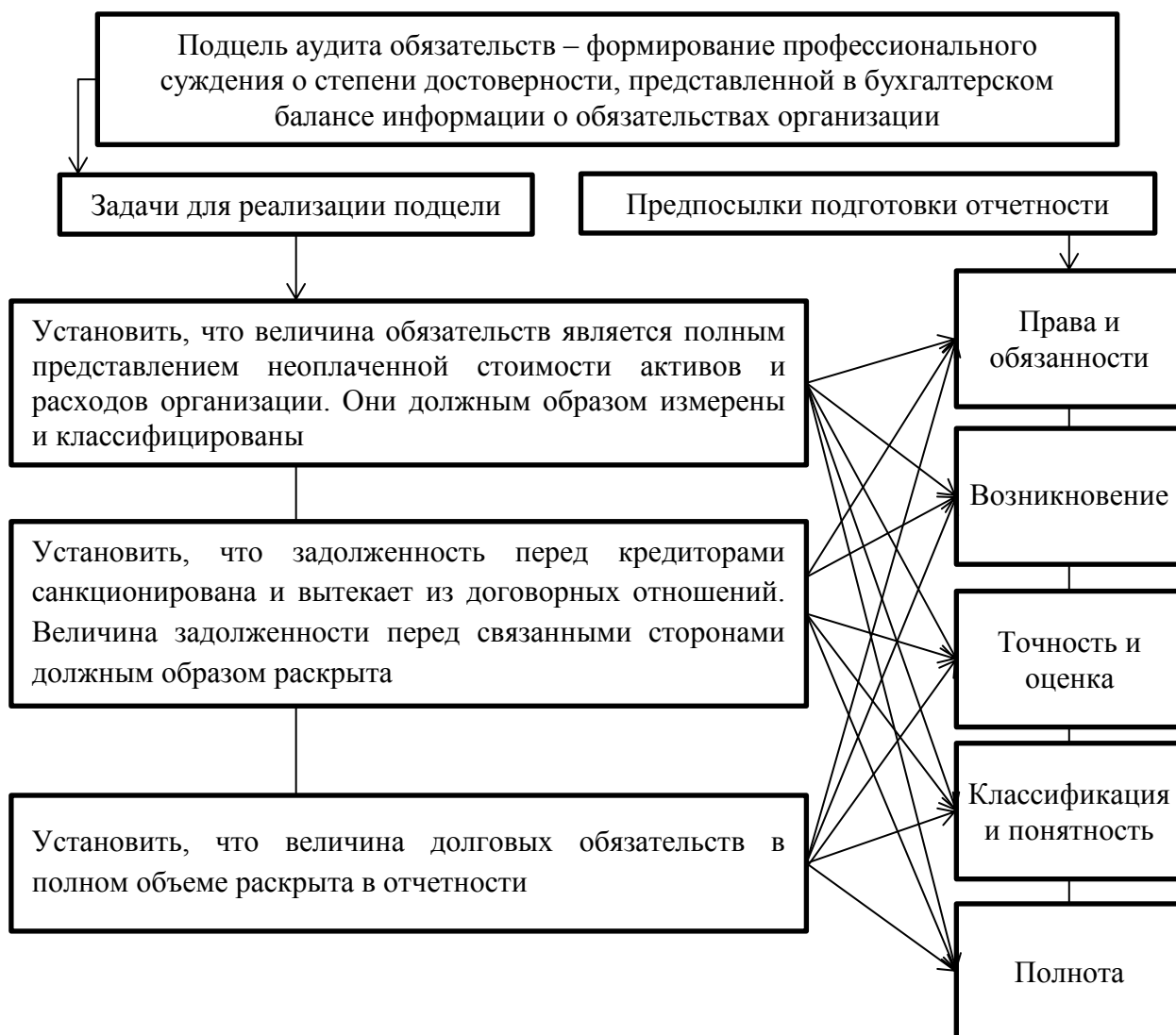


Рисунок 1.13. Задачи аудита обязательств организации.

В основе аудита обязательств лежит, в первую очередь, подтверждение такой предпосылки бухгалтерской отчетности, как полнота, точность и оценка. Поскольку в большинстве случаев руководство аудируемого лица старается занижить величину обязательств. Так, решение первой задачи позволит определить величину, за счет которой существуют активы, что, в сущности, представляют собой накопленные обязательства. Это позволит определить величину обязательств, которые образовались исходя из договорных отношений. В результате такой проверки аудитор подтверждает

полноту учтенных обязательств и, самое главное, выявляет наиболее значимые обязательства, а также те, исполнение которых невозможно или затруднительно для аудируемого лица. Последние представляют собой основу суждения о способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность, поскольку при наличии невыполнимых обязательств дальнейшая работа субъекта может привести к банкротству.

Особое значение представляет собой решение второй задачи. В большинстве случаев характер договорных отношений между юридическими лицами является независимым, однако это не относится к связанным сторонам, поскольку они способны оказывать влияние на принятие решений. В процессе аудита обязательств необходимо определить характер взаимоотношений между связанными сторонами, так как этот раздел учета является областью риска недобросовестных действий. Поскольку характер взаимоотношения является связанным, то аудитор должен определить, существуют ли факторы во взаимоотношениях со связанными сторонами, способные оказать влияние на непрерывность деятельности аудируемого лица.

В настоящее время деятельность любого экономического субъекта немыслима без кредитов и займов. Такая практика является нормальным явлением, когда экономический субъект берет кредит или получает заём. Основной процедурой аудитора в решении третьей задачи является подтверждение существования долговых обязательств, а также способность аудируемого лица погашать их. Так, если аудируемое способно погашать долговые обязательства, то, следовательно, имеет возможность продолжать свою деятельность непрерывно. Однако если имеется просроченная задолженность по долговым обязательствам, то это может являться фактором, указывающим на неспособность экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно.

Невозможно говорить о способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность без формирования целостного

представления о финансовых результатах за определенный период времени. Поскольку между доходами и расходами существует взаимосвязь с величиной активов, капитала и обязательств, то целесообразно приступить к проверке первых по завершению аудита. По нашему мнению, задачи проверки доходов и расходов должны быть едины. Это позволит достичь главной цели аудита бухгалтерской отчетности, кроме того, невозможно определить финансовый результат без сопоставления признанных доходов с понесенными расходами, то есть во что встал доход организации. Задачи аудиторской проверки доходов и расходов организаций представлены на рисунке 1.14.



Рисунок 1.14. Задачи аудита доходов и расходов организации.

Для достижения основной цели аудита нами выстроены задачи аудита доходов и расходов, как представлено на рисунке 1.14. Для подтверждения способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность, необходимо сопоставить информацию, полученную в результате аудита активов, капитала и обязательств. Это позволит собрать достаточное количество доказательного материала истинного значения доходов и расходов.

При решении задач значительный объем доказательной базы уже может быть собран на более ранних этапах. Так, если организация вкладывает свои свободные денежные средства в уставные капиталы других организаций, то доходы от участия в них уже являются проаудированными. Поскольку существует взаимосвязь между бухгалтерским балансом и отчетом о финансовых результатах, то следует уделить особое внимание следующим соотношениям: дебиторская задолженность и продажи; запасы, кредиторская задолженность и себестоимость проданной продукции. В основе аудиторских процедур по подтверждению достоверности должна быть проверка точности и полноты учета доходов и расходов. Это позволит достичь главной цели аудита и выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Достижение поставленной цели достигается путем реализации сформулированных задач аудита непрерывности деятельности. Детальные аудиторские процедуры описаны в последующих главах.

2. Аудит как инструмент соблюдения принципа непрерывности деятельности в бухгалтерской отчетности

2.1 Источники информации для оценки принципа непрерывности деятельности

Основой для суждения о применимости допущения непрерывности деятельности служит информация. В настоящее время информация имеет большое значение, ведь общество, в котором юридические лица ведут свою деятельность, называется информационным. Своевременная и уместная информация служит основой для принятия управленческих решений руководством и собственниками организации.

Правильно сформированная информационная база позволит аудитору должным образом спланировать аудит, собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, выразить соответствующее мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.

В связи с вышеизложенным, в данном разделе излагается необходимый объем источников информации, который подлежит проверке в процессе аудита в целях соблюдения применимости аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности. Такая позиция определяется тем, что аудитору предстоит принять важное решение в отношении объема аудиторских доказательств, необходимых для достижения главной цели аудита [39, с.169]. Принятие такого решения обуславливается ограниченностью временного периода, затрачиваемого на аудиторскую проверку. Так, проводя проверку бухгалтерской отчетности за год, аудитор проверяет выборочно определенный им объем информации, что в целом представляет собой работу бухгалтерии за двенадцать месяцев. Допустим, аудиторская группа из 5 аудиторов решает проверить максимальное количество документов, например 80 процентов всех регистров учета (без учета времени на

изготовление документов), что сформировала бухгалтерская службы из 7 бухгалтеров, то, по самым простым подсчетам: (12 месяцев * 7 бухгалтеров * 20% временных затрат) / 5 аудиторов = 3,4 месяца работы каждому аудитору [52, с.46]. Очевидно, что ни одна аудиторская организация не пойдет на это. Поэтому важным моментом представляется определение информационной базы.

При формировании своего мнения аудитор основывается исключительно на собранных аудиторских доказательствах в процессе проверки. Информационная база оценки принципа непрерывности деятельности является источником аудиторских доказательств способности экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно.

Аудиторские доказательства представляют собой информацию, полученную аудитором при проведении проверки, и результат анализа этой информации, на котором основывается мнение аудитора [44, с.153]. Невозможно установить жесткие критерии, позволяющие определить объем информации, необходимый для формирования мнения, однако возможно определить источники информации, что позволит констатировать применение принципа непрерывности.

По отношению к субъекту проверки и непосредственно самому юридическому лицу, все источники информации можно разделить на две укрупненные категории [122] (рис. 2.1).



Рисунок 2.1. Классификация источников информации.

В целом все источники представляют единое целое, поскольку невозможно разделить документы, классифицированные как внешние или

внутренние. Это объясняется тем, что информация, содержащаяся во внутренних документах может, не вызвать сомнения в непрерывности деятельности, без информации во внешних, и наоборот.

При вынесении суждения о способности непрерывно продолжать свою деятельность, необходимо использовать внешние данные. Классификация внешних источников представлена на рисунке 2.2.



Рисунок 2.2. Классификация внешних источников информации

Источниками внешней информации являются статистические данные, выписки из единого государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, решения арбитражных судов, а также информация о выполненных государственных контрактах и закупках.

Статистические данные позволяют определить развитие и характеристику рынка, на котором работает экономический субъект. Такие данные позволяют охарактеризовать количество субъектов рынка, степень концентрации крупных игроков, величину монополизации, темпы роста и размер рынка, продуктивность отрасли и другие показатели. На основании статистических данных возможно определить состояние дел в отрасли, сравнить данные отдельно взятого экономического субъекта со среднеотраслевыми показателями, произвести иные сопоставления, что позволит сделать вывод о способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

Данные, содержащиеся в едином государственном реестре юридических лиц, позволят идентифицировать экономический субъект с точки зрения правдивости представления аудитору информации в части

правоустанавливающих документов. Кроме того, собрать сведения о его контрагентах, что позволит выявить факты мошенничества, способные привести к тому, что дальнейшая деятельность окажется невозможной и будет ликвидирована. Например, аудируемое лицо закупает значительную долю сырья у одной организации, при этом цена закупки является существенно выше среднерыночной. Анализ информации, содержащейся в едином государственном реестре юридических лиц, позволит аудитору понять, что из себя представляет контрагент. Например, по адресу регистрации может быть зарегистрировано множество организаций «однодневок». Возможно сравнение данных о руководстве контрагентов с составом лиц, отвечающих за управление или собственников. Также можно сравнить данные статистической отчетности с объемом операций, произведенных с конкретным контрагентом. В большинстве случаев, финансовые показатели сопоставимы с объемом операций между организациями, что позволит сделать вывод об аффилированности юридических лиц и степени раскрытия этой информации в отчетности аудируемого лица.

Решения арбитражных судов позволит идентифицировать репутацию экономического субъекта. Причины судебных споров и есть база для формирования мнения о политике осуществления деятельности экономического субъекта. Если в большинстве споров экономический субъект выступает ответчиком за ненадлежащее исполнение обязательств, то это говорит о неспособности вовремя погашать кредиторскую задолженность. Информацию, полученную аудитором самостоятельно о судебных разбирательствах, следует соотнести с информацией, полученной из внутренних источников, в частности, от юридической службы. Например, если экономический субъект выступает ответчиком в крупном судебном разбирательстве и, в случае успеха истца, завершается решением суда, не выполнимым для аудируемого лица, то такая информация должна быть адекватным образом раскрыта в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Это

является фактором, указывающим на неспособность непрерывно продолжать деятельность.

Информация о государственных контрактах и поставках свидетельствует о хорошем положении экономического субъекта в случае надлежащего исполнения обязательств. Такая информация также позволит соотнести объем выручки с объемом выполнения государственных контрактов. Важным аспектом являются условия, на которых оформлен контракт, а именно ответственность за невыполнение или ненадлежащее выполнение. Большинство государственных контрактов являются одним из элементов большого государственного заказа. Например, Министерство обороны Российской Федерации для своих нужд размещает государственный заказ на производство определенного типа и количества боевых самолетов. Организация, получившая данный заказ, не осуществляет полный производственный цикл, так построена система. Одни специализированные заводы производят двигатели для самолетов, другие радиостанции, третьи осуществляют укрупнённую сборку и т.д. то, каждый производитель осуществляет свою узконаправленную часть производства готового продукта. Все работы производителей объединяет одно – государственный контракт. Невыполнение одним звеном этой системы своих функций ведет к срыву сроков сдачи работ, и, как следствие, к выплате штрафов, пеней, неустоек, что может сказаться на способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

Информация, содержащаяся во внешних источниках, является полезной при вынесении суждения о способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность, однако была бы неполной без данных внутренних источников (рис 2.3).

Во внутренних источниках содержится значительное количество информации о способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность. Большую часть информации можно собрать именно из юридических документов: договоры, контракты и т.д.

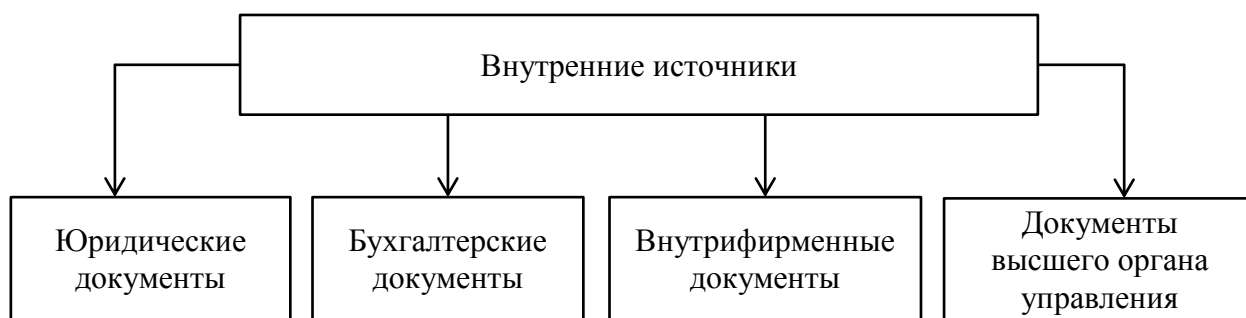


Рисунок 2.3. Классификация внутренних источников информации

«Договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей» [1, ст.420]. На основании договора возникают обязательства. «В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [1, ст.307]. Соответственно, источником информации об обязательствах являются именно договоры. Обязательства в значительной степени образуют пассив бухгалтерского баланса, именно поэтому важна правильная оценка обязательств в полном объеме.

Информацию о величине обязательств необходимо соотнести с их величиной, указанной в отчетности (рис. 2.4.) Такое сопоставление позволит сделать вывод о степени надежности системы внутреннего контроля. Если рассмотреть организационную структуру в линейном виде, то юридический отдел и бухгалтерия не являются единым подразделением, однако зависимыми друг от друга. Обязательства, возникшие в юридических документах, должны быть своевременно и в полном объеме учтены на счетах бухгалтерского учета и должным образом раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Результат такого анализа также нужно подтвердить внешними данными, а именно, соотнести арбитражную практику, предоставленную



Рисунок 2.4. Соотношение источников информации с учетными обязательствами

юридической службой, с практикой, собранной самостоятельно аудитором. Такие процедуры позволят определить, в полном ли объеме раскрыты обязательства в отчетности. Кроме того, позволит идентифицировать обязательства как точно известные и условные. Наличие и значение условных и просроченных обязательств является одним из признаков, указывающих на неспособность непрерывно продолжать деятельность.

Основу источников информации составляет бухгалтерская документация. Поскольку применение принципа непрерывности деятельности начинается с момента регистрации юридического лица, то есть с момента начала ведения учета, который начинается с формирования учетной политики, исходя из применимости принципа непрерывности деятельности. Таким образом, основой применения данного принципа является учетная политика.

Аудитор должен рассмотреть, раскрыты ли в учетной политике совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [17, п. 2]. Соответствующие раскрытия должны получить свое обязательное продолжение в бухгалтерской отчетности. За основу берутся основные элементы (категории) бухгалтерской отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы (прил. 7). Кроме бухгалтерской отчетности изучению подлежат регистры синтетического и аналитического учета по элементам бухгалтерской отчетности, а также первичные документы.

Такая позиция объясняется последовательной методикой, применяемой аудиторами при сборе аудиторских доказательств. Если бухгалтер на основании первичных документов накапливает учетную информацию об объекте в регистрах учета, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность, то аудитор, проводя проверку, идет от обратного, начиная с отчетности заканчивая первичными документами (рис 2.5).

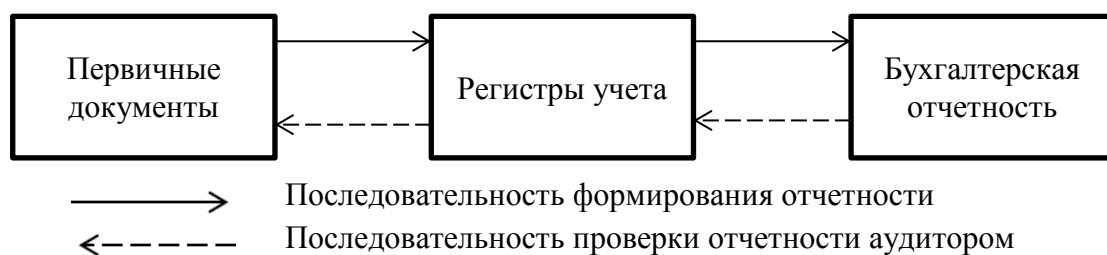


Рисунок 2.5. Последовательность сбора информации

Обратная последовательность проверки отчетности аудитором, как представлено на рисунке 2.5, позволит подтвердить достоверность данных, представленных в отчетности, и понять, на основании каких фактов хозяйственной деятельности составитель отчетности пришел к тем или иным результатам.

В оценке способности экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно особую роль играют внутренние документы, в том числе устные заявления руководства аудируемого лица и уполномоченных сотрудников [37, с.52]. Однако более надежными источниками являются все же письменные доказательства способности экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно. Так, источником внутрифирменных документов будут являться: планы продаж, производства, закупок и бюджеты доходов и расходов.

В настоящее время деятельность любого экономического субъекта немыслима без планирования. Планирование объема продаж говорит о планах руководства аудируемого лица на будущее. В основе проверки такого документа лежит подтверждение планов руководств по реализации продукции. С учетом того, что документ является внутренним, аудитору предстоит проверить соответствие процедуры утверждения с правилами, действующими на экономическом субъекте по введению в действие внутренних документов. Однако основной задачей является подтверждение реальности осуществления таких планов.

В основе плана продаж должны лежать заключенные договоры на продажу продукции, письма о намерении покупки или успешный опыт

продаж за предыдущие отчетные периоды подтвержденные план/факт анализом. На основе плана продаж, как правило, строится план производства, соответствие которого должно сочетаться с планом продаж, что является подтверждением планов руководства по продаже продукции, а, следовательно, и способности экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно.

Для подтверждения вышеупомянутых планов следует также изучить план закупок материалов. Такого рода проверка позволит определить реальность осуществления непрерывной деятельности экономического субъекта, поскольку решен главный вопрос производственного предприятия: что и для кого производить?

Другой категорией внутренних документов являются бюджеты доходов и расходов, наличие которых говорит, прежде всего, об эффективной системе внутреннего контроля. Если руководство аудируемого лица планирует доходы и расходы, то это означает, что в будущем планируется привести организацию к запланированным результатам деятельности. Нацеленность руководства на определенные результаты деятельности говорит о планах по продолжению непрерывной работы организации.

Подобного рода внутренние документы способны подтвердить или опровергнуть применимость принципа непрерывности деятельности. Однако также существуют документы высшего органа управления организаций. Так, для обществ с ограниченной ответственностью высшим органом является общее собрание участников общества, для открытых акционерных обществ – общее собрание акционеров [5, ст.32; 4, ст.47]. Документы, формируемые высшим органом управления, по сути, являются внутренними, однако по нашему мнению они заслуживают выделения из общей массы внутренних документов. Такая позиция объясняется тем, что собственники аудируемого лица могут иметь иную точку зрения развития деятельности организации, нежели руководство субъекта. Кроме того в таких документах содержится информация о крупных и значимых сделках.

К документам высшего органа управления относятся [50, с.361]:

- протоколы собрания учредителей;
- выписки из протоколов собрания акционеров, учредителей;
- приказы и распоряжения исполнительной дирекции, в том числе приказы об учетной политике;
- внутренние положения;
- переписка с учредителями и акционерами.

Вышеперечисленные источники информации содержат решения относительно деятельности аудируемого лица, как в течение отчетного периода, так и применительно к событиям после отчетной даты. Например, общее собрание участников общества, в январе следующим за отчетным года принимает решение о продаже значительной части активов. При этом значительную долю в источниках финансирования занимают обязательства, погашение которых невозможно без приносящих доход активов. Стоимость, по которой будут проданы активы, участниками общества не определена.

Такого рода решения относятся к событиям после отчетной даты и подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности. Аудитору также необходимо оценить влияние такого фактора на способность экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно.

По нашему мнению, перечисленные выше источники информации являются базой по сбору аудиторских доказательств применения принципа непрерывности деятельности.

2.2 Понимание деятельности аудируемого лица как основа суждения о способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность

Результатом работы аудитора является не только аудиторское заключение с выраженным мнением о степени достоверности бухгалтерской отчетности, но и формирование предположения о том, что аудируемое лицо

способно будет продолжать свою деятельность непрерывно в течение, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты. Такое требование закреплено в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» [9] и в международном стандарте аудита (МСА) 570 «Непрерывность деятельности» (ISA 570 GOING CONCERN) [81].

Аудиторская проверка начинается с предварительного этапа - понимание деятельности аудируемого лица. По мнению Шеремета А.Д и Суйца В.П., «...аудиторская организация должна понимать деятельность проверяемого экономического субъекта в достаточной степени, чтобы идентифицировать и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении» [129, с.108]. Более предметной точки зрения придерживаются авторы в учебнике под редакцией Подольского В.И.: «На этапе предварительного планирования аудитор должен получить информацию: о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта...; о внутренних факторах...; о видах деятельности; об основных контрагентах экономического субъекта; о системе внутреннего контроля; ...» [100, с.252]. Подобной точки зрения придерживаются и зарубежные ученые, так, например, Аренс Э.А. и Дж. К. Лоббек формулируют, что «...перед тем, как начать аудит, необходимо изучить такие показатели, как организационная структура, маркетинг и практика распределения, метод инвентарной оценки и специфические характеристики бизнеса клиента, ибо такого рода информация постоянно используется при интерпретации данных, получаемых в процессе аудита.» [39, с.199].

Все вышеперечисленное определяет понимание деятельности аудируемого лица как начало информационного потока, составляющего основу аудиторской проверки, что представлено нами на рисунке 2.6.

Понимание деятельности является первой процедурой проверки, выполняемой аудитором после подписания договора на оказание аудиторских услуг и согласования условий проведения аудита.

Хорошо спланированные действия позволят должным образом провести аудит и, как следствие, выразить верное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

По нашему мнению, пользователям бухгалтерской отчетности важна не только ее достоверность, но и способна ли будет организация непрерывно продолжать свою деятельность и, следовательно, стабильно приносить доход. Поэтому одной из основных задач на этапе понимания деятельности является выявление признаков и угроз непрерывного функционирования экономического субъекта.

В соответствии с ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [8], аудитору необходимо на этапе предварительного планирования изучить деятельность аудируемого лица. Это позволит собрать информацию о его функционировании, внешней и внутренней составляющей. Соответственно, аудитор, понимая динамику развития, темпы роста экономического субъекта, связывает полученную информацию с внешними факторами и может четко составить первоначальное представление о способности непрерывного функционирования проверяемой организации.

Планирование аудита состоит из нескольких этапов, место процесса понимания деятельности представлено на рисунке 2.6.

Аудитор приступает к пониманию деятельности после согласования условий проведения аудита (рис.2.6). По результатам этих действий формируется рабочий документ, в котором содержится вся информация о деятельности аудируемого лица [61].

На основании полученной информации, аудитор приступает к оценке системы внутреннего контроля. При наличии факторов, выявленных на



Рисунок 2.6. Место понимания деятельности в процессе планирования аудита

предыдущих этапах, и указывающих на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, следует учесть их при оценки соответствующих средств контроля, способны ли будут применяемые средства контроля предотвратить события, влияющие на непрерывность

функционирования. Исходя из этого, оценивается аудиторский риск, и предпринимаются соответствующие ответные действия в плане и программе аудита.

Необходимость понимания деятельности аудируемого лица обуславливается следующими факторами [8]:

- 1) обязанность по сбору и анализу информации о деятельности аудируемого лица закреплена нормативно («Аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется» (п.2);
- 2) понимание деятельности дает возможность аудитору предварительно оценить риск существенного искажения информации и предпринять ответные действия на оцененный риск (п.20);
- 3) аудитор рассматривает не только внутреннюю, но внешнюю среду функционирования (п.21);
- 4) понимание аудитором особенностей деятельности аудируемого лица позволяет разобраться в случаях раскрытия информации бухгалтерской отчетности, в группах однотипных операций и остатках на счетах бухгалтерского учета (п.24);
- 5) деятельность может быть подвержена влиянию внешних и внутренних факторов, что представляет собой риск хозяйственной деятельности аудируемого лица, поэтому необходимо обладать знаниями о планах и действиях руководства в отношении снижения рисков хозяйственных деятельности (п.29);
- 6) анализ финансовых результатов деятельности аудируемого лица помогут аудитору выделить значимые области, в том числе содержащие риск существенного искажения информации.

Результаты деятельности аудируемого лица зависят не только от грамотных и уместных управленческих решений и действий, но и от той среды, в которой функционирует аудируемое лицо. Таким образом, пониманию подлежит внешняя и внутренняя среда. Внешняя среда

функционирования складывается из факторов и условий, не зависящих от аудируемого лица. К ним относятся:

- состояние экономики в целом;
- особенности рынка деятельности аудируемого лица;
- особенности налогообложения;
- государственная политика в области деятельности аудируемого лица;
- законодательство, регулирующее деятельность аудируемого лица;
- другие факторы [8].

Внутренняя среда подвержена большому влиянию факторов внешней среды, но все же больше зависит от руководства и собственников аудируемого лица. К внутренним факторам относятся:

- характер деятельности аудируемого лица;
- наличие условных фактов хозяйственной деятельности и событий после отчетной даты;
- степень надежности системы внутреннего контроля;
- состав и компетентность управленческого персонала;
- выявления и действия по снижению рисков хозяйственной деятельности;
- величина чистых активов и других ключевых показателей деятельности аудируемого лица;
- другие факторы [8].

Схематично процесс понимания деятельности аудируемого лица и его место в аудите представлен на рисунке 2.7.

Как видно из рисунка 2.7., понимание деятельности аудируемого лица представляет собой поиск информации, позволяющей понять, каким образом и за счет каких средств существует предприятие, какую ведет деятельность, какие имеет риски хозяйственной деятельности и другую информацию, необходимую для дальнейшего проведения аудита. Изучение внешней среды функционирования аудируемого лица позволит во многом понять и подтвердить результаты деятельности аудируемого лица, в том числе, способно ли оно непрерывно продолжать свою деятельность.

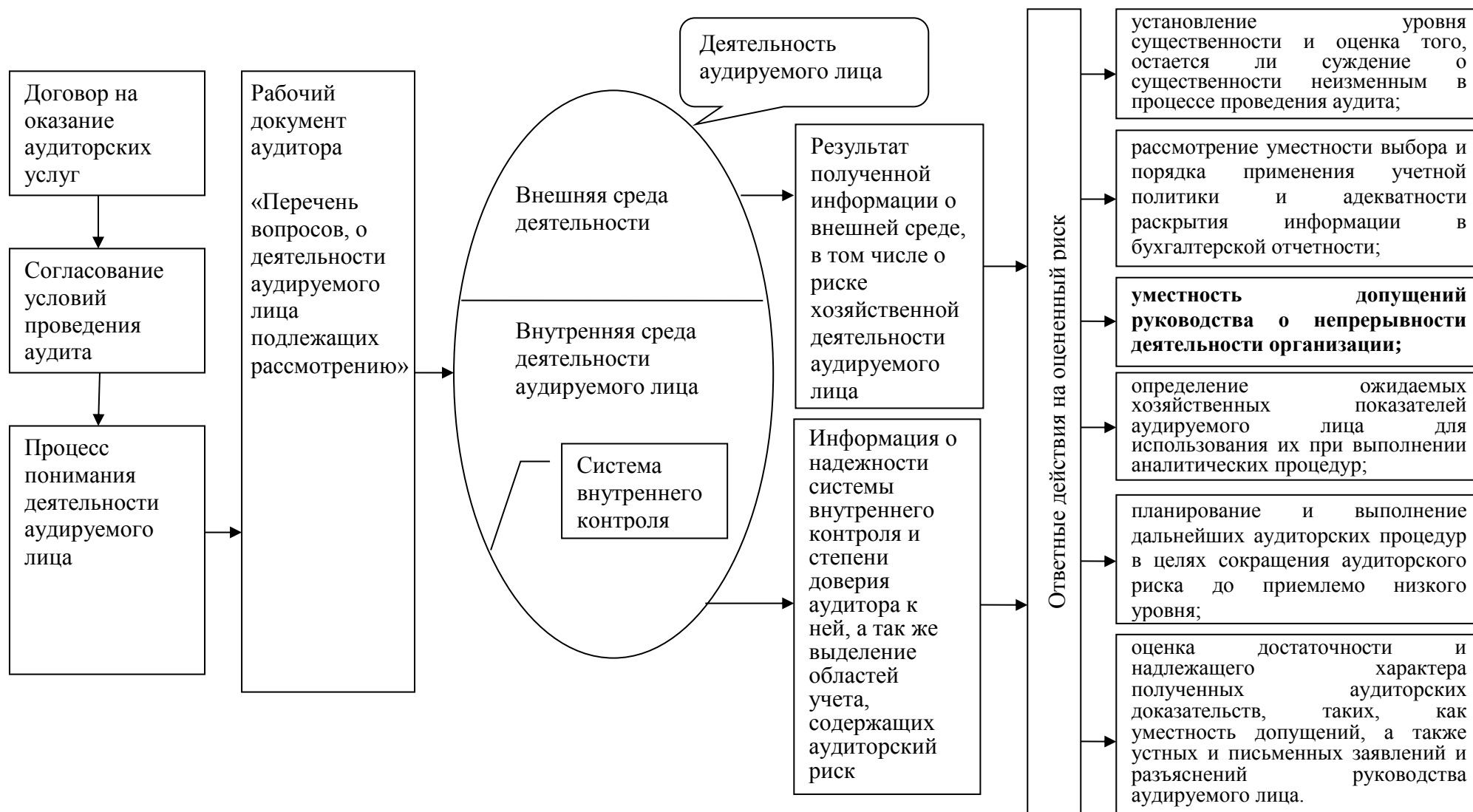


Рисунок 2.7. Процесс понимания деятельности аудируемого лица

На практике возможна такая ситуация, когда на этапе понимания деятельности, исходя из собранной информации, у аудитора может сложиться впечатление, что показатели деятельности аудируемого лица либо иные события способны оказать влияние на способность непрерывно продолжать свою деятельность. Такая ситуация представляет собой область, содержащую потенциальный аудиторский риск, и аудитору в данном случае необходимо предпринять ответные действия на данный риск, которые позволят ему подтвердить правоту своего мнения либо опровергнуть его. Например, аудируемое лицо с целью невыплаты дивидендов по результатам отчетного периода искусственно создает убыток, соответственно, искажает бухгалтерскую отчетность и вводит в заблуждение пользователей отчетности. Доказательства таких недобросовестных действий руководства должны быть собраны в процессе аудита. Как правило, при высоких финансовых показателях, составитель отчетности стремится их завысить, а при невысоких - завысить с целью привлечения инвестиций.

Этап понимания деятельности аудируемого лица, как и весь процесс аудита, должен быть зафиксирован в рабочих документах аудитора.

В таблице 2.1. нами приведен пример рабочего документа аудитора по пониманию деятельности аудируемого лица. Для удобства он разбит на подразделы, по итогам которых представлены выводы.

Таблица 2.1
Рабочий документ (РД-1)

Перечень вопросов о деятельности аудируемого лица,
подлежащих рассмотрению

Этап:	
Предварительное планирование	
Информация о деятельности клиента и среде его функционирования	
Наименование аудируемого лица	<u>ЗАО «Фортуна»</u>
Адрес	<u>603000, г. Нижний Новгород, пр-т. Гагарина, д.100</u>
Вид деятельности	<u>Производство мебели</u>
Проверяемые период \ Дата составления отчетности	<u>01.01. – 31.12.2012г. \ 04.03.2013г.</u>

Скрытые данные Табл. 2.1

Информация об акционерах (собственниках)		
ФИО физического лица \ наименование юридического лица	Доля в собственности, %	Участие в деятельности
ООО «Галактика»	55	Руководитель - член совета директоров
ООО «Меркурий»	25	Руководитель - член совета директоров
ООО «Планета»	20	Руководитель - член совета директоров
Руководители аудируемого лица		
ФИО	Должность	Обязанности
Иванов Иван Иванович	Ген. директор	Общее руководство
Петров Петр Петрович	Фин. директор	Управление денежными ресурсами
Сидорова Маргарита Васильевна	Гл. бухгалтер	Организация учета и формирование отчетности
Раздел 1: Внешняя среда (Вид экономической деятельности и бизнес аудируемого лица)		
1.Вид деятельности, в которой работает клиент	Деревообрабатывающая промышленность, мебельное производство	
2.Состояние экономики	Стабильное	
3.Требования к учету и отчетности в экономической деятельности	Общее для ЗАО	
4.Сезонность деятельности	Нет	
5.Особенности деятельности	Нет	
6.Особенности налогового учета	Общая система налогообложения	
7.Налоговые льготы	Нет	
Основные виды выпускаемой продукции:		
Продукция X		
Продукция Y		
Продукция Z		

На основании вышеприведенных данных, аудитор получает информацию о собственниках аудируемого лица, о лицах, отвечающих за руководство, ведение учета и составление отчетности.

Принимая во внимание вид деятельности, осуществляемый аудируемым лицом, аудитор должен определить внешние факторы, влияющие на деятельность экономического субъекта. К ним относится вид экономической деятельности, в которой работает аудируемое лицо, состояние экономики, сезонность деятельности, требования к учету и

отчетности. Данный перечень не является исчерпывающим, для различных категорий аудируемых лиц можно ввести дополнительный лист вопросов, соответствующий масштабам деятельности аудируемого лица и отраслевой специфики.

Далее аудитору необходимо провести краткий анализ конкурентной среды рынка услуг в отношении основных видов выпускаемой продукции. Это позволит понять занимаемое место аудируемого лица на рынке товаров, работ, услуг [82]. Для этого следует понять общее количество продавцов (конкурентов), коэффициенты концентрации рынка (CR) и индекс Гиршмана-Герфиндаля (HHI), характеризующие преобладание на рынке того или иного продавца. При расчете коэффициента концентрации и индекса Гиршмана-Герфиндаля (HHI) надо обладать информацией о предприятиях-конкурентах, присутствующих на рынках, и объемах занимаемых на рынке долей [111].

Анализируемый аудитором экономический субъект выпускает три вида продукции. По результатам анализа видно, что рынки, на которых работает аудируемое лицо, являются малочисленными, то есть рынком олигополии. Для присутствующих на таких рынках продавцов ситуация, как правило, благоприятная. Коэффициент концентрации трех крупнейших продавцов (CR-3) на рынке продукции X за последние три года снизился до 68%, а Индекс Герфиндаля-Гиршмана (HHI) до 1850. Можно сделать вывод, что величина концентрации на рынке уменьшилась, а сам рынок перешел в рынок умеренной концентрации.

Таблица 2.2
Продолжение РД-1

Характеристика структуры рынка выпускаемых видов продукции

Характеристика структуры рынка продукции X			
Показатели	2010г	2011г	2012г
Общее количество продавцов	7	7	7
Коэффициент концентрации CR-3	76	71	68
Индекс Герфиндаля-Гиршмана HHI	2039	1901	1850

Окончание табл. 2.2

Характеристика структуры рынка продукции Y			
Показатели	2010г	2011г	2012г
Общее количество продавцов	11	11	11
Коэффициент концентрации CR-3	56	62	64
Индекс Герфиндаля-Гиршмана ННІ	1427	1604	1729
Характеристика структуры рынка продукции Z			
Показатели	2010г	2011г	2012г
Общее количество продавцов	6	6	6
Коэффициент концентрации CR-3	84	81	80
Индекс Герфиндаля-Гиршмана ННІ	3015	2850	2830

В отношении рынка продукции Y можно сделать вывод, что коэффициент концентрации увеличился к концу анализируемого периода и составил 64%, а Индекс Герфиндаля-Гиршмана (ННІ) снизился до 1729, что позволяет отнести к рынку умеренной концентрации. На рынке продукции Z ситуация иная. Величина коэффициента концентрации (CR-3) к 2012 году снизилась, но по-прежнему является высокой 80%. Аналогичная ситуация с индексом Герфиндаля-Гиршмана (ННІ), величина снижается незначительно и составляет 2830 к 2012 году. Сочетание CR-3 – 80 % и ННІ – 2830, позволяет говорить о том, что рынок продукции Z является высококонцентрированным рынком. Таким образом, на рынках X и Y происходит снижение концентрации, это означает, что доля конкурентов на рынке увеличивается. Ситуация на рынке Z обратная. Благоприятным условием является неизменное количество продавцов на всех рынках в течение всего анализируемого периода, что говорит о сложностях, связанных с выходом на рынок для других производителей.

После анализа структуры рынка, необходимо понять долю аудируемой организации на рынках (табл. 2.3).

Исходя из данных, приведенных в таблице, можно сделать вывод, что доля аудируемого лица на рынках продукции X и Y уменьшается. Неизменной к концу анализируемого периода остается доля на рынке продукции Z.

Таблица 2.3
Продолжение РД-1

Доля аудируемого лица, занимаемая на рынках, %

Рынок продукции	2010г	2011г	2012г
Продукция X	29	25	27
Продукция Y	11	9	7
Продукция Z	4	3	4

В связи с тем, что доля на рынках X и Y уменьшается, аудитору необходимо на последующих этапах аудиторской проверки провести дополнительные процедуры, устанавливающие причины снижения позиций на рынке, так как это является угрозой непрерывности деятельности аудируемого лица. Аудитору предстоит направить запросы в адрес руководства аудируемого лица с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении применимости допущения непрерывности деятельности.

Перечень вопросов, указанных в пункте 6 раздела 2 рабочего документа, может быть расширен. Например, участие руководства при принятии учетной политики, политика в области сохранности активов, раскрытии существенной информации и т.д. Ответы на вышеперечисленные вопросы позволят аудитору сделать предварительный вывод о степени надежности системы внутреннего контроля [58].

По нашему мнению, далее целесообразно провести вертикальный анализ бухгалтерской отчетности (табл. 2.5). Изучение структуры бухгалтерского баланса позволит выделить ключевые показатели деятельности аудируемого лица, такие, как характер активов и обязательств, источники финансирования, основные доходы и расходы организации.

По результатам проведенного анализа, в структуре активов баланса соотношение внеоборотных и оборотных активов почти равное. На начало 2012 года величина оборотных активов составила 68,29% от общей величины активов, к концу года их величина снизилась до 59,05%. Отклонение составляет более семи миллионов. Прослеживается тенденция к росту

Общая характеристика внутренней среды экономического субъекта

Раздел 2 : Внутренняя среда (Общая информация)	
Показатель	Значение
1. Тип заказа	<i>Аудит</i>
2. Независимость	<i>Угрозы принципу независимости не выявлены</i>
3. Наличие финансовой отчетности за предыдущие и проверяемый года	<i>Да</i>
4. Замена аудиторской фирмы?	<i>Да</i>
5. Причина замены:	<i>Решение собрания акционеров</i>
6. Имеется ли на предприятии следующее:	
- Главный бухгалтер	<i>Да</i>
- Планирование доходов и расходов	<i>Формальное</i>
- Система, обеспечивающая калькулирования затрат на производство	<i>Нет</i>
- Информационная система, связанная с подготовкой отчетности	<i>Да</i>
- Учетная \ кредитная политика	<i>Да \ Да</i>

долгосрочных активов на 44,81%. Разница в оборотных активах за год, предшествовавший отчетному, составляет прирост основных средств в 2012 году. Аудитору предстоит выяснить, на этапе сбора аудиторских доказательств, причины увеличения внеоборотных активов (выпуск новых видов продукции, увеличение существующих мощностей, привлечение заемных средств и т.д.) и соотнести рост внеоборотных активов с показателями выручки от продажи продукции.

Значительную долю в оборотных активах составляет дебиторская задолженность 37,25%. По сравнению с предыдущим годом этот показатель увеличился на 78%. В соотношении с кредиторской задолженностью, преобладает дебиторская. Аудитору необходимо будет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении реальности погашения преобладающей задолженности.

Таблица 2.5
Продолжение РД-1

Вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерского баланса ЗАО "Фортуна"

Наименование показателя	На 31.12.2012	Доля в валюте баланса (%)	На 31.12.2011	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)	На 31.12.2010	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)
АКТИВ												
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ												
Нематериальные активы	43	0,01	39	0,01	0,00	4	10,26	39	0,01	0,00	0,00	0,00
Результаты исследований и разработок												
Нематериальные поисковые активы												
Материальные поисковые активы												
Основные средства	147 569	38,30	108 576	31,60	6,70	38 993	35,91	99 132	32,60	-1,00	9 444,00	9,53
Доходные вложения в материальные ценности												
Финансовые вложения	155	0,04	341	0,10	-0,06	-186	-54,55	251	0,08	0,02	90,00	35,86
Отложенные налоговые активы												
Прочие внеоборотные активы	10 007	2,60			2,60	10 007	100,00					
Итого по разделу I	157 774	40,95	108 956	31,71	9,23	48 818	44,81	99 422	32,69	-0,98	9 534,00	9,59
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ												
Запасы	50 999	13,24	94 563	27,52	-14,29	-43 564	-46,07	81 288	26,73	0,79	13 275,00	16,33
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	13 455	3,49	19 863	5,78	-2,29	-6 408	-32,26	16 987	5,59	0,20	2 876,00	16,93
Дебиторская задолженность	143 521	37,25	80 632	23,47	13,78	62 889	78,00	71 544	23,53	-0,06	9 088,00	12,70
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1 677	0,44	4 890	1,42	-0,99	-3 213	-65,71	10 500	3,45	-2,03	-5 610,00	-53,43
Денежные средства и денежные эквиваленты	17 890	4,64	34 658	10,09	-5,44	-16 768	-48,38	24 358	8,01	2,08	10 300,00	42,29
Прочие оборотные активы												
Итого по разделу II	227 542	59,05	234 606	68,29	-9,23	-7 064	-3,01	204 677	67,31	0,98	29 929,00	14,62
БАЛАНС	385 316	100,00	343 562	100,00	X	41 754	12,15	304 099	100,00	X	39 463,00	12,98

Окончание табл. 2.5

Наименование показателя	На 31.12.2012	Доля в валюте баланса (%)	На 31.12.2011	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)	На 31.12.2010	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)
ПАССИВ												
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ												
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	15 000	3,89	15 000	4,37	-0,47	0	0,00	15 000	4,93	-0,57	0,00	0,00
Собственные акции, выкупленные у акционеров	()		()					()				
Переоценка внеоборотных активов												
Добавочный капитал (без переоценки)												
Резервный капитал	544	0,14	6 403	1,86	-1,72	-5 859	-91,50	5 697	1,87	-0,01	706,00	12,39
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	47 877	12,43	80 832	23,53	-11,10	-32 955	-40,77	78 521	25,82	-2,29	2 311,00	2,94
Итого по разделу III	63 421	16,46	102 235	29,76	-13,30	-38 814	-37,97	99 218	32,63	-2,87	3 017,00	3,04
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА												
Заемные средства	168 369	43,70	51 325	14,94	28,76	117 044	228,04	31 700	10,42	4,51	19 625,00	61,91
Отложенные налоговые обязательства												
Оценочные обязательства												
Прочие обязательства												
Итого по разделу IV	168 369	43,70	51 325	14,94	28,76	117 044	228,04	31 700	10,42	4,51	19 625,00	61,91
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА												
Заемные средства	13 795	3,58	24 560	7,15	-3,57	-10 765	-43,83	59 741	19,65	-12,50	-35 181,00	-58,89
Кредиторская задолженность	139 211	36,13	164 461	47,87	-11,74	-25 250	-15,35	112 341	36,94	10,93	52 120,00	46,39
Доходы будущих периодов	520	0,13	981	0,29	-0,15	-461	-46,99	1 099	0,36	-0,08	-118,00	-10,74
Оценочные обязательства												
Прочие обязательства												
Итого по разделу V	153 526	39,84	190 002	55,30	-15,46	-36 476	-19,20	173 181	56,95	-1,65	16 821,00	9,71
БАЛАНС	385 316	100,00	343 562	100,00	X	41 754	12,15	304 099	100,00	X	39 463,00	12,98

Кроме того, необходимо будет проверить на эффективность такое средство контроля, как оформленная документально кредитная политика, которая имеется у аудируемого лица.

Третьем по величине показателем в активах организации являются запасы – 13,24% в оборотных активах баланса. В тоже время наблюдается снижение этого показателя, по сравнению с предыдущим годом, на 14,29%.

В целом, в активах организации основную долю занимают основные средства, то есть активы, способные приносить доход. Что положительно отразится на ликвидности активов.

Анализ пассива баланса показал, что источником финансирования столь значимых внеоборотных активов является заемный капитал. Показатель собственных средств к концу 2012 года снизилась на 13,30%. Величина чистых активов составляет всего лишь 16,46% от активов общества, что говорит о зависимости от заемных источников.

В составе обязательств преобладают долгосрочные. По сравнению с предыдущим периодом, произошло их увеличение на 28,76%, что составляет 43,70% от валюты баланса. Ситуацию ухудшают краткосрочные обязательства, так как их величина близка к долгосрочным и составляет 39,84% в валюте баланса. При этом наблюдается снижение краткосрочных обязательств в валюте баланса по сравнению с предыдущим годом на 15,46%. Скорее всего, произошел перевод краткосрочной задолженности в долгосрочную, что не может положительно сказаться на финансовой устойчивости.

По результатам анализа баланса, аудитор должен выделить счета бухгалтерского учета, которые являются областью высокого риска. В данном случае, это счета 01, 08, 10, 43, 60, 62, 66, 67 и 76. После этого следует предпринять ответные действия в ответ на оценены риск.

При наличии информации об активах, капитале и обязательствах, следующей задачей аудитора является определить внутренние факторы, оказывающие влияние на финансовые результаты деятельности. Проведение

анализа позволяет определить факторы, влияющие на чистую прибыль, путем определения их удельного веса в выручке предприятия. Для этого аудитору следует провести вертикальный и горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах (табл. 2.6) [78].

Результаты хозяйственной деятельности и проведенного анализа позволяют делать выводы, что доходы от продажи продукции в текущем отчетном периоде сократились на 10,71%. Возможно, это связано с внешними факторами, выявленными при анализе внешней среды. Более детально аудитор это выявит при выполнении аудиторских процедур по существу. На сокращение валовой прибыли повлиял рост себестоимости продаж по отношению к выручке на 3,81%, отклонение составляет 26, 63%. Соотношение чистой прибыли и выручки представляет собой рентабельность продаж. По отношению к предыдущему году наблюдается сокращение на 2,50%. По результатам проведенного анализа, выделены счета, содержащие область высокого риска: 20, 84, 90, 91,99.

Таким образом, можно сделать вывод, что, по сравнению с предыдущим годом, существенного роста расходов на производство не наблюдается. При этом происходит явное снижение выручки за отчетный период. Аудитору предстоит выяснить причины сокращения выручки и составить прогноз на будущее, с целью прогнозирования способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.

В соответствии с ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», неспособность вовремя погашать кредиторскую задолженность, потеря рынков сбыта, нерациональные долговые обязательства – являются факторами, указывающими на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность. Наличие этих факторов, является основой для соответствующего предположения аудитора, но они всегда могут быть исключены действиями руководства направленными на ликвидацию вышеперечисленных угроз

Таблица 2.6
Продолжение РД-1

Вертикальный и горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах ЗАО "Фортуна"

Наименование показателя	За 2012 год	Доля в выручке (%)	За 2011 год	Доля в выручке (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)
Выручка	272 352	100,00	305 034	100,00	-	-32 682,00	-10,71
Себестоимость продаж	(224 554)	82,45	(239 887)	78,64	3,81	-15 333,00	-6,39
Валовая прибыль (убыток)	47 798	17,55	65 147	21,36	-3,81	-17 349,00	-26,63
Коммерческие расходы	(2 669)	0,98	(4 588)	1,50	-0,52	-1 919,00	-41,83
Управленческие расходы	(19 780)	7,26	(22 587)	7,40	-0,14	-2 807,00	-12,43
Прибыль (убыток) от продаж	25 349	9,31	37 972	12,45	-3,14	-12 623,00	-33,24
Проценты к получению	871	0,32	976	0,32	0,00	-105,00	-10,76
Проценты к уплате	(1 906)	0,70	(2 104)	0,69	0,01	-198,00	-9,41
Прочие доходы	3 513	1,29	3 934	1,29	0,00	-421,00	-10,70
Прочие расходы	(9 259)	3,40	(10 371)	3,40	0,00	-1 112,00	-10,72
Прибыль (убыток) до налогообложения	18 568	6,82	30 407	9,97	-3,15	-11 839,00	-38,94
Текущий налог на прибыль	(1 957)	0,72	(4 178)	1,37	-0,65	-2 221,00	-53,16
Чистая прибыль (убыток)	16 611	6,10	26 229	8,60	-2,50	-9 618,00	-36,67

2.3 Внутренний контроль и анализ рисков хозяйственной деятельности организаций, их влияние на непрерывность деятельности

Оценка состояния системы внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица играет важную роль при формировании суждения о способности экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно. Это объясняется тем, что надежно функционирующие средства и процедуры контроля способны предотвратить появление рисков хозяйственной деятельности, которые могут создать угрозу деятельности.

На этапе понимания деятельности аудируемого лица аудитор имеет возможность выделить область учета, содержащую потенциальный аудиторский риск, что позволит детально изучить определенные разделы учета в ходе проведения аудиторских процедур по существу [37, с.101]. Влияние такого риска на аудиторскую проверку позволит оценить информацию о степени надежности системы внутреннего контроля (СВК). Возвращаясь к видам контроля, СВК является составляющей внутреннего контроля по отношению к субъекту проверки.

Под СВК понимается «процесс, организованный и осуществляемый руководителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам» [8, п.41]. Функционирование системы внутреннего контроля означает исключение рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица. Таким образом, эффективно функционирующая СВК гарантирует постоянное и безошибочное отражение хозяйственных операций, защищает от потерь и хищения активов организации.

По мнению Л.И. Ворониной, СВК представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством

экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности [50, с.119]. Такая позиция определяется зависимостью СВК от масштабов деятельности аудируемого лица. Так, если организация имеет небольшую организационную структуру или является субъектом малого предпринимательства, то можно сделать вывод, что средства и процедуры контроля не будут иметь столь формализованные процедуры, как на более крупных предприятиях. У таких аудируемых лиц руководитель или собственник может выполнять функции, которые в более крупных организациях относятся к нескольким элементам внутреннего контроля [8, п.44].

В некоторых случаях руководство экономического субъекта может не подозревать о наличии такого понятия, как система внутреннего контроля при наличии таковой. Элементы системы внутреннего контроля в той или иной степени присутствуют в любых организациях.

Начиная с 2013 года, действует новый федеральный закон «О бухгалтерском учете», в соответствии с которым экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [2, ст.19]. Такая обязанность подчеркивается в отношении организаций подлежащих обязательному аудиту, при этом в законе отсутствует описание СВК.

Стоит отметить, что требования по организации СВК в нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, до принятия нового закона не содержались. Такое отсутствие единых подходов представляет собой разрыв между стандартами учета и аудита. В российской аудиторской практике требования по изучению и оценке СВК присутствуют с момента принятия первых стандартов аудиторской деятельности в 1996 году, одобренных комиссий по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

По нашему мнению, в результате такого отсутствия возникает ограниченность бухгалтерского учета, а следовательно, и отчетности, реальная хозяйственная деятельность искажается, и это не позволяет аудитору дойти до сути перспектив развития организации и соответственно надежно оценить продолжение деятельности непрерывно.

Несмотря на значительные изменения внесенные законом о бухгалтерском учете, по-прежнему наблюдаются нереалистичные ожидания или ошибочное восприятие пользователей отчетности о проделанной аудиторами работы [45, с.67]. Возможно, это объясняется отсутствием требований по организации и осуществление СВК экономическими субъектами. Однако в конце 2013 года Минфином была выпущена информация об организации СВК на экономических субъектах [35], в соответствии с которой, разрыв между требованиями аудиторских стандартов и стандартов учета был сокращен. Описание и элементы контроля, содержащиеся в информации, совпадают с описанием СВК в стандартах аудита. Эффект от такого рода информации возможно будет получить начиная с отчетности за 2014 год.

Отличительной особенностью внутреннего контроля является его двойственная роль в процессе руководства организацией. С одной стороны, на практике невозможно определить функции выполняемые субъектом контроля в отношении отдельного элемента СВК. С другой стороны, можно сделать вывод, что элементы СВК присутствуют на всех уровнях управления организацией.

Следует отметить, что от того, как организована СВК, зависит не только сохранность активов организации, но и вся финансово-хозяйственная деятельность. Это позволит не только своевременно обнаружить недостатки в деятельности организации, но и вовремя предпринять меры по устранению негативных признаков, в том числе влияющих на способность экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно.

Проанализировав источники литературы, содержащие информацию о тестировании средств контроля [63, 83, 89, 96. 118, 131], мы составили рисунок 2.8, где содержатся место СВК и ее элементов в деятельности аудируемого лица представлено.

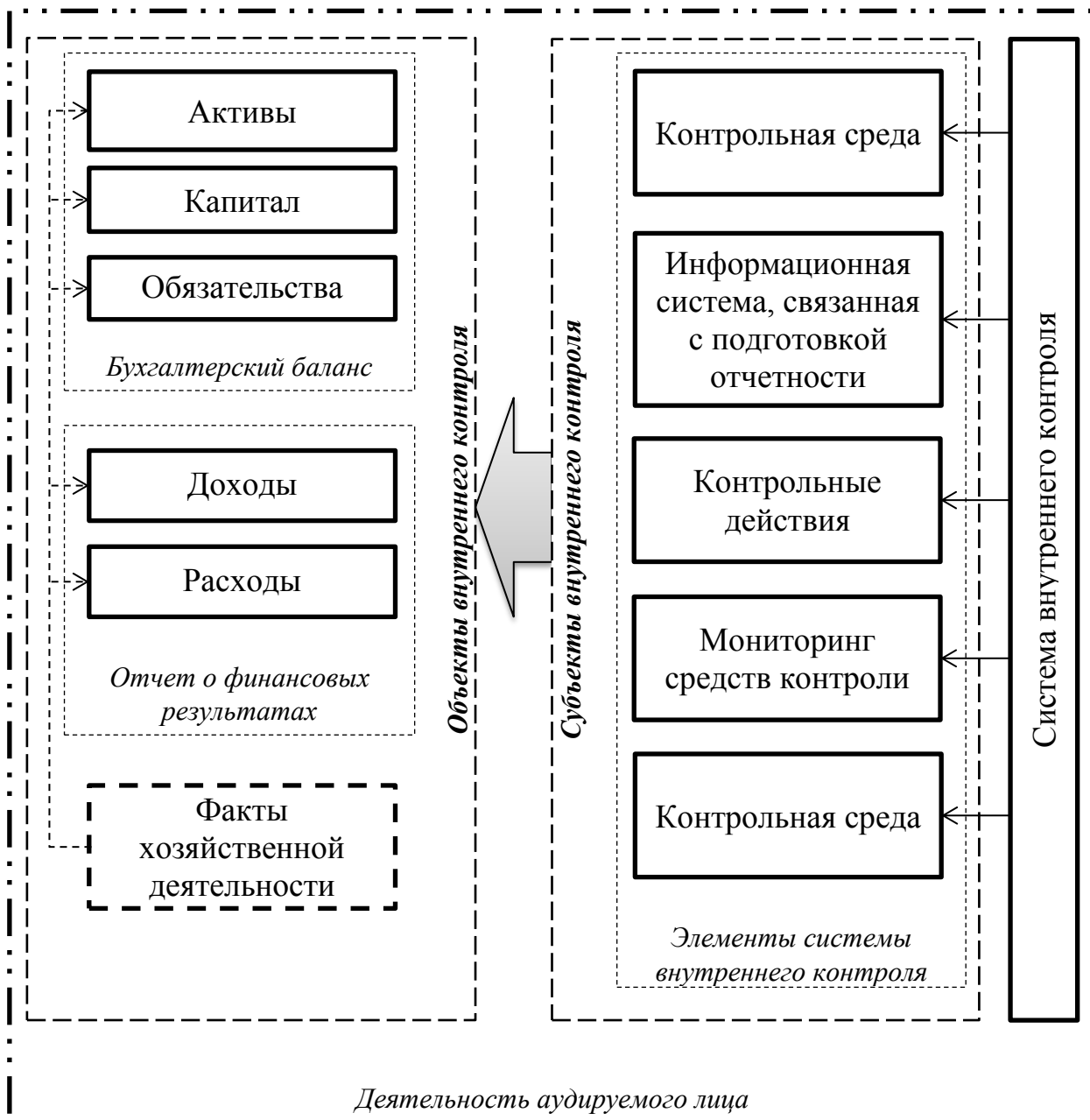


Рисунок 2.8. Участие СВК и её элементов в деятельности организации.

Как видно из рисунка 2.8 СВК, являясь одним из субъектов контроля, осуществляет наблюдение за деятельностью организации с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями,

другими нормативными документами, планами и договорами. Субъектом внутреннего контроля являются процедуры контроля и работники аудируемого лица, которые их осуществляют. Под объектом внутреннего контроля следует понимать объекты бухгалтерского учета и факты хозяйственной деятельности, которые в момент их совершения прямо не относятся к элементам бухгалтерской отчетности. Например, условные факты и события после отчетной даты [99, с.9-10]. Таким образом, можно сделать вывод, что СВК состоит из среды и средств контроля.

Элементами СВК являются: контрольная среда; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационная система, связанная с подготовкой бухгалтерской отчетности; контрольные действия; мониторинг средств контроля [8, п.42]. Такое деление СВК на пять элементов позволит определить в процессе аудита, каким образом и какие элементы контроля фактически существуют и способны предотвратить негативные последствия непрерывной деятельности аудируемого лица.

Контрольная среда представляет собой понимание руководством аудируемого лица важности и значения СВК для деятельности организации и заключается в анализе руководством качеств, необходимых для выполнения тех или иных работ [112, с.117]. Например, усилиями работников бухгалтерии разрабатывается методика по контролю роста кредиторской задолженности, однако это встречает сопротивление со стороны руководства, которое не видит необходимости в этом, и усматривает конкуренцию со стороны главного бухгалтера. непонимание руководством важности такой методики снижает степень достоверности данных в бухгалтерской отчетности и может привести к неконтролируемому росту обязательств и, как следствие, неспособности в определенный момент продолжать деятельность непрерывно.

Важным элементом в СВК является процесс оценки рисков аудируемым лицом, который означает выявление и, по возможности, устранение рисков хозяйственной деятельности, особенно рисков, имеющих

отношение к бухгалтерской отчетности [8. прил. №2, п.4]. Наличие такого немаловажного элемента СВК обуславливается тем, что деятельность любого экономического субъекта связана с большим количеством рисков хозяйствования, особенно влияющих на бухгалтерскую отчетность. При наличии такого рода информации о рисках руководство аудируемого лица имеет возможность контролировать проявление факторов, провоцирующих появление рисков. Стоит отметить, что в аудиторских стандартах, руководство, включает «в широком смысле» и главного бухгалтера [52, с.106]. Так, в случае снижения спроса на продукцию в силу технического устаревания или более привлекательных предложений конкурентов величина выручки, возможно, станет ниже прежней. При наличии такого риска бухгалтерскую отчетность следует рассматривать исходя из того, что имеющиеся риски могут явиться причиной негативных событий после отчетной даты, которые могут существенно повлиять на отчетные показатели и поставить под сомнение способность экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно. Допустим, в этой ситуации экономический субъект обладает достаточным количеством готовой продукции на складах, поэтому снижение продаж такой продукции вызывает неспособность погашения обязательств, что представляет собой один из признаков, указывающих на неспособность аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно. В рассматриваемом примере задачей руководства является идентификация внешнего фактора, как источника риска и поиск путей по его устранению.

В настоящее время ни одна современная организация не может обойтись без информационных систем. Давно ушел в прошлое исключительно ручной труд бухгалтера, на помощь ему пришли различные программные средства, позволяющие автоматизировать бухгалтерский учет. Значительный объем информации сейчас хранится и обрабатывается в бухгалтерских программах. В связи с этим возникают определенные риски в отношении надежности применения таких информационных систем,

связанных с подготовкой бухгалтерской отчетности. Такой элемент СВК включает не только объекты, связанные с технологической цепочкой сбора информации, но и сами системы, а также доступ к ним [8, прил. №2, п.7-8]. Например, бухгалтер в программе рассчитывает больничный лист, при исчислении среднего заработка система включает в него оплату по больничным листам за предыдущие периоды, что является ошибкой. Должным образом функционирующие информационные системы способны предотвратить такую ошибку. Бухгалтер, доверившись такой программе, в рассматриваемом выше примере допускает искажения, связанные с завышением расходов по обычным видам деятельности, при исчислении налога на прибыль и взносов во внебюджетные фонды. Возможно, появление вышеописанного единичного случая неспособно будет оказать существенного влияния на бухгалтерскую отчетность, однако регулярность сбоев информационных систем сможет привести к искажениям, вследствие которых отчетность становится недостоверной. Таким образом, исследование такого элемента является важной задачей при оценке надежности СВК.

Значение перечисленных выше составляющих не имело бы смысла без такого элемента СВК, как контрольные действия. Под контрольными действиями следует понимать процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства в отношении средств контроля выполняются [8, прил. №2, п13]. Так, для отправки платежа необходимо заполнить платежное поручение, подписать руководителем и отправить в банк. В свою очередь, для банка это будет требованием владельца счета совершить перевод денежных средств на счет получателя. Как правило, оформлением таких документов занимается бухгалтер по учету денежных средств. Для отправки используется информационная система, позволяющая без визита в банк совершать платежи. Однако возникает вопрос: на основании, каких распоряжений бухгалтер совершает платежи? Очевидно, что устных распоряжений будет недостаточно в отношении самых ликвидных активов – денежных средств, для организаций с надежной СВК. В

большинстве случаев используется внутренний документ «Заявка на предоставление денежного ресурса», подписывая который составитель указывает основание и банковские реквизиты получателя, а утверждающий такую заявку, например руководитель составителя, контролирует его, тем самым совершая контрольные действия. На практике согласующих лиц может быть больше, что связано с масштабом и степенью надежности внутреннего контроля, однако для бухгалтера, отправляющего платеж, будет являться основанием для перевода денежных средств. Другим примером может являться подотчетность одних работников другим. Так, если в организации кассир и главный бухгалтер не являются одним лицом, то главный бухгалтер, являясь в данном случае субъектом внутреннего контроля, подписывая кассовую книгу и ордера, осуществляет контрольные действия над объектом внутреннего контроля – работой кассира, что также является контрольным действием, выполняемое в данном случае главным бухгалтером.

Обобщающим элементом СВК является мониторинг средств контроля, который представляет собой процесс оценки качества функционирования внутреннего контроля как системы [8, прил. №2, п.17-22]. Осуществление мониторинга происходит в режиме непрерывной работы, заключается в наблюдении затем насколько эффективно функционируют средства контроля и были ли они соответствующим образом скорректированы вследствие изменения условий деятельности. Так, в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены 15 и 16 счета, на первом в качестве учетных цен могли использоваться плановые. Формирование плановых цен является составляющей планирования доходов и расходов организации, а соответственно, и результатов деятельности. Показатель плановой цены является «предельной контрольной величиной». При его превышении создается угроза достижения целей руководства аудируемого лица. Анализ того, на сколько отклоняются фактические цены от плановых, является мониторингом средств контроля, а плановые цены в данном случае

выступают средством контроля. В качестве другого примера мониторинга средств контроля стоит привести изменение налогового законодательства и то, насколько верно производится учет операций, связанных с правильностью исчисления налогов, по новым правилам.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сделать вывод, что СВК состоит из средств и процедур контроля, применяемых руководством аудируемого лица для достижения представления и раскрытия достоверной информации в бухгалтерской отчетности.

СВК имеет важное значение при проведении аудита. От степени ее надежности зависит предотвращение рисков хозяйственной деятельности и аудитора. В процессе проверки аудитору предстоит оценить, на сколько средства контроля способны предотвратить искажения и ошибки в учете и отчетности аудируемого лица. При вынесении такого суждения аудитор может применять как количественную, так и качественную оценку. Например, аудитор в процессе тестирования СВК приходит к выводу, что ее надёжность составляет 75%, это означает, что 25% ошибок и искажений СВК не способна будет предотвратить. Качественная оценка может осуществляться на основе количественной или как самостоятельный вид: высокая, средняя или низкая надежность СВК.

Степень надежности СВК учитывается при определении аудиторского риска. Возвращаясь к вышеприведенному примеру риск средств контроля, учитываемый при расчете совокупного аудиторского риска, будет составлять 0,25, что не лучшим образом скажется на итоговой величине риска.

В процессе аудиторской проверки первоначальным источником информации о СВК является этап понимания деятельности (прил. 9). Как видно из п.4 разд. 2 рабочего документа, общество произвело замену аудиторской организации, поэтому стоит рассмотреть вопрос о направлении запроса предыдущему аудитору с целью уточнения причин замены.

Негативным фактором при оценке СВК является формальное планирование доходов и расходов, что подтверждается отсутствием системы

калькулирования производственных затрат (п.6 разд. 2 рабочего документа). Таким образом, при оценке СВК аудитору следует уделить достаточно внимания при тестировании средств контроля в отношении доходов и расходов. Кроме того, аудируемое лицо имеет документ о кредитной политике, наличие такого элемента контроля подлежит изучению, поскольку предварительно СВК в отношении доходов и расходов не является эффективной.

На основании понимания деятельности условного аудируемого лица, для тестирования средств контроля выбраны продажи продукции. Тестирование следует начинать с обзора контроля, который представляет собой перечень процедур и методов, применяемых аудируемым лицом с целью предотвращения искажений и ошибок в бухгалтерской отчетности (Приложение 10). Далее аудитору следует непосредственно протестировать средства контроля, для того чтобы получить достаточную уверенность в том, что избранные руководством аудируемого лица процедуры и методы работают так, как они и были задуманы (прил. 9, 10). На основании обзора и тестов контроля аудитор имеет возможность оценить риск средств контроля (прил. 11) [77, с.51]. Выявленные риски в результате вышеперечисленных процедур, влияние их на отчетность и ответные действия аудитора представлены на рисунке 2.9.

В результате оценки риска контроля аудитор получает информацию о процессах, где СВК является неэффективной, это означает, что принятые руководством средства и процедуры контроля не способны будут предотвратить факты искажения, ошибок или мошенничества. По сути, оценка средств контроля позволяет выявить и идентифицировать риски хозяйственной деятельности, и то, насколько они эффективно работают, позволяет определить истинную величину риска хозяйственной деятельности, по формуле [99, с.43]:

$$\text{Присущий риск} - \text{Средства контроля} = \text{Остаточный риск}$$



Рисунок 2.9. Идентификация рисков аудируемого лица и ответные действия аудитора

В основе ответных действий аудитора лежат методы аудиторской проверки. Использование общеизвестных приемов и способов должно учитывать организационную структуру, а также сферу деятельности аудируемого лица.

В результате применения ответных действий аудитор получает информацию об ошибках и искажениях, фактах мошенничества и, самое главное, о рисках способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно. Это связано с тем, что результаты прошедшего отчетного периода являются недостаточными для большинства пользователей отчетности в оценке способности продолжения непрерывной деятельности. Раскрытие в отчетности информации о рисках, событиях после отчетной даты, об условных факторах увеличивает ценность бухгалтерской отчетности в связи с содержанием в ней прогнозной составляющей.

3. Систематизация аналитических процедур и завершение процесса аудита

3.1 Аналитические процедуры применимости принципа непрерывности деятельности

Основным способом получения аудиторских доказательств, применимости принципа непрерывности деятельности являются аналитические процедуры. По мнению О.А. Мироновой и М.А. Азарской, аналитические процедуры представляют собой один из видов аудиторских процедур по существу, состоят в выявлении, анализе и оценки соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта [88, с.166]. Как отмечают С.М. Бычкова и Е.Ю. Итыглова, целенаправленность аналитических процедур состоит в идентификации показателей отчетности и позволяет дать формализованную характеристику или обоснование фактов хозяйственной жизни, возникших в прошлом или ожидаемых в будущем [48, с.148]. Аналитические процедуры используются в ходе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, что позволяет получить аудиторские доказательства на более высоком уровне – в обобщённом виде, позволяющем делать выводы и осуществлять дальнейшее подтверждение применимости принципа непрерывности деятельности.

Стоит отметить необоснованность отнесения аналитических процедур исключительно к экономическому анализу данных бухгалтерской отчетности. Применение аналитических процедур в практике аудита основано на выявлении причинно-следственных связей между исследуемыми показателями. Это могут быть как финансовые, так и нефинансовые показатели. Аудитор должен определить ключевые показатели деятельности аудируемого лица и установить зависимость между параметрами, характеризующими непрерывную деятельность.

Способы и порядок применения аналитических процедур является предметом профессионального суждения аудитора [10]. Анализ научных источников [36, 47, 59, 101, 110, 121] показал, что наиболее часто применяемые аналитические процедуры по определенным признакам можно разделить на два вида (рис.3.1.).

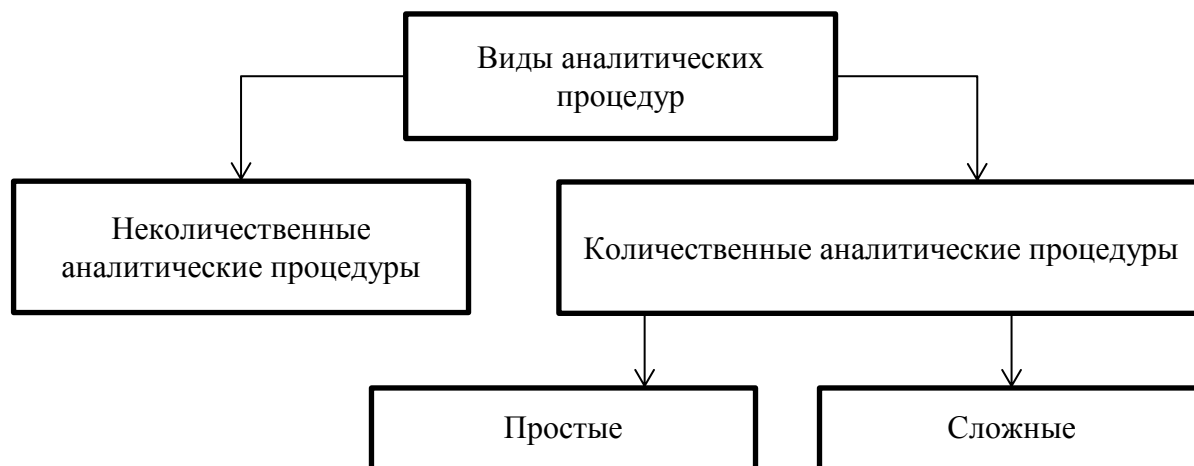


Рисунок 3.1. Виды аналитических процедур

Процедуры первого вида представляют собой применение общих знаний в области бухгалтерского учета или специфики деятельности аудируемого лица. Это позволит сделать выводы о полноте и законности, точности применения счетов бухгалтерского учета и их взаимосвязей. Такие процедуры позволяют выявить статьи только со значимыми изменениями, что является недостатком этих процедур [44, с.209].

Процедуры второго вида применяются для установления взаимосвязей между параметрами, характеризующими деятельность аудируемого лица, счетами бухгалтерского учета и подразделяются на две группы: простые и сложные. Простые количественные аналитические процедуры применяются, как правило, в отношении групп однотипных операций и остатков средств по счетам бухгалтерского учета с целью установления взаимозависимости одних явлений другим [48, с.155].

К данной группе процедур следует отнести [53, с.191; 48, с.155; 44, с.209]:

- сравнение запланированных показателей с фактическими значениями бухгалтерской отчетности;
- сравнение прогнозных значений деятельности аудируемого лица, составленных аудитором, с фактическими значениями бухгалтерской отчетности;
- сравнение коэффициентов, полученных в результате анализа бухгалтерской отчетности с нормативными значениями;
- сравнение среднеотраслевых показателей со значениями бухгалтерской отчетности аудируемого лица;
- сравнение данных аудируемого лица, не входящих в состав бухгалтерской отчетности, с данными содержащиеся в ней.

В основе применения сложных аналитических процедур лежат статистические модели применительно к сальдо по счетам или переменным, которые служат причиной изменения остатков. Применение таких процедур позволит установить финансовые оперативные данные путем объединения факторов внешней среды в единый показатель исследуемого объекта [44, с.210].

Таким образом, аналитические процедуры включают анализ тенденции изменений, анализ относительных показателей, прогностический тест или проверку на приемлемость и регрессивный анализ.

В аудиторской деятельности аналитические процедуры представляют собой достаточно сложный инструментарий, поэтому в основе их применения лежит четкое определение цели выполнения. Это объясняется возможностью проведения аналитических процедур на протяжении всего процесса аудита, соответственно, постановка конкретной цели проведения процедуры зависит от этапа аудиторской проверки.

По мнению авторов учебного пособия «Аудит» Данилевский и др. [53], основной целью проведения аналитических процедур является «определение (предварительное диагностирование) наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных в бухгалтерской отчетности фактов и результатов

хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора» [53. с.188].

С.М. Бычкова, рассматривая сущность и содержание аналитических процедур, справедливо отмечает, что «применение аналитических процедур основано на допущении того, что взаимосвязь между числовыми показателями существует и продолжает существовать постольку, поскольку нет доказательств противоположного» [48, с.149]. Такая позиция объясняется аналитической составляющей как целенаправленность деятельности аудитора, позволяющая охарактеризовать или обосновать факты хозяйственной деятельности, возникших в прошлом или ожидаемых в будущем.

В то же время, на обнаружении искажений и неточностей, полученных в результате проведения аналитических процедур, сбор аудиторских доказательств не заканчивается. Важной задачей в проведении аналитических процедур является поиск закономерности при имеющемся уровне функционирования системы внутреннего контроля и что реально является причиной возникновения ошибок и искажений. Это подчеркивает возможность выполнения процедур на протяжении всего процесса аудита.

Так, аналитические процедуры применяются на этапах аудита [53, с.188]:

- изучения деятельности аудируемого лица;
- выявления фактов искажения бухгалтерской отчетности;
- тестирования средств контроля для получения ответов на возникшие аудиторские риски;
- оценки перспектив непрерывности деятельности.

Применение аналитических процедур на стадии планирования позволит предварительно диагностировать наличие или отсутствие данных в бухгалтерской отчетности о тех фактах хозяйственной деятельности, которые являются источником аудиторского риска. Это позволит сократить число детальных аудиторских процедур, даст общую оценку финансового

состояния аудируемого лица и перспектив непрерывности деятельности [44, с.211]. Ранее нами были проведены аналитические процедуры на этапе изучения деятельности аудируемого лица в п.п. 2.2 на основании данных, содержащихся в рабочем документе аудитора «Перечень вопросов о деятельности аудируемого лица, подлежащих рассмотрению» (прил. 8).

Наиболее продуктивным и высокопрофессиональным способом получения аудиторских доказательств является сочетание аналитических и других процедур непосредственно в ходе аудита. Подобные действия позволят аудитору не только выявить искажения бухгалтерской отчетности, но и убедиться в том, что наличие искажений является неочевидным и не может быть выявлено в ходе других аудиторских процедур.

На завершающем этапе аудиторской проверки применение аналитических процедур представляется инструментом окончательной проверки наличия существенных искажений в отчетности и оценке способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно. Реализация первого аспекта позволит достичь достаточного уровня уверенности в том, что рассмотренные результаты деятельности аудируемого лица в ходе тестирования средств контроля и применения аудиторских процедур по существу позволили собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств. Бухгалтерская отчетность в целом соответствует мнению о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора [48, с.159].

Таким образом, выводы, сделанные на завершающем этапе, должны подтверждать заключения, к которым пришел аудитор в результате применения аналитических процедур на предыдущих этапах. Возможна иная ситуация, когда посредством аналитических процедур возникают обстоятельства, которые противоречат выводам, к которым пришел аудитор на более ранних этапах. Это потребует проведения дополнительных процедур в целях снижения риска необнаружения.

Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек, исследуя аналитические процедуры, пришли к выводу, что их применение является настолько важным с точки

зрения уверенности аудитора в своем мнении, что их следует обязательно проводить при любом аудите [39, с.205]. Аудитору не стоит исходить из того, что деятельность аудируемого лица, а точнее его показатели не могут содержать существенных искажений. Даже если такое предположение у аудитора имеется подтвержденное минимальным значением аудиторского риска и высокой степенью надежности систем внутреннего контроля, он все же должен получить логичные и достаточные объяснения своему предположению. По нашему мнению, инструментом для достижения такой цели являются аналитические процедуры.

Р.П. Булыга, подтверждает, что оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица является самостоятельным аспектом применения аналитических процедур в ходе аудиторской проверки [44, с.213]. Это объясняется тем, что аудитор должен не только подтвердить достоверность данных о результатах деятельности за отчетный период, но и оценить способность аудируемого лица продолжать деятельность в ближайшей перспективе.

По мнению О.А. Мироновой и М.А. Азарской, в ходе проведения аудита аналитические процедуры позволяют определить сложившиеся тенденции развития деятельности аудируемого лица и оценить способность экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно [88, с.169].

Таким образом, главное внимание при проведении аналитических процедур по проверке применимости принципа непрерывности деятельности уделено именно анализу бухгалтерской информации. В первую очередь той, что содержится в первичных учетных документах, регистрах синтетического и аналитического учета, бухгалтерской отчетности, сравнение с данными из других, отличных от бухгалтерских источников информации, как внутренних, так и внешних.

Как уже говорилось выше, применение аналитических процедур позволит собрать достаточное количество аудиторских доказательств применимости принципа непрерывности деятельности. Целесообразным

представляется уточнить этапы выполнения аналитических процедур по проверке применимости принципа непрерывности деятельности (рис. 3.2).

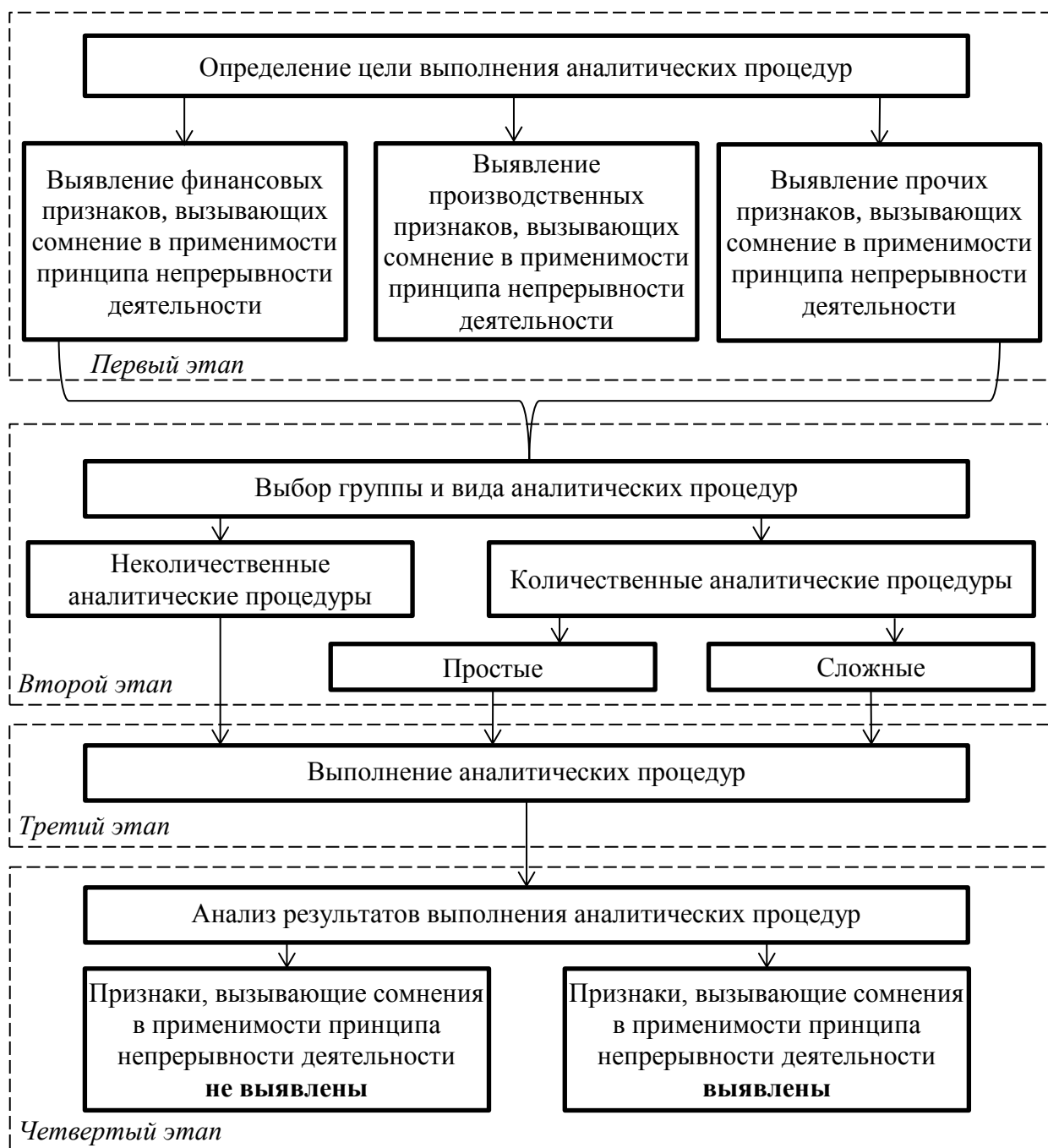


Рисунок 3.2. Этапы выполнения аналитических процедур (составлено по [53, с.188])

Как видно из рисунка 3.2, применение аналитических процедур состоит из четырех этапов. На первом этапе аудитору следует определить цель проведения аналитических процедур. Для подтверждения способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно основной целью

является выявление признаков, вызывающих сомнение в применимости принципа непрерывности деятельности. Перечень таких признаков указан в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» [9, п.6].

На втором этапе аудитору предстоит определиться с конкретными аналитическими процедурами. Выбор объекта изучения и применения процедур основывается на данных полученных в результате понимания деятельности аудируемого лица и тестирования средств контроля. Это позволит подтвердить или опровергнуть выводы, к которым пришел аудитор, выполняя вышеперечисленные процедуры.

Непосредственное выполнение аналитических процедур осуществляется на третьем этапе. Безусловно, чем более существенными являются показатели оборотов по счетам бухгалтерского учета, тем больше требуется применить аналитических процедур. Также представляется целесообразным выполнить в отношении тех же объектов не только аналитические, но и иные процедуры аудита. В большинстве случаев это позволит подтвердить правильность выводов, к которым пришел аудитор в результате применения аналитических процедур. Важным аспектом на данном этапе является соблюдение последовательности выполнения процедур, речь о которой пойдет ниже.

Заключительным этапом выполнения аналитических процедур является анализ результатов, полученных в ходе их проведения. Аудитор должен оценить надежность полученных доказательств способности или её отсутствии в осуществлении деятельности непрерывно. При наличии последних, стоит предпринять определенные действия по поиску положительных признаков, позволяющих исключить негативные.

Для реализации третьего и четвертого этапа проведения аналитических процедур следует выстроить определенную последовательность их применения (рис. 3.3).



Рисунок 3.3. Последовательность применения аналитических процедур (составлено по [90])

Как видно из рисунка 3.3, составление прогноза о том, какой должен быть остаток на счете, достигается путем сравнения ожидаемых или плановых показателей с фактическими результатами. Например, сравнение фактических результатов за один или несколько предшествующих периодов; изучение планируемых результатов текущего периода; определение взаимосвязи изучаемого счета бухгалтерского учета с другими счетами; сопоставление фактических результатов деятельности аудируемого лица с показателями аналогичных организаций; установление взаимосвязи ключевых факторов, влияющих на изучаемый объект. Составление прогноза позволит аудитору определить, на основании каких данных составитель отчетности пришел к тем или иным результатам.

Результаты расхождений, полученных в результате применения аналитических процедур, должны быть проанализированы. При таком анализе аудитор должен определить, должным ли образом составлен прогноз. Достаточно надежным источником информации в этом случае будет ответ на запрос руководству аудируемого лица о причинах расхождения.

Выявление различных отклонений между прогнозируемыми и фактическими результатами должно исключать искажения, как причину этих различий. Если основной составляющей аудиторских доказательств являются аналитические процедуры, то аудитору следует использовать низкий уровень существенности. Это позволит обнаружить большее количество искажений и ошибок. Если наряду с аналитическими процедурами, применяются другие способы получения аудиторских доказательств, то уровень существенность может быть выше, поскольку другие процедуры позволят выявить искажения и ошибки.

Наличие существенной ошибки, обнаруженной в ходе применения аналитических процедур, всегда следует подтвердить другими доказательствами. Такое подтверждение может включать инспектирование документов, обосновывающее выводы, полученные в результате аналитических процедур или направление запросов и ответы на него. Если существенное расхождение нашло подтверждение и объяснение того, что не является искажением и ошибкой, то оно исключается из перечня признаков, указывающих на неспособность аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно.

В случае отсутствия веских аргументов, которые могли бы объяснить значительные расхождения, аудитору следует пересмотреть эффективность аналитических процедур или выполнить другие аудиторские процедуры. Если аудитор приходит к выводу, что применение аналитической процедуры не является достаточно эффективным, то ему следует применить более точные, детальные процедуры [102, с.152].

В результате оценки результатов и эффективности проведения аналитических процедур, аудитор может получить подтверждение наличия

признаков, свидетельствующих о неспособности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно. Таким образом, следует определить существенность таких факторов, длительность их присутствия в деятельности аудируемого лица и оценить, способны ли они оказать влияние на непрерывную деятельность.

Применение аналитических процедур в оценке аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно представляется нам наиболее надежным источником получения аудиторских доказательств соответствия принципа. Отправной точкой являются признаки, указанные в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №11 [9].

Для подтверждения угроз непрерывности деятельности аудитору следует составить прогноз по каждому из перечисленных в стандарте финансовых, производственных и прочих признаков. Так, одним из финансовых признаков является изменение схемы оплаты товаров поставщикам [9, пп.а, п.6]. По нашему мнению, такой признак появляется первым из всех перечисленных в стандарте и может свидетельствовать о начале появления угроз непрерывности деятельности. Как правило, если аудируемое лицо начинает испытывать затруднения с денежными средствами, то довольно часто прибегает к отсрочке платежа за поставленные товары, материалы и услуги. Изучение наличие такого признака может задать ход всей аудиторской проверки. Однако мы считаем, что в данном случае имеет смысл установить следственную связь с затруднением в погашении обязательств.

Последовательность проведения такой процедуры представлена на рисунке 3.4.

Как видно из рисунка, источником сомнения в изменении схемы оплаты товара является значительное снижение оборотов по счетам учета денежных средств, несравнимое со снижением выручки за проверяемый и два предшествующих периода. Анализ оборотов по счетам учета расчетов показал, что в проверяемом периоде значительная доля оплаты за товары была произведена векселем, а не денежными средствами.

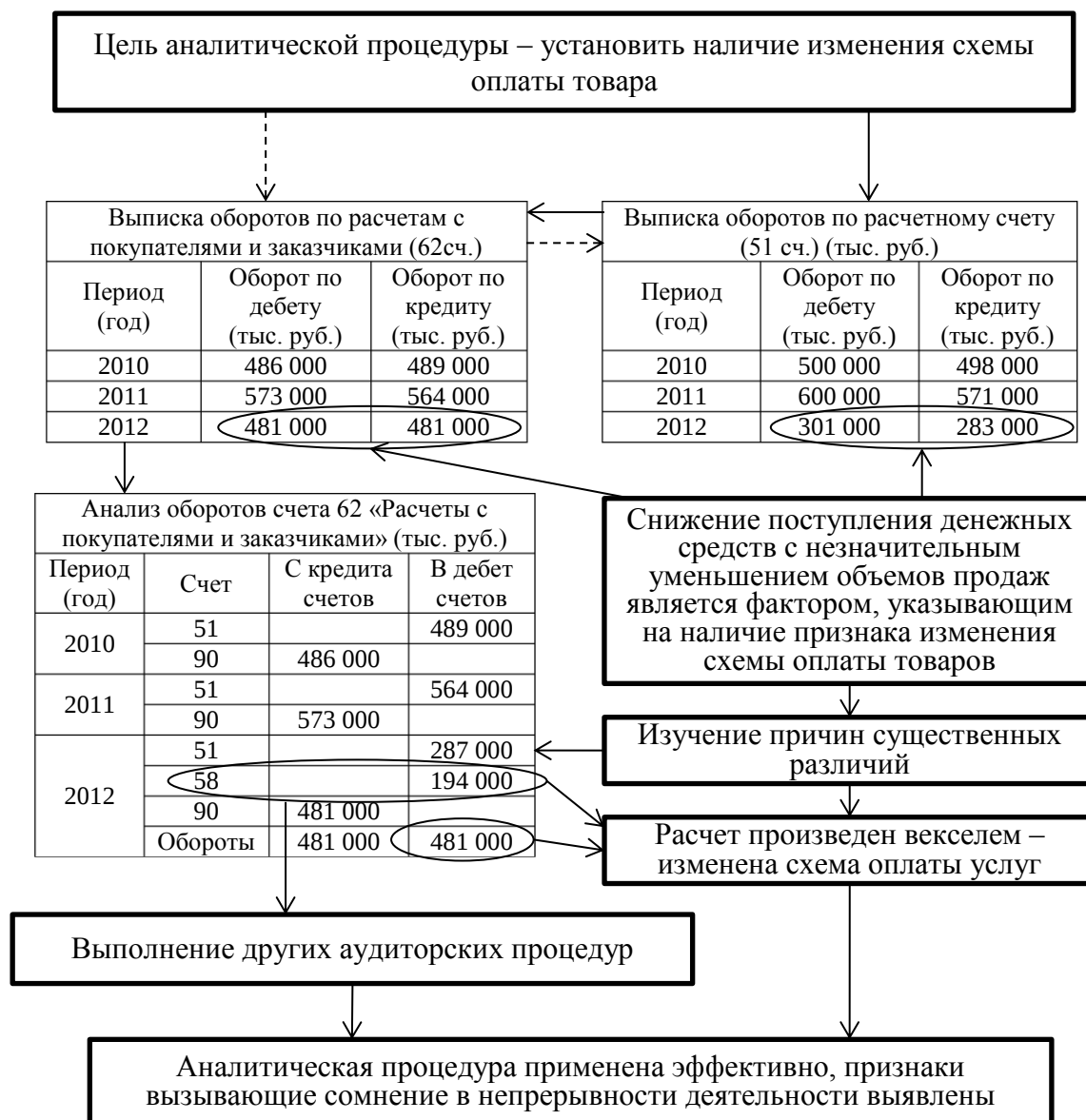


Рисунок 3.4. Последовательность применения аналитической процедуры по выявлению признака изменение схемы оплаты товара

Это вызвало снижение объема поступления денежных средств.

В какие сроки и возможно ли будет в принципе предъявить вексель к оплате, является предметом выполнения других аудиторских процедур по проверке финансовых вложений. Однако цель выполнения аналитической процедуры достигнута, изменение схемы оплаты товара выявлено. Стоит отметить, что влияние такого признака на способность аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно возможно оценить только после того, как будут проаудированы финансовые вложения.

Отличительной особенностью аналитических процедур от других способов получения аудиторских доказательств является возможность использовать информацию прогнозного характера, подготовленную аудируемым лицом. Так, аудитор может проанализировать в целях выявления признаков, указывающих на неспособность продолжать деятельность непрерывно, объем заключенных договоров по продаже продукции на следующий за отчетным год. Предполагаемый объем продаж следует сопоставить с предполагаемыми расходами, связанными с выполнением заключенных договоров, которые следует рассчитать, исходя из фактических затрат, понесенных для выполнения условий договора в проверяемом периоде (рис 3.5).



Рисунок 3.5. Последовательность применения аналитической процедуры по выявлению признака неспособности финансирования деятельности

Исходя из рассчитанного аудитором перспектив развития деятельности, как представлено на рисунке 3.5. следует, что, начиная с сентября следующего за отчетным года, аудируемое лицо начнет испытывать затруднения с финансированием деятельности. Рассчитанные расходы представляют собой ежемесячную постоянную сумму, которую должно нести аудируемое лицо для выполнения обязательств по заключенным

договорам. Очевидно, что при таком прогнозе, экономический субъект не сможет продолжать деятельность непрерывно, однако при вынесении окончательного вывода стоит изучить опыт продаж за предыдущие периоды. Кроме того, важным аспектом является получение разъяснений руководства аудируемого лица. Возможно, такая ситуация имеется на начало каждого года и опыт выгодных операций позволит исключить данный признак, как влияющий на способность аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно.

Таким образом, применение аналитических процедур в оценке способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно является первоисточником получения доказательств по соблюдению принципа. Приведенные выше примеры представляют собой универсальный алгоритм по применению аудиторского суждения в оценке принципа непрерывности деятельности.

3.2 Анализ факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности, и их влияние на финансовое положение организации

Бухгалтерская отчетность должна составляться исходя из допущения непрерывности деятельности, такой прогноз на будущее должен содержаться в пояснениях к отчетности. Так же требование проверки применимости допущения непрерывности деятельности содержит МСА 570 «Непрерывность деятельности» (ISA 570 Going Concern) [81]. В соответствии с ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», аудитор должен проверить применимость принципа непрерывности деятельности при аудите отчетности. Вышеуказанный принцип предполагает, 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 обращением 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 [9].

Процесс получения аудиторских доказательств в отношении способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность довольно сложен. Аудитору необходимо формировать выводы о способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность как можно ближе к дате вынесения аудиторского заключения на основе анализа собранных в процессе проверки аудиторских доказательств. Это связано с тем, что с момента окончания отчетного периода до момента подписания отчетности проходит достаточно много времени, в период которого могут произойти события и факты, способные перечеркнуть результаты деятельности даже успешного предприятия [95].

Если рассмотреть деятельность экономического субъекта во времени, то это будет ряд S-образных кривых, каждая из которых характеризует рост результативности, обеспечивая непрерывность существования организации. С момента основания организации, S-образные кривые разделяют периоды, которые в бухгалтерском учете называются отчетными. По окончании отчетных периодов подводятся результаты деятельности и формируется бухгалтерская отчетность. Аудитор проверяет бухгалтерскую отчетность за отчетный период, как правило, это год. Соответственно базой для проверки применимости аудируемым лицом допущения о непрерывности деятельности будут являться операции, события и факты проверяемого отчетного периода. Однако в практике любого предприятия могут существовать факты, которые, например, невозможно в силу ряда факторов представить количественно в отчетности или события после окончания отчетного периода, и в случае отсутствия раскрытия информации о последних может привести к неверным решениям пользователей отчетности. К ним относятся события после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности.

Исходя из вышесказанного, источниками информации по проверке применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица являются операции отчетного периода, условные факты хозяйственной деятельности и события после отчетной даты (рис.3.6).

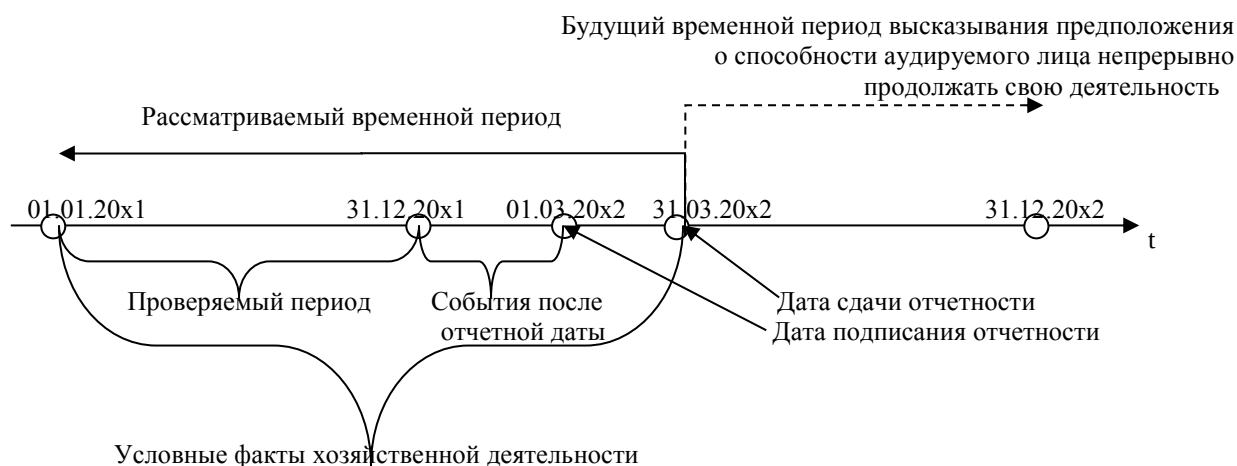


Рисунок 3.6.. Содержание временных периодов проверки и высказывания предположений непрерывности деятельности.

Как следует из рисунка 3.6., рассматриваемый временной период выходит за рамки отчетного периода, это связано с тем, что при возникновении определенных факторов в течение проверяемого периода и после него, но до даты подписания аудиторского заключения, у аудитора может возникнуть сомнение в способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. Таким образом, в процессе проведения проверки ему предстоит на различных этапах аудита определить эти факторы.

В ФПСАД №11 классифицированы факторы, указывающие на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность на три категории. Это финансовые, производственные и прочие признаки [9]. В таблице 3.1, нами произведена классификация признаков по соответствующим категориям событий, определенных на рисунке 3.6.

Таблица 3.1

Классификация признаков, оказывающих влияние на непрерывность
деятельности по категориям событий, подлежащих проверке

Признаки, оказывающие влияние на непрерывность деятельности [34, п.6]	Проверяемый период	Условные факты	События после отчетной даты
1	2	3	4
<i>Финансовые признаки</i>			
Отрицательная величина чистых активов	✓		✓
Отсутствие перспективы возврата или продления срока займов	✓	✓	✓
Изменение схемы оплаты товара	✓		
Существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение	✓		
Неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки	✓	✓	✓
Неспособность обеспечить финансирование развития деятельности	✓		
Значительные убытки от основной деятельности	✓		
Задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов	✓		✓
Экономически нерациональные долговые обязательства	✓		✓
Признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации	✓	✓	✓
<i>Производственные признаки</i>			
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	✓	✓	
Существенные объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции или превышающий его	✓		
Прочие признаки			
Несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Российской Федерации	✓		
Судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимыми для данного лица	✓	✓	✓
Внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.	✓	✓	✓

При наличии хотя бы одного фактора, представленного в столбце 1 таблицы 3.1., аудируемое лицо должно раскрыть существующее обстоятельство в бухгалтерской отчетности. Однако аудитору не стоит воспринимать существование пусть даже одного фактора как неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.

Например, показатель чистых активов рассчитывается по формуле:

$$\text{Чистые активы} = \text{Активы} - \text{Собственные акции, выкупленные у акционеров} - \text{Задолженность по взносам в уставный капитал} - \text{Обязательства} + \text{Доходы будущих периодов}$$

Допустим, на этапе планирования аудитор произвел расчет величины чистых активов по данным бухгалтерской отчетности ОАО «Х». Фрагмент рабочего документа на этапе планирования представлен в таблице 3.2.

Таблица 3.2

Фрагмент рабочего документа «Планирование аудита ОАО «Х»

Показатель	на 31.12.20X1		на 31.12.20X2	
	По данным ОАО «Х» (тыс. руб.)	По данным аудитора (тыс. руб.)	По данным ОАО «Х» (тыс. руб.)	По данным аудитора (тыс. руб.)
Чистые активы	1 092	1 092	1 871	1 871

Данные таблицы 2 свидетельствуют, что на этапе планирования аудитор произвел арифметический пересчет чистых активов и получил эту же величину.

В процессе сбора аудиторских доказательств аудитору необходимо собрать доказательства того, что показатели бухгалтерской отчетности являются достоверными. В дальнейшем в процессе сбора аудиторских доказательств аудитор, проверяя обязательства, обнаружил, что в их состав не входят выплата неустойки за нарушение сроков выполнения работ по государственному контракту. В этом случае, фрагмент рабочего документа, на заключительной стадии аудита, в случае невнесения корректировок аудируемым лицом в отчетность, будет выглядеть следующим образом (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Фрагмент рабочего документа «Обобщение результатов аудита ОАО «Х»

Показатель	на 31.12.20X1		на 31.12.20X2	
	По данным ОАО «Х» (тыс. руб.)	По данным аудитора (тыс. руб.)	По данным ОАО «Х» (тыс. руб.)	По данным аудитора (тыс. руб.)
Чистые активы	1 092	1 092	1 871	1 092

В случае отрицательной величины чистых активов (меньше величины уставного капитала) у организации появляется необходимость в его уменьшении, что не позволит начислять и выплачивать дивиденды. Кроме того, такая величина означает превышение обязательств экономического

субъекта над всем его имуществом. Это может послужить основанием для пользователей отчетности к возникновению требования досрочного погашения обязательств и причиной для ликвидации общества [4, пп.2, п.6, ст.35].

Аудитор может решить, что наличие такого фактора, указывает на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. Однако если руководство аудируемого лица представит доказательства, указывающие на увеличение показателя чистых активов в обозримом будущем, например, переоценка основных средств, уменьшение обязательств или принятие решение об эмиссии акций, то наличие отрицательной величины чистых активов уже не будет являться основанием для суждения о неспособности продолжать свою деятельность непрерывно.

Аналогичный подход стоит применять ко всем факторам, оказывающим влияние на непрерывность деятельности, так как наличие одного фактора может снижаться под влиянием другого [9, п. 6]. В рассматриваемом выше примере ошибки были найдены в течение отчетного (проверяемого) периода, а смягчающие обстоятельства после, и могут быть отнесены к событиям после отчетной даты (рис.3.1, табл.3.1).

Оценивая способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, нельзя обойти один из ключевых факторов, способных вызвать сомнения в непрерывности деятельности – его финансовое положение, которое выявляется путем расчета финансовых коэффициентов и сравнивается с их нормативными значениями коэффициенты, характеризующие финансовое положение.

К последним следует отнести следующие коэффициенты:

- достаточности денежного потока;
- ликвидности;
- структуры капитала.

Аудиторская организация должна определить и утвердить нормативные (рекомендуемые) значения коэффициентов для различных видов экономической деятельности, так как единых критериев для всех видов

экономической деятельности определить невозможно. На практике применяются единые нормативные значения, которые не учитывают различие видов экономической деятельности. Например, большинство торговых организации не имеют в структуре баланса основных средств, а имеют, как правило, товары для перепродажи. Обратной ситуацией можно охарактеризовать производственные организации, где основную долю в валюте баланса занимают именно средства труда. Большой запас готовой продукции является отрицательным показателем.

Коэффициенты достаточности денежного потока характеризуют соотношение поступающих денежных средств и обязательств аудируемого лица. Коэффициенты ликвидности позволяют сопоставить ликвидные активы с краткосрочными обязательствами. Объем устойчивых источников финансирования позволяют оценить коэффициенты структуры капитала.

На этапе обобщения результатов проверки в целях проверки применимости допущения непрерывности деятельности следует провести анализ основных коэффициентов характеризующих финансовое положение, по результатам которого соотнести полученные результаты с рекомендуемыми значениями. Отрицательные значения и динамику коэффициентов аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица на предмет прогнозов финансовых потоков и доходов [9, п.21]. Фрагмент рабочего документа «Обобщение результатов аудита» представлен в таблице 3.4 и составлен на основе методик представленных в работах: «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» и «Экономический анализ в аудите», М.В. Мельник, В.Г. Когденко, Н.П. Любушин [78, с 342-360; 82, с.189-191].

За основу анализа берутся данные финансовой отчетности условного предприятия ОАО «Х».

Таблица 3.4

Фрагмент рабочего документа «Обобщение результатов аудита ОАО «Х»»

Наименование коэффициента	Рекомендуемое значение для вида деятельности аудируемого лица	На 31.12.20X2	На 31.12.20X1	На 31.12.20X0	Характеристика коэффициента
1	2	3	4	5	6
<i>Коэффициенты ликвидности</i>					
Общая ликвидность		0,43	0,49	0,42	Характеризует сбалансированность оборотных активов и краткосрочных обязательств по срокам и величине
Абсолютная ликвидность	$> 0,105$	0,03	0,3	0,2	Показывает, какую часть краткосрочных обязательств организация может погасить немедленно
Промежуточная ликвидность	$> 0,8$	0,47	0,52	0,44	Показывает, какую часть краткосрочных обязательств организации может погасить по мере погашения дебиторской задолженности
Текущая ликвидность	≥ 2	1,06	1,12	0,96	Показывает, какую часть краткосрочных обязательств организация может погасить в течении операционного цикла

<i>Коэффициенты структуры капитала</i>					
Коэффициент автономии	$\geq 0,5$	0,28	0,38	0,32	Показывает долю бессрочных источников финансирования в пассиве баланса.
Коэффициент финансовой устойчивости	$> 0,75$	0,52	0,45	0,38	Показывает долю устойчивых источников финансирования в пассиве баланса
Коэффициент финансовой активности		1,24	0,37	0,31	Показывает, сколько внешних источников организация смогла привлечь на 1 рубль собственного капитала
Обеспеченность оборотных активов собственным оборотными средствами	$> 0,1$	(0,39)	0,09	0,07	Показывает, какую часть оборотных активов организация финансирует за счет собственных средств
Обеспеченность оборотных активов собственным оборотными средствами	$> 0,6$	0,17	0,20	0,17	Показывает, какую часть оборотных активов организация финансирует за счет собственных средств и долгосрочных обязательств
Маневренность собственного капитала	$> 0,1$	(0,54)	0,12	0,10	Характеризует, какая часть собственного капитала находится в маневренной или ликвидной форме (в виде оборотных активов) и, следовательно, может быть выведена и 3 организации за достаточно короткий срок

<i>Показатели достаточности денежного потока</i>					
Степень платежеспособности, по текущим обязательствам мес.	≤ 3 мес.	5,79	2,65	2,25	Показывает, сколько месяцев потребуется организации для погашения своих обязательств, если на эти цели она будет направлять всю выручку от продажи
Степень платёжеспособности по кредитам и займам, мес.	≤ 12 мес.	4,17	0,95	0,80	Показывает, сколько месяцев потребуется организации для погашения кредитов и займов
Степень платежеспособности по кредиторской задолженности, мес.	≤ 12 мес.	1,63	1,7	1,44	Показывает, сколько месяцев потребуется организации для погашения кредиторской задолженности
Коэффициент покрытия процентов	$> 0,1$	9,99	27,76	23,59	Показывает, во сколько раз прибыль до налогообложения и выплаты процентов превышает процентные платежи
Дифференциал финансового рычага, %		(1,41)	18,07	15,36	Показывает, на сколько пунктов рентабельность активов превышает процент по заемным источникам; оценивает кредитоспособность организации

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод о тенденции снижения коэффициентов в рассматриваемых периодах. Как правило, причиной снижения в таких случаях является значительный объем заемных источников и незначительный собственных. Ведение деятельности за счет заемных средств является негативным фактором при низких показателях финансовой устойчивости, при этом ситуация может поменяться в другую сторону при наличии свободного доступа к заемным ресурсам и высоких показателях доходности.

Например, аудируемое лицо осуществляет деятельность в основном за счет долгосрочных кредитов, при этом имеет достаточный поток денежных средств для покрытия своих обязательств. В этом случае аудитору необходимо на основании письменных разъяснений руководства аудируемого лица, определить точку, начиная с которой организация будет существовать преимущественно за счет собственных средств.

Небольшой остаток денежных средств на конец отчетного периода, как высоколиквидных активов снижает показатели финансовой устойчивости. При этом аудируемое лицо может иметь достаточно высокие обороты по счетам учета денежных средств.

Длительное преобладание со значительным удельным весом в структуре баланса вложений во внеоборотные активы снижает до отрицательных значений коэффициенты обеспеченности собственными оборотными активами и маневренность собственного оборотного капитала.

Особенности деятельности аудируемого лица, такие, как ведение деятельности преимущественно за счет заемных средств, незначительные показатели высоколиквидных активов и большой объем вложений во внеоборотные активы на протяжении ряда лет, являются причиной снижения коэффициентов финансовой устойчивости. При этом основной коэффициент, характеризующий текущую ликвидность, остается больше рекомендуемого значения для вида экономической деятельности аудируемого лица. Это позволит оценить аудируемое лицо как способное погасить свои

краткосрочные обязательства в течение операционного цикла. Анализ достаточности денежного потока показал, что для погашения своих обязательств аудируемому лицу потребуется около полугода, что является положительной тенденцией в оценке допущения непрерывности деятельности, так как предположение высказывается аудитором на 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Дифференциал финансового рычага, на конец последнего анализируемого периода имеет отрицательное значение, что характеризует рентабельность активов аудируемого лица ниже процентной ставки заемных средств.

Таким образом, можно сделать вывод, что аудируемое лицо при своих в большей степени отрицательных коэффициентах характеризующих финансовое положение, можно признать финансово устойчивым, основываясь на стабильном и достаточном денежном потоке.

В рассматриваемом примере, факторы, указывающие на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, фигурируют на протяжении последних трех лет, при этом фактически организация способна погашать свои обязательства в установленный срок.

На практике может существовать и иная ситуация, когда аудируемое лицо имеет значительный объем долгосрочных обязательств, например, кредитов. Значительная доля имущества организации находится в залоге у кредитора в качестве обеспечения. При этом аудируемое лицо, зависящее от выполнения конкретного договора, не смогло исполнить свои обязательства.

В данном случае, при отсутствии доказательств поступления альтернативных источников финансирования, аудируемое лицо может быть признано как неспособное непрерывно продолжать свою деятельность.

Таким образом, исходя из вышеприведенных примеров, можно сделать вывод, что наличие определенных факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности, не всегда является основанием в неприменимости допущения. Важно знать оценку руководства аудируемого лица факторам выявленных аудитором. Ведение деятельности за счет

долгосрочных заемных источников финансирования, могут означать большие планы руководства связанные с получением прибыли. Доводы руководства необходимо подкрепить аудиторскими доказательствами надлежащего характера, в достаточном количестве для оценки способности организации непрерывно продолжать свою деятельность.

3.3 Формирование аудиторского мнения, исходя из сомнения аудитора в непрерывности деятельности аудируемого лица

Аудиторское заключение является официальным документом, содержащее независимое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в котором представлено сформированное мнение о бухгалтерской отчетности для различных категорий заинтересованных пользователей.

В соответствии со ст.6 ФЗ № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»: аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица [3, ст.6]. По мнению Шеремета А.Д и Суйца В.П., «Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта содержит мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности, которое должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации» [129, с.258]. Схожей точки зрения о содержании аудиторского заключения придерживаются авторы учебного пособия «Аудит» Данилевский Ю.А., и др.: «В аудиторском заключении в сжатой форме приводится информация о действиях аудитора в ходе проверки и о выводах, к которым он пришел в

результате проведенных исследований» [53, с.452]. По мнению зарубежных авторов Аренс Э.А. и Дж. К. Лоббек, «Представление заключения является важнейшей частью процесса аудита, так как в этом заключении говорится о том, чем занимался аудитор и к каким выводам он пришел» [39, с.38].

Все вышеперечисленные трактовки понятия аудиторского заключения сходятся в одном – результатом работы аудитора является аудиторское заключение с выраженным в установленной форме мнением о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях. Утвержденной формы аудиторского заключения не существует, к нему предъявляются определенные требования по составу и содержанию.

Таким образом, проанализировав источники литературы [38, 54, 119], мы приходим к выводу, что аудиторское заключение является предопределяющим фактором доверия к бухгалтерской отчетности. Независимое мнение о достоверности отчетности предназначено для получения достаточной уверенности в том, что отчетность не содержит существенных искажений [11]. Однако известно, что отчетность составляется за истекший период времени, а большинство пользователей отчетности интересуется будущим, хотя бы обозримым.

Как правило, экономический субъект способен продолжать свою деятельность в будущем, с тем же темпом развития, при условии ведения хозяйственной деятельности исходя из принципа её непрерывности. ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» [9], содержит требование проверить применимость принципа непрерывности деятельности при аудите бухгалтерской отчетности. Такое же требование содержится в международном стандарте аудита ISA 570 Going Concern («Непрерывность деятельности») [81].

Пользователю бухгалтерской отчетности зачастую сложно оценить ее достоверность из-за затрудненности доступа к учетной информации и сложности хозяйственных операций, а также различных чрезвычайных ситуаций. Начиная с 1933 года, в США, на законодательном уровне была

признана необходимость принятия единых требований в отношении формирования отчетности для внешних пользователей. Эти требования действуют по сей день и не только в США, но и в других странах, в том числе в России.. Несмотря на это, в начале XXI века произошло большое количество случаев банкротств крупнейших корпораций, например, Херох, Parmalat, Юкос и др., хотя все они имели хорошую динамику развития по данным отчетности и положительные аудиторские заключения, подтверждающие ее достоверность. Банкротство является итоговой точкой нарушения принципа непрерывности деятельности, при этом аудитор, проверяя отчетность на достоверность, должен донести в аудиторском заключении до пользователей отчетности уверенность в способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, либо, наоборот, констатировать обратное. Это позволит пользователю отчетности сделать правильные выводы, в том числе, например, инвестору, относительно вложений в акции, банку - относительно кредитования и другим пользователям. С другой стороны, процесс проведения проверки и формирования аудиторского заключения является достаточно сложным, сбор аудиторских доказательств производится на всех этапах проверки, причем именно сама процедура аудита может является первоисточником для сомнения аудитора в способности непрерывно продолжать свою деятельность. Это определило актуальность данного исследования.

В процессе проверки аудитору необходимо собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих соблюдение или несоблюдение принципа непрерывности деятельности. К признакам, указывающим на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность, относятся финансовые, производственные и прочие признаки, перечисленные в пункте 6 ФПСАД №11 [9, п.6]:

Нами представлен алгоритм действий аудитора, при проверке применимости принципа непрерывности деятельности на рисунке 3.7.

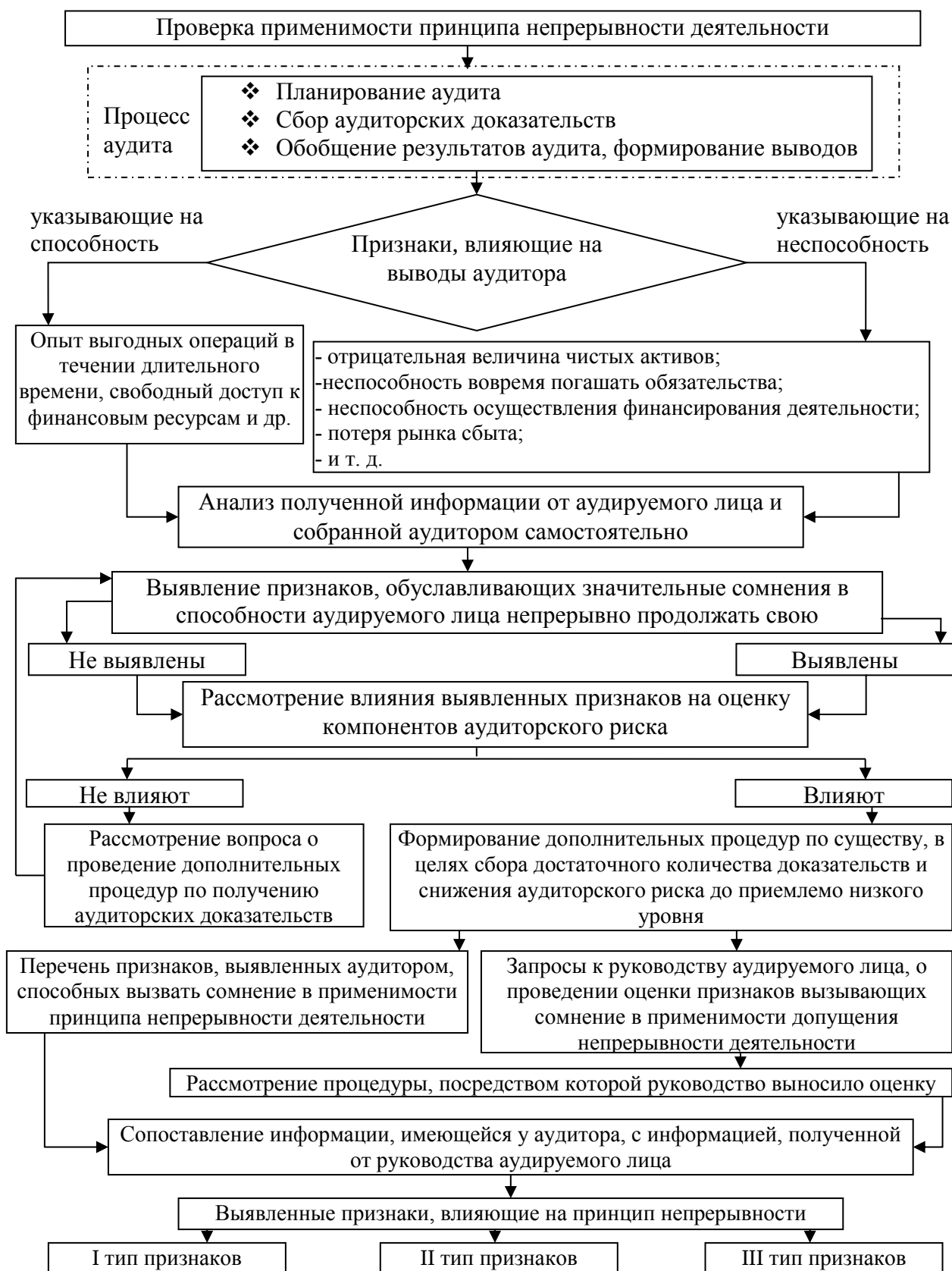


Рисунок 3.7. Алгоритм действия аудитора по проверке применения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности

Как видно из рисунка 3.7, если аудитор получает информацию о признаках, указывающих на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность в течение всего процесса аудита, то ему следует проанализировать собранные доказательства и получить оценку руководства аудируемого лица в отношении выявленных признаков. Далее аудитор должен определить, влияют ли собранные доказательства на оценку аудиторского риска, и принять дополнительные аудиторские процедуры с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. При рассмотрении оценки, данной руководством, в отношении способности непрерывно продолжать деятельность, аудитор должен рассмотреть процедуры, посредством которой оно выносило такое суждение. Если аудитор согласится с доводами руководства и сочтет их убедительными, то есть планы могут осуществиться – такой признак может быть исключен. На практике может быть и обратная ситуация, когда аудитор и руководство аудируемого лица имеют разногласия. В этом случае аудитор может модифицировать аудиторское заключение, вид модификации зависит от степени разногласий.

Все выявленные признаки, указывающие на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, можно разделить на три группы:

I тип – признаки, присутствующие из периода в период, при этом не влияющие на способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность;

II тип – признаки, появившиеся в проверяемом периоде, более существенные, чем I типа, значение которых снижается под воздействием других положительных факторов или признаков;

III тип – признаки, появившиеся в текущем (или предыдущем) проверяемом периоде, не имеющие должной замены, указывающие на неспособность аудируемого лица непрерывно осуществлять свою деятельность.

Например, организация, занимающаяся оптовой продажей продуктов питания, два года назад до проверяемого периода заключила договор поставки с одной из крупнейших сетей продуктовых магазинов. По условиям договора, отсрочка платежа может составлять до 120 дней без изменений условий поставки товара. В результате аудируемое лицо было вынуждено заключить договор на «кредитную линию» с обслуживающим банком для поддержания своей деятельности. По сути, покупатель кредитуются за счет поставщика. В результате у аудируемого лица, в рамках данных договорных отношений, возникает недостаток собственных оборотных средств, что заставляет его обращаться за заемными средствами и фактически существовать за счет них. Наличие такой схемы оплаты товара является признаком, указывающим на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность [9, п. 6]. Однако при существующих условиях работы аудируемое лицо имеет свободный доступ к заемным финансовым ресурсам и положительный опыт выгодных продаж.

Данный фактор, присутствующий из периода в период, является признаком, указывающим на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, однако опыт выгодных продаж говорит об обратном, поэтому данный признак соответствует I типу. Как правило, такого рода признаки, присутствующие из периода в период, являются несущественными, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в подтверждении того, что данные признаки неспособны оказать влияния на способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.

Возможна и другая ситуация. Предположим, что аудируемое лицо чрезмерно использует краткосрочные заемные средства в качестве источника финансирования долгосрочных вложений. Руководство объясняет это тем, что эти вложения позволят запустить новую линию инновационных продуктов, а выручка от продажи продукции позволит компенсировать заемные средства в течение нескольких месяцев. В данном случае, имеет

место рост обязательств и, как следствие, санкций в виде процентов, штрафов и неустоек. Аудитору необходимо соотнести фактические расходы с будущими доходами, что является непростой задачей, ведь расходы произведены в проверяемом периоде, а доходы планируется получить в будущем.

Существенный рост краткосрочных обязательств в проверяемом периоде без роста доходов, является признаком, указывающим на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. Надежным доказательством того, что планам руководства предстоит осуществиться, являются заключенные договоры с покупателями в объемах продукции, на которые ссылалось руководство аудируемого лица. Значение данных договоров увеличивается, если по ним получена предоплата.

Существование в проверяемом периоде негативных признаков снижается под воздействием других, что позволяет отнести данный пример ко II типу признаков.

Возможны и другие обстоятельства, например, большинство активов агрохолдинга расположены в округе, где произошло наводнение. Данное обстоятельство относится к событиям после отчетной даты. Значительная часть многолетних насаждений были уничтожены в результате стихийного бедствия, государством обещана финансовая помощь, но когда и в каком размере её получит аудируемое лицо, пока неизвестно. Помимо этого, ситуация может улучшиться при наличии договора страхования рисков природного и техногенного характера.

Рассматривая ситуацию в вышеприведенном примере, аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, поскольку все активы холдинга уничтожены, стоимость и сроки восстановления земель и насаждений неизвестны. Данное обстоятельство можно отнести к III типу признаков.

Считаем, что собранные доказательства о способности или неспособности применения допущения непрерывности деятельности, аудитору необходимо обобщить и классифицировать по типам и сформулировать независимое мнение о достоверности бухгалтерской отчётности (рис.3.8).

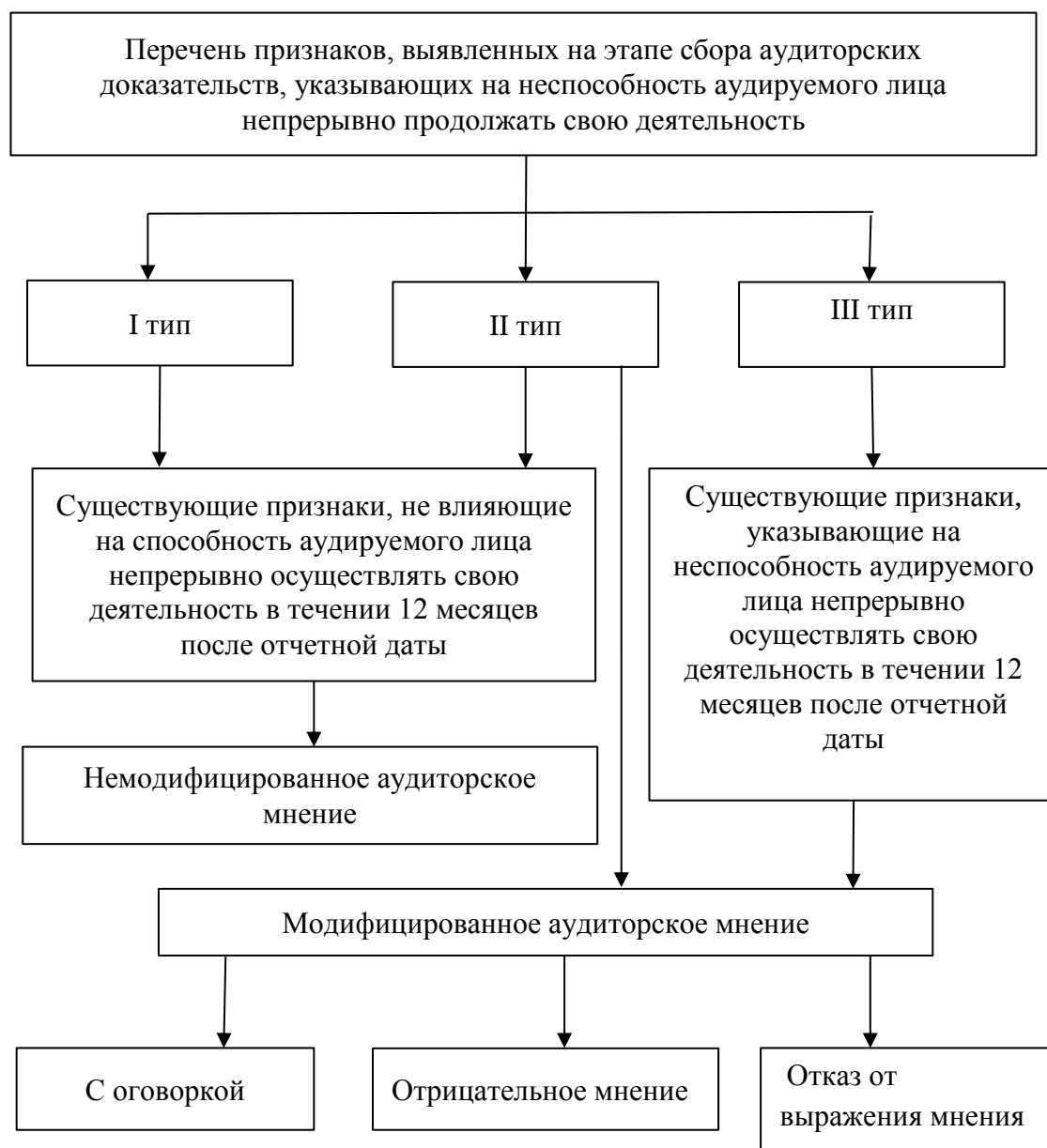


Рисунок 3.8. Классификация мнений аудитора по типам признаков

В зависимости от типа признаков, влияющих (не влияющих) на способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, аудитор определяет вид аудиторского заключения – немодифицированное

или модифицированное. Структура аудиторского заключения зависит от его вида и модификации (табл.3.5).

Таблица 3.5

Структура аудиторского заключения по типам признаков, указывающих на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность

Тип факторов	I тип	II тип	III тип
Структура аудиторского заключения	Немодифицированное	Модифицированное Немодифицированное	Модифицированное
Наименование «Аудиторское заключение»	✓	✓	✓
Адресат	✓	✓	✓
Сведения об аудируемом лице	✓	✓	✓
Сведения об аудиторской организации	✓	✓	✓
Состав проаудированной бухгалтерской отчетности	✓	✓	✓
Распределение ответственности между аудируемым лицом и аудитором	✓	✓	✓
Объем аудита	✓	✓	✓
Специальная часть	X	Основания для выражения: - мнения с оговоркой; - отрицательного мнения; -отказа от выражения мнения X	Основания для выражения: - мнения с оговоркой; - отрицательного мнения; -отказа от выражения мнения
Мнение аудитора	✓	✓	✓
Важные обстоятельства	✓	X	X
Подпись аудитора	✓	✓	✓
Дата аудиторского заключения	✓	✓	✓

Как видно из таблицы 3.5, аудиторское заключение содержит постоянную и переменную часть. Последняя меняется в зависимости от вида заключения и выделена в таблице 1 пунктирной линией. В случае, если аудитор выражает немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, но считает нужным привлечь внимание пользователей отчетности к обстоятельствам, по которым имеется неопределенность, то часть, привлекающая внимание, должна называться «Важные обстоятельства» и следовать после части, содержащей мнение аудитора [13, п.6].

В отношении первого примера, приведенного выше, переменная часть аудиторского заключения может быть следующая:

«Мнение аудитора»

«По нашему мнению, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации «АБВ» по состоянию на 31 декабря 20X2 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X2 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.» [11, прил.1]

«Важные обстоятельства»

«Считаем необходимым привлечь внимание пользователей отчетности к тому, что рост показателя бухгалтерского баланса «Дебиторская задолженность» связан с изменением схемы оплаты товаров покупателем, которые раскрыты надлежащим образом в пояснениях к бухгалтерскому балансу (п2.пп. X пояснений)».

В данном случае аудитор посчитал необходимым привлечь внимание пользователей отчетности к изменениям условий оплаты товаров, поскольку аудируемое лицо было вынужденно привлечь заемный капитал для поддержания текущей деятельности. Такая «схема» работы приносит доходы аудируемому лицу, но как только одно из составляющих этой «схемы» даст

сбой, то способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность будет под угрозой.

Для второго примера приведенного выше, раздел «Важные обстоятельства» будет влиять, по нашему мнению, следующим образом:

«Важные обстоятельства»

«Считаем необходимым привлечь внимание пользователей отчетности к тому, что рост показателя бухгалтерского баланса «Кредиторская задолженность» связан с планами руководства по увеличению производственных мощностей, о чем раскрыто надлежащим образом в пояснениях к бухгалтерскому балансу (п1.пп. В пояснений). Также считаем необходимым донести, что получение дохода в будущем сопряжено с неопределенными условиями».

Результатом работы аудитора по отношению к отчетности агрохолдинга будет модифицированное отрицательное мнение:

«Основание для выражения отрицательного мнения»

«На основании обстоятельств, произошедших после отчетной даты, указанных в пояснительной записке (п1. пп. А пояснений), значение активов агрохолдинга подлежит существенной корректировке, в соответствии с требованиями правил отчетности. Кроме того, существует существенная неопределенность в отношении способности непрерывно продолжать свою деятельность»

Отрицательное мнение

«По нашему мнению, вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для выражения отрицательного мнения, отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации «АБВ» по состоянию на 31 декабря 20X2, результата ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X2 в соответствии с установленными правилами составления финансовой отчетности»[12, прил.2].

Таким образом, на основании проведенного исследования, в теории аудита дополнены: классификация признаков по определенным типам, указывающих на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность. Приведены примеры видов мнений аудитора и других составляющих переменной части аудиторского заключения в соответствии с произведенной классификацией.

Предлагаемый подход может быть использован для применения во внутренних стандартах саморегулируемых организаций аудиторов «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности». Требования по проверке применимости принципа содержатся в федеральных стандартах аудиторской деятельности, а ежегодные письма Минфина РФ содержат рекомендации по аудиту годовой бухгалтерской отчетности, в которых указывается актуальность и практическое значение разработки и осуществления аудиторских процедур по проверке применения принципа аудируемым лицом.

Заключение

В результате проведенного диссертационного исследования можно сделать следующие обобщающие выводы и предложения по проверке применимости принципа непрерывности деятельности в аудите бухгалтерской отчетности:

1. Применение принципа непрерывности деятельности означает, что у экономического субъекта отсутствует необходимость в ликвидации или сокращения оборотов своей деятельности, а, следовательно, выполнять свои обязательства в полном объеме и надлежащие сроки. Бухгалтерская отчетность должна составляться с учетом этого принципа, однако до сих пор она является результатом фактически учтенных хозяйственных операций. Соответственно, учет должен вестись, исходя из применимости принципа непрерывности. Такая норма закреплена в нормативных документах, и её необходимо использовать при формировании учетной политики.

В диссертации нами обоснована учетная процедура по применению принципа непрерывности, которая должна осуществляться экономическим субъектом «непрерывно» из периода в период. Перед началом очередного отчетного периода организация должна сформировать и утвердить приказом учетную политику на следующий год, исходя из принципа непрерывности деятельности. В течение отчетного периода, экономический субъект последовательно применяет, в соответствии с утвержденным приказом, сформированную учетную политику, исходя из принципа непрерывности. На основании утвержденных способов экономический субъект ведет бухгалтерский учет непрерывно с момента государственной регистрации до момента ликвидации организации. По результатам отчетного периода организация должна формировать бухгалтерскую отчетность, исходя из применяемых субъектом принципов учета. В случае неприменения принципа непрерывности деятельности необходимо раскрыть такие обстоятельства в отчетности с указанием причин.

2. Результаты проведенного исследования подтверждают, что при существующем множестве взглядов ученых - теоретиков и практиков бухгалтерского учета, принцип непрерывности деятельности, большинством авторов определен как один из основополагающих.

Нами уточнено, что для оценки применимости данного принципа, следует классифицировать активы организации по состоянию на определенную отчетную дату, начиная с наиболее ликвидных, а обязательства – по очередности погашения. Особое значение имеет оценка активов и обязательств. По нашему мнению, вышеперечисленные показатели должны быть представлены в оценке по «действительной» стоимости активов и погашения обязательств. При этом необходимо рассчитать изменение действительной стоимости активов и погашения обязательств, их соотношение должны быть приблизительно равным. Если равного соотношения не выходит, то эта разница должна быть покрыта за счет собственного капитала организации.

3. На способность организаций непрерывно продолжать свою деятельность влияет большое количество факторов, в общем и целом их можно разделить на две большие группы: внешние и внутренние факторы. Первые представляют собой большую группу, состоящую из числа общемировых, государственных и общепромышленных процессов, происходящих в экономике. Внутренние факторы, влияющие на непрерывность деятельности, классифицированы на три группы, в зависимости от формирования денежных потоков организации – операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации. Внутренние факторы, включая систему внутреннего контроля, развиваются под усиленным влиянием внешних, однако в большей степени зависят от умения и навыков руководства успешно вести дела экономического субъекта.

В диссертации нами систематизированы и дополнены ключевые факторы, способные оказать влияние на признаки вызывающие сомнения в применении принципа непрерывности. Проведенный анализ факторов,

влияющих на принцип непрерывности деятельности, показал, что в их основе лежат определенные причины, которые образуют эти факторы. Соответственно, следствием факторов являются признаки, вызывающие сомнение в применимости принципа непрерывности деятельности.

4. Стандартами аудиторской деятельности предусмотрено не только формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, но и выражение уверенности в соблюдении аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности при составлении отчетности. Таким образом, цель аудита бухгалтерской отчетности значительно шире выражения мнения о достоверности таковой.

По нашему мнению, в процессе проверки происходит сегментация аудита по элементам отчетности. В связи с этим в работе произведено деление общей цели аудита на подцели, что позволит достичь наилучших результатов проверки. В отношении каждой подцели уточнены задачи аудиторской проверки для подтверждения предпосылок подготовки отчетности в отношении элементов бухгалтерской отчетности.

5. При оценке способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно важной задачей является определение источников информации. Должным образом сформированная информационная база позволит аудитору спланировать аудит, собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, выразить соответствующее мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.

В диссертации уточнен необходимый объем источников информации, который подлежит проверке в процессе аудита в целях оценки применимости аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности. Произведена классификация источников информации на основе факторов, влияющих на признаки вызывающие сомнение в непрерывности деятельности.

6. В диссертационном исследовании уточняется термин «понимание деятельности аудируемого лица». Предлагается анализ деятельности

аудируемого лица на этапе планирования аудиторской проверки, принимаемого за основу суждения о непрерывности деятельности. Предлагается форма рабочего документа аудитора по пониманию деятельности аудируемого лица. Уточнены элементы процесса понимания деятельности аудируемого лица, проведен анализ внешней и внутренней среды, по результатам которого сделаны выводы о способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность.

7. Оценка состояния системы внутреннего контроля аудируемого лица играет важную роль при формировании суждения о способности экономического субъекта продолжать деятельность непрерывно. Это объясняется тем, что надежно функционирующие средства и процедуры контроля способны предотвратить появление рисков хозяйственной деятельности, которые могут создать угрозу или привести к ликвидации деятельности.

В исследовании уточнены объекты, субъекты и элементы внутреннего контроля. Предлагаются формы рабочих документов аудитора по тестированию средств внутреннего контроля. Разработана последовательная процедура по идентификации рисков хозяйственной деятельности на основе тестирования системы внутреннего контроля, их влиянию на бухгалтерскую отчетность и ответных действий аудитора на выявленные риски.

8. Изучив методы получения аудиторских доказательств, существующие в стандартах аудиторской деятельности, а также взгляды ученых - теоретиков и практиков, приведенные в научной литературе, мы пришли к выводу, что наиболее результативным способом получения аудиторских доказательств являются аналитические процедуры. Аналитические процедуры позволяют оценить тенденции изменений и провести анализ показателей, характеризующих способность аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно.

В работе уточнены этапы проведения аналитических процедур, применительно к проверке способности аудируемого лица продолжать

деятельность непрерывно. Уточнена последовательность оценки эффективности таких процедур. Предлагаются аналитические процедуры по выявлению некоторых признаков вызывающих сомнение способности аудируемого лиц продолжать деятельность непрерывно.

9. В работе рассмотрены признаки, вызывающие сомнения в применимости принципа непрерывности деятельности экономического субъекта. Рассматривается деятельность экономического субъекта с точки зрения отрезка времени. Предлагается классификация признаков, оказывающих влияние на непрерывность деятельности по категориям событий в рассматриваемом отрезке временного периода. Приводятся примеры признаков, влияющих на принцип непрерывности деятельности, их влияние на бухгалтерскую отчетность, документирование процесса выявления признаков. Проведен анализ основных финансовых коэффициентов, характеризующих финансовое положение аудируемого лица, по результатам которого сделаны выводы о признаках вызывающих сомнение в непрерывности деятельности.

10. В диссертации предлагается алгоритм действий аудитора по проверке применимости аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности в целях формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Разработана авторская классификация признаков по определенным типам, указывающих на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность. Рассматриваются виды мнений аудитора в аудиторском заключении в соответствии с произведенной классификацией. Приводятся примеры мнений аудитора и других составляющих переменной части аудиторского заключения.

Таким образом, проведенные исследования и сформулированные по ним выводы позволяют обозначить принцип непрерывности деятельности как один из основополагающих при подготовке бухгалтерской отчетности. Такая трактовка объясняется интересом пользователей бухгалтерской отчетности к её прогнозной составляющей. Подтверждением достоверности

данных бухгалтерской отчетности является аудиторское заключение с выраженным в установленной форме мнением аудитора. Отчетность может быть достоверной во всех существенных аспектах, однако могут присутствовать признаки, указывающие на неспособность аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно. При таких условиях значение отчетности становится иным для её пользователей, даже при положительных результатах деятельности.

Полученные результаты и предложения могут быть использованы во внутренних стандартах саморегулируемых организаций аудиторов «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», что позволит повысить качество аудиторских услуг.

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 02.11.2013)
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "О бухгалтерском учете"
3. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "Об аудиторской деятельности"
4. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "Об акционерных обществах"
5. Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 29.12.2012) "Об обществах с ограниченной ответственностью"
6. Федеральный закон от 23.11.2009 N 261-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"
7. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 27.01.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности"
8. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности"
9. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от

22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности"

10. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры» Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности"
11. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности"
12. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности"
13. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении» Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности"
14. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства» Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 N 99н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности"
15. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"
16. Приказ Минфина РФ от 28.07.1994 N 100 (ред. от 26.12.1994) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия" ПБУ 1/94"

17. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 18.12.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)"
18. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)"
19. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"
20. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"
21. Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 N 56н (ред. от 20.12.2007) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)"
22. Приказ Минфина России от 13.12.2010 N 167н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)"
23. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99"
24. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99"
25. Приказ Минфина РФ от 29.04.2008 N 48н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)"
26. Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010)"

27. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 N 92н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000"
28. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)"
29. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)"
30. Приказ Минфина РФ от 02.07.2002 N 66н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02"
31. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 N 115н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02"
32. Приказ Минфина России от 10.12.2002 N 126н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02"
33. Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 N 105н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03"
34. Приказ Минфина РФ от 21.03.2000 N 29н "Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию"
35. Информация Минфина России N ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности"

36. Аманжолова Б. А. Роль аналитических процедур в исследовании систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля / Б. А. Аманжолова, А. В. Наумова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 12. – С. 49 – 55.
37. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. Пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» / К.К. Арабян. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 447 с.
38. Арабян К.К. Мнения в аудиторском заключении // Аудитор. – 2013. – № 6. – С. 24 – 29.
39. Аренс А., Лоббек Дж.К. Аудит: Пер. с англ./ Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
40. Балдин К.В., Белугина В.В., Галдицкая С.Н., Передеряев И.И. Банкротство предприятия анализ, учет и прогнозирование: Учебное пособие. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2007. – 376 с.
41. Балдин К.В., Быстров О.Ф., Рукусуев А.В. Антикризисное управление: макро- и микроуровень: Учебное пособие. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 316 с.
42. Баринов В.А. Антикризисное управление / Учеб. пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. С.310.
43. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие / Н.Д. Бровкина; под ред. М.В. Мельник. – М.: Магистр, 2007. – 382 с.
44. Булыга Р.П. Аудит: учебник/ под ред. Р.П. Булыги. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 431с.
45. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник; под ред. Р.П. Булыги. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
46. Бычкова С.М., Итыглова Е.Ю. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 432 с.

47. Бычкова С.М. Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008. – 160 с.
48. Бычкова С.М., Итыглова Е.Ю. Аудит: учеб. пособие/ под ред. Проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – 463 с.
49. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Риски искажения учетной информации: выявление в процессе аудита // Аудиторские ведомости. – 2010. – №12. – С. 25 – 29.
50. Воронина Л.И. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров / Л.И. Воронина. – М.: Издательство «Омега-Л», 2012. – 674 с.
51. Гетьман В.Г. Новые требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, порожденные экономическим кризисом // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2010. – №4. – С. 7 – 11.
52. Гладышева Ю.П. К нам едет аудитор. – М.: Бератор, 2004. – 216 с.
53. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с.
54. Дипиаза С. (младший), Экклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
55. Егорова И.С. Проблематика оценки непрерывности деятельности аудируемого лица // Аудитор. – 2013. - №3. – С. 38 – 44.
56. Ерохина Л.Д., Ерохин А.К., Шендерецка А.П., Ким И.А., Соколюк Н.В., Царева Н.А. Философия: курс лекций [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://abc.vvsu.ru/Books/filosofia/page0028.asp>
57. Жарковская Е.П. Антикризисное управление: учебник/ Е.П. Жарковская, Б.Е. Бродский. – М.: Омега-Л, 2006. – 356 с.
58. Захаров В.Ю. Понимание деятельности проверяемого субъекта в аудите. // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 12. – С. 5-8.
59. Ивашкевич В.Б. Практический аудит: учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2007. – 286 с.
60. Козменкова С.В. Формирование бухгалтерской информации в системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользования:

Монография / Под. ред. д.э.н., проф. Мизиковского Е.А. – Нижний Новгород: Нижегородская гос. с.-х. академия, 2002, - 338 с.

61. Козменкова С.В. Конкретизация планирования проверки с учетом особенностей объектов аудита. – М.: Международный бухгалтерский учет. - №45 (243). – 2012. – С. 42-48.
62. Корнеева Т.А. Контроль и ревизия в схемах и таблицах: учебное пособие / Корнеева Т.А., Мельник М.В. и др.; - М.: Эксмо, 2011. – 352 с.
63. Кочинев Ю.Ю., Виноградова О.И. Оценка риска существенного искажения вследствие ошибок или недобросовестных действий // Аудитор. – 2013. – № 3. – С. 45 – 48.
64. Краснов В.Д. Анализ деятельности аудируемого лица как основа суждения о непрерывности его функционирования / Краснов В.Д., Козменкова С.В.// Экономический анализ: теория и практика. – 2013. - № 44. – с. 39-49.
65. Краснов В.Д. Анализ факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности, и их влияние на финансовое положение организации / Краснов В.Д.// Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 43. – с. 37-43.
66. Краснов В.Д. Формирование аудиторского мнения, исходя из сомнения аудитора в непрерывности деятельности аудируемого лица / Краснов В.Д.// Экономика и предпринимательство. – 2013. - № 12 (ч.2). – с. 734-739.
67. Краснов В.Д. Особенности бухгалтерского учета при банкротстве и формировании ликвидационного баланса / Краснов В.Д.// Актуальные вопросы развития экономики России: теория и практика: Труды IV Международной научно-практической конференции. Ч.3 – Нижний Новгород: ВГИПУ, 2006. – с. 31 – 37.
68. Краснов В.Д. Система управления дебиторской задолженностью как инструмент сохранения принципа непрерывности деятельности / Краснов

- В.Д.// Наука и молодежь: Материалы VIII Всероссийской научно-практической конференции – Н.Новгород: ВГИПУ. – 2007. – с. 95 – 96.
69. Краснов В.Д. Подход к оценке аудиторского риска / Краснов В.Д.// XIV научная сессия ученых гуманитарных наук. Сборник тезисов. Нижний Новгород 2009. – с. 64 – 65.
70. Краснов В.Д. Оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности на различных этапах аудиторской проверки / Краснов В.Д., Козменкова С.В.// Международная научно-практическая конференция «Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики» Казань 2010. – с. 232 – 235.
71. Краснов В.Д. Подход к пониманию деятельности аудируемого лица / Краснов В.Д.// Международная научно-практическая конференция «Формирование и развитие инновационной экономики» Нижний Новгород 2010. – с. 435 – 437.
72. Краснов В.Д. Чистые активы компании как один из показателей оценки непрерывности деятельности аудируемого лица / Краснов В.Д.// I Всероссийская научно-практическая конференция «Проблемы и перспективы инновационного развития экономики в современном мире» Самара 2011. – с. 216 – 218.
73. Краснов В.Д. Сравнительная характеристика принципа непрерывности деятельности в Российской Федерации и МСФО / Краснов В.Д.// Материалы научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления предприятием: учетно-экономический аспект» Нижний Новгород 2011. – с. 83 – 85.
74. Куликова Л.И. Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности / Л.И. Куликова, К.А. Степанов. – Казань: Казан. Гос. ун-т, 2009. – 214 с.
75. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.

76. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
77. Кэмпбелл, Дэвид Р. Применение аудиторского суждения: комплексный кейс: Учеб.-метод. пособие: пер. с англ./ Дэвид Р. Кэмпбелл, Тимоти Дж. Фогэрти. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 196 с.
78. Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 448 с.
79. Массарыгина В.Ф. Допущение непрерывности деятельности организации в современных условиях // Аудиторские ведомости. 2009. № 10. С. 14 – 23.
80. Медведев М.Ю. Бухгалтерский академический словарь / авт.-сост. М.Ю. Медведев. – М.: Московская финансово-промышленная академия, 2011. – 656 с.
81. Международные стандарты аудита и контроля качества. Часть 1 (в 3 томах) // Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ) – 2012 год, Киров, 1616 с.
82. Мельник М.В. Экономический анализ в аудите: учебное пособие / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с.
83. Мельник М.В. Основы аудита: курс лекций / Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2007 – 208 с.
84. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах // Аудиторские ведомости. – 1999. - №8. – С. 24 – 33.
85. Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие / под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Экономистъ, 2004. – 555 с.
86. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 304 с.

87. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов: Монография. – Н.Новгород: Изд-во Нижегородского госуниверситета им. Н.И. Лобачевского, 2013. – 336 с.
88. Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие: для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 3-е изд., испр. и доп. – Москва: Омега-Л, 2007. – 248с.
89. Морозова Ж.А. Планирование в аудите: практическое руководство. М.: Налог Инфо, Статус-Кво 97, 2006. – 196 с.
90. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности. 2009/2010: В 2ч./Пер с англ. – М.:Альпина Публицерз, 2010 . – 1234 с .
91. Нечитайло А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И. А. Нечитайло. – Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 221 с.
92. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
93. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. Об объекте, предмете и принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1994. - №11. – С. 9 – 13.
94. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. Цели и сущность бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1994. № 10. – С. 17 – 21.
95. Овчинникова Н.Н. Потребительские кооперативы: оценка непрерывности деятельности // Аудиторские ведомости. – 2009. - №9. – С. 54-59.
96. Одегова Н.А. Общие принципы организации системы внутреннего контроля // Аудитор. – 2013. № 12. – С. 39 - 43.
97. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов/ Под. ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. – 18-е изд., стереотип. – М.: Русс. яз., 1986. – 797 с.

98. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
99. Пименов Н.А.. Система внутреннего контроля хозяйствующих субъектов в кризисный период: научно-практическое издание. - М.: «Библиотечка «Российской газеты», 2009. – 176 с
100. Подольский В.П. Аудит: учебник/ под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. 744 с.
101. Поздеев В.Л. Оценка непрерывности деятельности предприятия в анализе хозяйственной деятельности // Аудиторские ведомости. – 2012. - №1 – 2. – С. 22 – 28.
102. Проскуряков А.М. Аудит финансовой отчетности: Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур. – Вологда: «Издательство «Дарника», 2008. – 760 с.
103. Попов Р.А. Антикризисное управление: Учебник / Р.А. Попов. – М.:Вычш. Шк., 2005. – 429 с.
104. Попова Л.В. Учет и анализ банкротств: учебное пособие/ Л.В. Попова, И.А. Маслова. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 240с.
105. Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учебник/ В.В. Пугачев. – М.:Дело и Сервис, 2010. – 224с.
106. Пятов М.Л. Базовые принципы бухгалтерского учета / Серия «Теория для практиков», вып. 1/ - М.: ООО «1С-Публишинг», 2010. – 226 с.
107. Пятов М.Л. Ойген Шмаленбах и его теория динамического баланса / интернет-ресурс для бухгалтеров [Электронный ресурс] / режим доступа: <http://www.buh.ru/document-2132>.
108. Пятов М.Л. Принцип непрерывности деятельности субъекта учета / интернет-ресурс для бухгалтеров [Электронный ресурс] / режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1081>.
109. Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ. - М.: КРМС "Контакт", 1993. - 496 с.

110. Роженцова И. А. Аналитические процедуры на этапе планирования аудита // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 6. – С. 72 – 74.
111. Ряховская Ю.Ю. Проблемы исследования емкости и конкурентной среды рынка услуг// Экономика России: основные направления совершенствования: межвузовский сборник научных трудов. Выпуск №7. М.: ООО «Технологии стратегического менеджмента». 2004. – с.127 – 133.
112. Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: Монография. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 328с.
113. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: Монография. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 111с.
114. Сигел Дж., Шим Дж. Словарь бухгалтерских терминов: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VIII, 408 с.
115. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
116. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. М., ООО «1С-Публишинг», 2011, -638 с.
117. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособие / Я. В. Соколов. – М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
118. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практ. Пособие / Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 143 С.
119. Сотникова Л.В. Влияние фактора неопределенности на содержание аудиторского заключения // Бухгалтерский учет. - 2009. - № 9. С. 52 – 57.
120. Сотникова Л.В. Некорректное применение учетной политики // Аудиторские ведомости. 2011. N 4. С. 3 - 11.
121. Тарасова М. В. Аналитические процедуры как инструмент повышения качества аудиторской проверки // Аудитор. – 2005. – № 9. – С. 18 – 23.

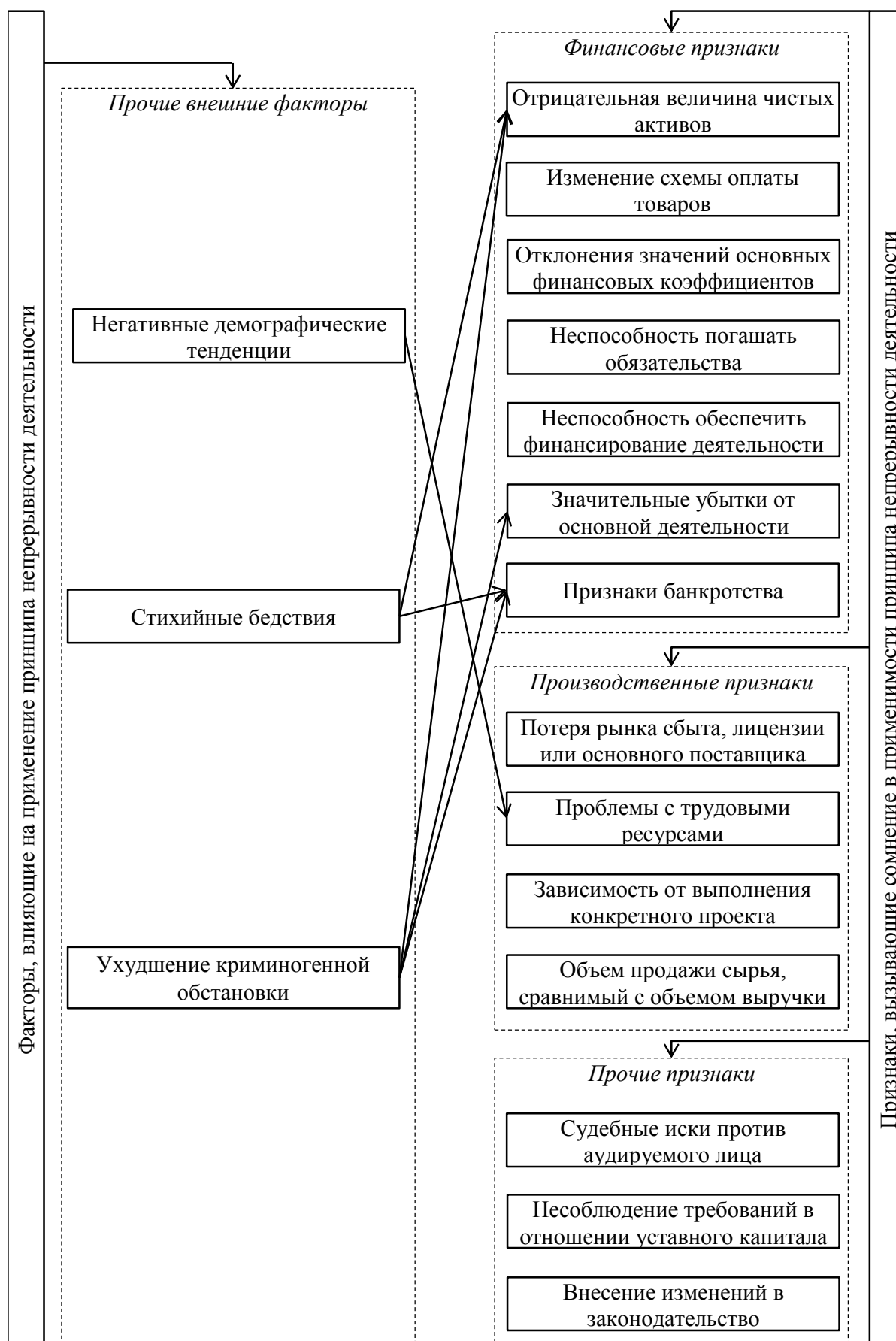
122. Тимченко В.А. Криминалистическая диагностика преступлений по данным бухгалтерской информации: Монография. – Н. Новгород: Нижегородская академия МВД РФ, 2000. – 238 с.
123. Ушаков Д.Н. Толковый словарь современного русского языка, Д.Н. Ушаков – М.: «Аделант», 2012. – 800 с.
124. Федоренко И.В. Аудит: расширяем границы науки (теория и методология): Монография. – М.: Инфра-М, 2013. – 100 с.
125. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576.
126. Цыганков К. Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись / К. Ю. Цыганков. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 384 с.
127. Цыганков К.Ю. История учетной мысли \ К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013. – 544 с.
128. Чернова М.В. Аудит при банкротстве экономического субъекта: методологические основы // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 2. С. 11 – 17.
129. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2004.- 410 с.
130. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./Под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
131. Юшкова С.Д. Система внутреннего контроля - механизм для снижения рисков // Аудиторские ведомости. – 2011.– № 2. – С. 36 – 43.

Приложение 1

Влияние макроэкономических факторов на признаки неприменимости принципа непрерывности

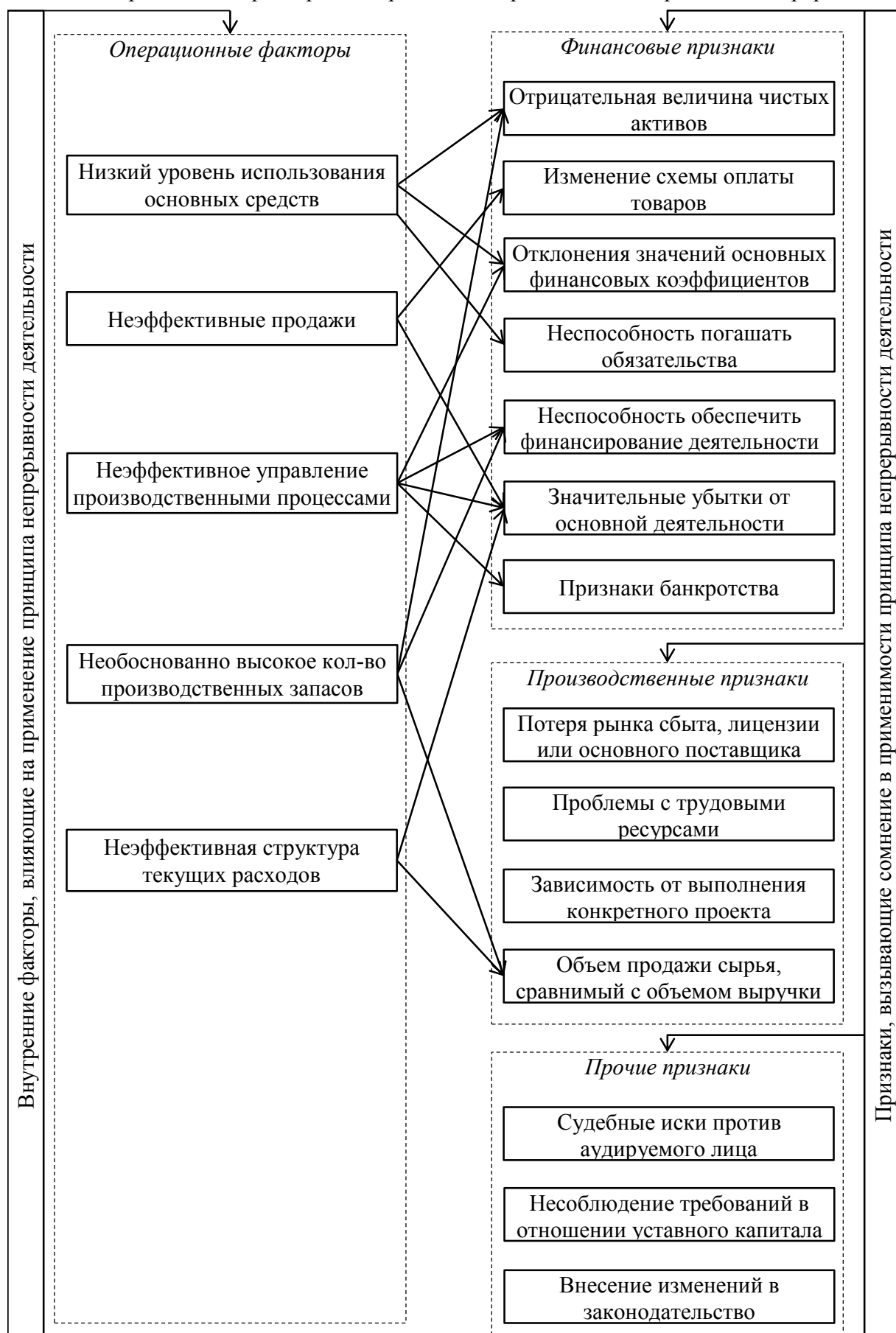






Приложение 4

Влияние операционных факторов на признаки неприменимости принципа непрерывности



Влияние инвестиционных факторов на признаки неприменимости принципа непрерывности





Приложение 7

Обязательные раскрытия в учетной политике и бухгалтерской отчетности

Раскрытия в учетной политике	Раскрытия в бухгалтерской отчетности
Активы	
Нематериальные активы	
Раскрыта ли информация о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства [28, п.40]	Раскрыта ли информация о фактической [первоначальной] стоимости или текущей рыночной стоимости с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года [28, п.41]
Раскрыта ли информация о сроках полезного использования нематериальных активов [28, п.40]	Раскрыта ли информация о стоимости списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов [28, п.41]
Раскрыта ли информация о способах определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка [28, п.40]	Раскрыта ли информация о сумме начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования [28, п.41]
Раскрыта ли информация об изменениях способов определения амортизации нематериальных активов [28, п.40]	Раскрыта ли информация о фактической [первоначальной] стоимости или текущей рыночной стоимости нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделение существенных факторов [28, п.41]
Раскрыта ли информация об изменениях сроков полезного использования нематериальных активов [28, п.40]	Раскрыта ли информация о стоимости переоцененных нематериальных активов, а также о фактической [первоначальной] стоимости, сумме дооценки и уценки таких нематериальных активов [28, п.41]

	Раскрыта ли информация о стоимости нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения [28, п.41]
	Раскрыта ли информация о наименовании нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды [28, п.41]
	Раскрыта ли информация о наименовании, фактической [первоначальной] стоимости или текущей рыночной стоимости, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности [28, п.41]
	Раскрыта ли информация о нематериальных активах, созданных самой организацией [28, п.41]
Основные средства	
Раскрыта ли информация о способах стоимостной оценки по каждой группе объектов основных средств [20, п.п. 8, 9, 10, 11, 32]	Раскрыта ли информация о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по существенным видам основных средств на начало и конец отчетного периода [20, п. 32]
Раскрыта ли информация о способах начисления амортизации и ее нормы по каждой группе объектов основных средств [20, п.п. 17, 18, 32]	Раскрыта ли информация об изменении стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации [20, п. 32]

Раскрыта ли информация о порядке проведения переоценки основных средств [20, п.п. 15]	Раскрыта ли информация об объектах основных средств стоимость которых не погашается [20, п. 32]
Раскрыта ли информация о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс[20]	Раскрыта ли информация о переданных в аренду объектах основных средств [20, п. 32]
	Раскрыта ли информация об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности [20, п. 32]
	Раскрыта ли информация об объектах основных средств, принятых в эксплуатацию и находящихся на государственной регистрации [20, п. 32]
	Раскрыта ли информация о предстоящих лизинговых платежах в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга [20]
НИОКР	
Раскрыты ли способы списания расходов по НИОКР [31, п.17]	Раскрыта ли информация о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ [31, п.16]
Раскрыты ли положения о сроках применения результатов НИОКР [31, п.17]	Раскрыта ли информация о сумме расходов по НИОКР, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и [или] на прочие расходы [31, п.16]
	Раскрыта ли информация о сумме расходов по незаконченным НИОКР [31, п.16]
Финансовые вложения	
Раскрыты ли способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам [видам] [32, п. 42]	Раскрыты ли последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии [32, п. 42]

Раскрыты ли критерии классификации финансовых вложений [32, п. 19, 41]	Раскрыта ли стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется [32, п. 42]
Определена ли единица бухгалтерского учета финансовых вложений [32, п. 5]	Раскрыта ли разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость [32, п. 42]
	Раскрыта ли по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным п.22 32 [32, п. 42]
	Раскрыты ли стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом [32, п. 42]
	Раскрыты ли стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам [кроме продажи] [32, п. 42]
	Раскрыты ли данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, признанного прочим доходом, сумм резерва, использованного в отчетном периоде [32, п. 42]
	Раскрыты ли данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, признанного прочим доходом, сумм резерва, использованного в отчетном периоде [32, п. 42]

	Раскрыты ли по долговым ценным бумагам и предоставленным займам – данные об их оценки по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования [32, п. 42]
Запасы	
	Раскрыта ли информация о способах оценки МПЗ по их группам [видам] [19, п. 27]
	Раскрыта ли информация о последствиях изменений способов оценки МПЗ [19, п. 27]
	Раскрыта ли информация о стоимости МПЗ, переданных в залог [19, п. 27]
	Раскрыты ли сведения о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей [19, п. 27]
Капитал и резервы	
	Раскрыта ли информация о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ [18, п.27]
Обязательства	
Раскрыты ли способы учета организацией векселедателем начисленных процентов по причитающемуся к оплате векселю 29 [п. 15]	Раскрыта ли информация о наличии и изменении величины обязательств по займам [кредитам] [29, п.17]
Раскрыты ли способы учета организацией эмитентом начисленных процентов [дисконта] по причитающейся к оплате облигации 29 [п. 16]	Раскрыта ли информация о суммах процентов, причитающихся к оплате заимодавцу [кредитору], подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов [29, п.17]

Раскрыты ли способы учета дополнительных расходов по займам 29 [п. п. 6 и 8]	Раскрыта ли информация о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы [29, п.17]
Раскрыты ли способы учета процентов по привлеченным кредитам и займам 29 [п. 7]	Раскрыта ли информация о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций [29, п.17]
	Раскрыта ли информация о сроках погашения займов [кредитов] [29, п.17]
	Раскрыта ли информация о суммах дохода от временного использования средств полученного займа [кредита] в качестве долгосрочных и [или] краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и [или] изготовлением инвестиционного актива [29, п.17]
	Раскрыта ли информация о суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу [кредитору], по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и [или] изготовлением инвестиционного актива [29, п.17]
	Раскрыта ли информация о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежах организации [18, п.27]
Отчет о финансовых результатах	
Раскрыты ли положения учетной политики о порядке признания выручки [23, п.17, п.п. а]	Подразделены ли доходы на выручку и прочие доходы [23, п.18]
Раскрыты ли положения учетной о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности [23, п.17, п.п. б]	Раскрыта ли выручка и прочие доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период по каждому виду деятельности в отдельности [23, п.18.1]

Раскрыты ли положения обеспечивающие построение информации в бухгалтерском учете о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. [23 п.21]	Раскрыты ли информация в отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств [оплату] неденежными средствами, в том числе: [23, п.19]
Раскрыты ли положения учетной о порядке признания коммерческих и управленческих расходов [24, п.20]	а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;
	б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
	в) способ определения стоимости продукции [товаров], переданной организацией.
	Раскрыты ли прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков [например, доходы будущих периодов] [23, п.20]
	Раскрыты ли расходы в разрезе обычных видов деятельности и прочих расходов [24, п.21]
	В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, показывается ли соответствующая каждому виду часть расходов. [24, п. 21]
	Раскрыта ли информация относительно расходов по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат [24, п. 22]

	Раскрыта ли информация относительно изменения величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году [24, п.22]
	Раскрыта ли информация, касающаяся расходов, равных величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов [предстоящих расходов, оценочных резервов и др.] [24, п.22]
	Раскрыта ли информация о прочих расходах организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно. [24, п.23]
	Раскрыта ли информация о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях [18, п.27]
<i>Совокупные раскрытия в бухгалтерской отчетности</i>	
<i>Непрерывность деятельности</i>	
Если существует 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. [17, п.20]	
Уместные условия и события, дающие повод к обоснованному сомнению относительно способности субъекта продолжать непрерывную деятельность в течении 12 месяцев года, следующего за отчетным.	
Возможное влияние таких событий и условий	
Оценка руководством значения этих условий и событий	
Планы руководства для преодоления неблагоприятных последствий условий или событий	

<i>Информация по сегментам</i>
Раскрыты ли в пояснениях к бухгалтерской отчетности информация по отчетным сегментам: а) общую информацию; б) показатели отчетных сегментов; в) способы оценки показателей отчетных сегментов; г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах; [26, п.22]
Раскрыты ли по каждому отчетному сегменту следующие показатели: а) финансовый результат [прибыль или убыток] за отчетный период; б) общая величина активов на отчетную дату; в) общая величина обязательств на отчетную дату. [26, п.24]
Раскрыты ли следующие показатели по каждому отчетному сегменту: а) выручка от продаж покупателям [заказчикам] организации; б) подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами; в) проценты [дивиденды] к получению; г) проценты к уплате; д) величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам; е) иные существенные доходы и расходы; ж) налог на прибыль организаций. [26, п.25]
Раскрыта ли информация об оценке показателей по каждому отчетному сегменту: а) порядок учета операций между отчетными сегментами; б) характер различий между: показателем прибыли [убытка] организации до налогообложения и совокупным показателем прибыли [убытка] отчетных сегментов; показателями активов и обязательств организации и совокупными показателями активов и обязательств отчетных сегментов; в) характер изменений способов оценки показателей, используемых для определения финансового результата [прибыли, убытка] отчетного сегмента, по сравнению с предшествующими периодами и влияние таких изменений на финансовый результат [прибыль, убыток] отчетного сегмента в отчетном периоде; г) описание различий в распределении данных между отчетными сегментами и их влияние на показатели этих сегментов в случаях, когда способ распределения выручки и расходов отличается от способа распределения активов и обязательств, с которыми эти выручка и расходы связаны. [26, п.27]

Раскрыты ли результаты сопоставления суммарной величины следующих существенных показателей отчетных сегментов, включая показатели прочих сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации: а) суммарной величины выручки всех отчетных сегментов с показателем выручки организации; б) суммарной величины показателей прибыли [убытка] отчетных сегментов с показателем прибыли [убытка] до налогообложения либо показателем чистой прибыли [убытка] за отчетный период, если организация распределяет на отчетные сегменты налог на прибыль организаций; в) суммарной величины активов отчетных сегментов с величиной активов организации; г) суммарной величины обязательств отчетных сегментов с величиной обязательств организации; д) суммарной величины каждого существенного показателя, раскрываемого в отношении отчетных сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации. [26, п.28]
Раскрыта ли другая информация по сегментам [26, п.29-32]
<i>События после отчетной даты</i>
Внесены ли изменения в раскрываемую информацию, относящуюся к условиям, существовавшим на отчетную дату, с учетом последних данных об условиях, полученных после отчетной даты [21, п. 9] Раскрыты ли данные, в отношении событий, не требующих каких-либо корректировок, способных помешать пользователям сделать правильные оценки и принять соответствующие решения [21, п.п. 10, 11]: -характер события; -расчетная оценка финансовых последствий; -объяснения невозможности вынесения расчетной оценки.
<i>Условные факты хозяйственной деятельности</i>
Раскрыта ли информация по каждому условному обязательству [22, п.п. 24, 25]: -описание условного обязательства; -ожидаемый срок погашения обязательства; -указание неопределенности в отношении суммы и срока погашения.
Раскрыта ли информация об условных активах за отчетный период [при высокой вероятности получения актива] [22, п.п. 27]
Раскрыта ли информация о случаях возникновения оценочных обязательств и условных обязательств в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, с указанием взаимосвязи между соответствующими оценочными обязательствами и условными обязательствами [22, п.п. 26]

В редких обстоятельствах, когда раскрытие некоторой или всей требуемой информации может, как ожидается, нанести серьезный ущерб положению организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта, организация может не раскрывать информацию. В таком случае, раскрыты ли общий характер условного факта и причина, по которой более подробная информация не раскрывается [22, п. 24]
<i>Связанные стороны</i>
Раскрыт ли характер отношений между связанными сторонами при наличии контроля, независимо от того, проводились ли операции между ними или нет [25, п.13]
Раскрыта ли следующая информация об операциях со связанными сторонами [25, п.10]: -характер отношений; -виды операций; -объем операций каждого вида; -стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям; -условия и сроки осуществления [завершения] расчетов по операциям, а также форму расчетов; -величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; -величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.
<i>Прибыль, приходящаяся на одну акцию</i>
Раскрыта ли в бухгалтерской отчетности акционерного общества информация о прибыли, приходящейся на одну акцию [34, п. 16]: -базовая прибыль [убыток] на акцию; -Величина базовой прибыли, используемая при расчете -средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемое при расчете; -разводненная прибыль [убыток] на акцию; -величина скорректированной базовой прибыли [убытка], используемая при расчете; -скорректированное средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемое при расчете;
Раскрыта ли любая существенная информация в отношении показателей базовой и разводненной прибыли [убытка] на акцию [приказ МФ РФ №29н, от 21.03.2000, п. 19]
<i>Государственная помощь</i>
Отражен ли в бухгалтерском балансе остаток средств целевого финансирования в части предоставленных организации бюджетных средств как доход будущих периодов либо обособленно как краткосрочные обязательства [ПБУ 13/2000, п.20]

Отражены ли суммы бюджетных средств, признанные в учете в качестве доходов, в составе прочих доходов, как активы, полученные безвозмездно [ПБУ 13/2000, п.21]
Отражены ли суммы бюджетных средств, признанные в учете в прошлые годы в качестве доходов, но подлежащие возврату, в составе прочих расходов в качестве убытков прошлых лет, признанных в отчетном году [ПБУ 13/2000, п.21]
Раскрыта ли следующая информация в отношении государственной помощи [ПБУ 13/2000, п.21]: -характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году; -назначение и величина бюджетных кредиторов; -характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды -невыполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные события.
<i>Прекращаемая деятельность</i>
Раскрыта ли в отчете о финансовых результатах и в пояснениях к отчетности информация о [ПБУ 16/02, п.п. 11, 12]: -суммах доходов, расходов и прибыли до налогообложения или убытка, связанных с прекращаемой деятельностью, а также соответствующая сумма налога на прибыль; -суммах любой прибыли или убытка, которая признается при выбытии активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, и соответствующая сумма налога на прибыль.
Раскрыта ли в отчете о движении денежных средств следующая информация [ПБУ 16/02, п 11]: -Суммы чистых потоков денежных средств, относящихся к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в рамках прекращаемой деятельности.
Раскрыта ли в пояснениях к отчетности следующая информация [ПБУ 16/02, п.п. 11, 18, 19, 20, 22]: -описание прекращаемой деятельности; -Операционные или географические сегменты, в которых отражена прекращаемая деятельность; -дата и характер события для первоначального раскрытия информации; -Дата и период, в котором ожидается прекращение деятельности; -балансовые величины на отчетную дату всех активов и обязательств, выбытие которых планируется в рамках прекращения деятельности; -раскрытие факта и его влияния, если организация прерывает или отменяет план, который ранее представлялся в отчетности как план по прекращению деятельности; -чистая продажная цена, полученная или ожидаемая от продажи активов.

По которым компания заключила один или более договоров купли-продажи, а также ожидаемое время их исполнения и балансовую стоимость таких активов;

-описание любых существенных изменений в суммах или времени движения денежных средств, относящихся к активам и обязательствам, предназначенным к выбытию или погашению, а также причины этих изменений;

-скорректированная информация за предыдущие периоды, которые представлены в финансовой отчетности, подготовленной после первоначального раскрытия информации, целью выделения активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств, относящихся к продолжающейся и прекращаемой деятельности;

-последствия признания прекращаемой деятельности после окончания отчетного периода, но до даты подписания финансовой отчетности.

Участие в совместной деятельности

Раскрыта ли информация об участии в совместной деятельности [33, п. 22]:

-цель совместной деятельности и вклад в нее;

-способ извлечения экономической выгоды или дохода;

-классификация отчетного сегмента;

-стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;

-суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Перечень вопросов о деятельности аудируемого лица,
подлежащих рассмотрению

		Этап: Предварительное планирование
Информация о деятельности клиента и среде его функционирования		
Наименование аудируемого лица	<u>ЗАО «Фортуна»</u>	
Адрес	<u>603000, г. Нижний Новгород, пр-т. Гагарина, д.100</u>	
Вид деятельности	<u>Производство мебели</u>	
Проверяемые период \ Дата составления отчетности	<u>01.01. – 31.12.2012г. \ 04.03.2013г.</u>	
Информация об акционерах (собственниках)		
ФИО физического лица \ наименование юридического лица	Доля в собственност и, %	Участие в деятельности
<i>ООО «Галактика»</i>	55	<i>Член совета директоров</i>
<i>ООО «Меркурий»</i>	25	<i>Член совета директоров</i>
<i>ООО «Планета»</i>	20	<i>Член совета директоров</i>
Руководители аудируемого лица		
ФИО	Должность	Обязанности
<i>Иванов Иван Иванович</i>	<i>Ген. директор</i>	<i>Общее руководство</i>
<i>Петров Петр Петрович</i>	<i>Фин. директор</i>	<i>Управление денежными ресурсами</i>
<i>Сидорова Маргарита Васильевна</i>	<i>Гл. бухгалтер</i>	<i>Организация учета и формирование отчетности</i>
Раздел 1: Внешняя среда (Вид экономической деятельности и бизнес аудируемого лица)		
8. Вид деятельности, в которой работает клиент	Деревообрабатывающая промышленность, мебельное производство	
9. Состояние экономики	Стабильное	
10. Требования к учету и отчетности в экономической деятельности	Общие для ЗАО	
11. Сезонность деятельности	Нет	
12. Особенности деятельности	Нет	
13. Особенности налогового учета	Общая система налогообложения	
14. Налоговые льготы	Нет	
Основные виды выпускаемой продукции: <u>Продукция X</u> <u>Продукция Y</u> <u>Продукция Z</u>		

Характеристика структуры рынка выпускаемых видов продукции

Характеристика структуры рынка продукции X

Показатели	2010г	2011г	2012г
Общее количество продавцов	7	7	7
Коэффициент концентрации CR-3	76	71	68
Индекс Герфиндаля-Гиршмана ННІ	2039	1901	1850

Характеристика структуры рынка продукции Y

Показатели	2010г	2011г	2012г
Общее количество продавцов	11	11	11
Коэффициент концентрации CR-3	56	62	64
Индекс Герфиндаля-Гиршмана ННІ	1427	1604	1729

Характеристика структуры рынка продукции Z

Показатели	2010г	2011г	2012г
Общее количество продавцов	6	6	6
Коэффициент концентрации CR-3	84	81	80
Индекс Герфиндаля-Гиршмана ННІ	3015	2850	2830

Доля аудируемого лица, занимаемая на рынках, %

Рынок продукции	2010г	2011г	2012г
Продукция X	29	25	27
Продукция Y	11	9	7
Продукция Z	4	3	4

Раздел 2 : Внутренняя среда (Общая информация)

Показатель	Значение
7. Тип заказа	<i>Аудит</i>
8. Независимость	<i>Угрозы принципу независимости не выявлены</i>
9. Наличие финансовой отчетности за предыдущие и проверяемый года	<i>Да</i>
10. Замена аудиторской фирмы?	<i>Да</i>
11. Причина замены:	<i>Решение собрания акционеров</i>
12. Имеется ли на предприятии следующее:	
- Главный бухгалтер	<i>Да</i>
- Планирование доходов и расходов	<i>Формальное</i>
- Система, обеспечивающая калькулирования затрат на производство	<i>Нет</i>
- Информационная система, связанная с подготовкой отчетности	<i>Да</i>
- Учетная \ кредитная политика	<i>Да \ Да</i>

Продолжение РД-1

Вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерского баланса ЗАО "Фортуна"

Наименование показателя	На 31.12.2012	Доля в валюте баланса (%)	На 31.12.2011	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)	На 31.12.2010	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)
АКТИВ												
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ												
Нематериальные активы	43	0,01	39	0,01	0,00	4	10,26	39	0,01	0,00	0,00	0,00
Результаты исследований и разработок												
Нематериальные поисковые активы												
Материальные поисковые активы												
Основные средства	147 569	38,30	108 576	31,60	6,70	38 993	35,91	99 132	32,60	-1,00	9 444,00	9,53
Доходные вложения в материальные ценности												
Финансовые вложения	155	0,04	341	0,10	-0,06	-186	-54,55	251	0,08	0,02	90,00	35,86
Отложенные налоговые активы												
Прочие внеоборотные активы	10 007	2,60			2,60	10 007	100,00					
Итого по разделу I	157 774	40,95	108 956	31,71	9,23	48 818	44,81	99 422	32,69	-0,98	9 534,00	9,59
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ												
Запасы	50 999	13,24	94 563	27,52	-14,29	-43 564	-46,07	81 288	26,73	0,79	13 275,00	16,33
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	13 455	3,49	19 863	5,78	-2,29	-6 408	-32,26	16 987	5,59	0,20	2 876,00	16,93
Дебиторская задолженность	143 521	37,25	80 632	23,47	13,78	62 889	78,00	71 544	23,53	-0,06	9 088,00	12,70
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1 677	0,44	4 890	1,42	-0,99	-3 213	-65,71	10 500	3,45	-2,03	-5 610,00	-53,43
Денежные средства и денежные эквиваленты	17 890	4,64	34 658	10,09	-5,44	-16 768	-48,38	24 358	8,01	2,08	10 300,00	42,29
Прочие оборотные активы												
Итого по разделу II	227 542	59,05	234 606	68,29	-9,23	-7 064	-3,01	204 677	67,31	0,98	29 929,00	14,62
БАЛАНС	385 316	100,00	343 562	100,00	X	41 754	12,15	304 099	100,00	X	39 463,00	12,98

Продолжение РД-1

Наименование показателя	На 31.12.2012	Доля в валюте баланса (%)	На 31.12.2011	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)	На 31.12.2010	Доля в валюте баланса (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)
ПАССИВ												
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ												
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	15 000	3,89	15 000	4,37	-0,47	0	0,00	15 000	4,93	-0,57	0,00	0,00
Собственные акции, выкупленные у акционеров	()		()					()				
Переоценка внеоборотных активов												
Добавочный капитал (без переоценки)												
Резервный капитал	544	0,14	6 403	1,86	-1,72	-5 859	-91,50	5 697	1,87	-0,01	706,00	12,39
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	47 877	12,43	80 832	23,53	-11,10	-32 955	-40,77	78 521	25,82	-2,29	2 311,00	2,94
Итого по разделу III	63 421	16,46	102 235	29,76	-13,30	-38 814	-37,97	99 218	32,63	-2,87	3 017,00	3,04
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА												
Заемные средства	168 369	43,70	51 325	14,94	28,76	117 044	228,04	31 700	10,42	4,51	19 625,00	61,91
Отложенные налоговые обязательства												
Оценочные обязательства												
Прочие обязательства												
Итого по разделу IV	168 369	43,70	51 325	14,94	28,76	117 044	228,04	31 700	10,42	4,51	19 625,00	61,91
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА												
Заемные средства	13 795	3,58	24 560	7,15	-3,57	-10 765	-43,83	59 741	19,65	-12,50	-35 181,00	-58,89
Кредиторская задолженность	139 211	36,13	164 461	47,87	-11,74	-25 250	-15,35	112 341	36,94	10,93	52 120,00	46,39
Доходы будущих периодов	520	0,13	981	0,29	-0,15	-461	-46,99	1 099	0,36	-0,08	-118,00	-10,74
Оценочные обязательства												
Прочие обязательства												
Итого по разделу V	153 526	39,84	190 002	55,30	-15,46	-36 476	-19,20	173 181	56,95	-1,65	16 821,00	9,71
БАЛАНС	385 316	100,00	343 562	100,00	X	41 754	12,15	304 099	100,00	X	39 463,00	12,98

Окончание РД-1

Вертикальный и горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах ЗАО "Фортуна"

Наименование показателя	За 2012 год	Доля в выручке (%)	За 2011 год	Доля в выручке (%)	Изменение доли	Отклонения (тыс.руб)	Отклонения (%)
Выручка	272 352	100,00	305 034	100,00	-	-32 682,00	-10,71
Себестоимость продаж	(224 554)	82,45	(239 887)	78,64	3,81	-15 333,00	-6,39
Валовая прибыль (убыток)	47 798	17,55	65 147	21,36	-3,81	-17 349,00	-26,63
Коммерческие расходы	(2 669)	0,98	(4 588)	1,50	-0,52	-1 919,00	-41,83
Управленческие расходы	(19 780)	7,26	(22 587)	7,40	-0,14	-2 807,00	-12,43
Прибыль (убыток) от продаж	25 349	9,31	37 972	12,45	-3,14	-12 623,00	-33,24
Проценты к получению	871	0,32	976	0,32	0,00	-105,00	-10,76
Проценты к уплате	(1 906)	0,70	(2 104)	0,69	0,01	-198,00	-9,41
Прочие доходы	3 513	1,29	3 934	1,29	0,00	-421,00	-10,70
Прочие расходы	(9 259)	3,40	(10 371)	3,40	0,00	-1 112,00	-10,72
Прибыль (убыток) до налогообложения	18 568	6,82	30 407	9,97	-3,15	-11 839,00	-38,94
Текущий налог на прибыль	(1 957)	0,72	(4 178)	1,37	-0,65	-2 221,00	-53,16
Чистая прибыль (убыток)	16 611	6,10	26 229	8,60	-2,50	-9 618,00	-36,67

Приложение 9
Рабочий документ (РД-2)

Обзорный тест оценки системы внутреннего контроля по продажам				Этап: Планирование	
Наименование аудируемого лица			_____ <i>ЗАО «Фортуна»</i> _____		
Адрес			_____ <i>603000, г. Нижний Новгород, пр-т. Гагарина, д.100/5</i> _____		
Вид деятельности			_____ <i>Производство мебели</i> _____		
Проверяемые период \ Дата составления отчетности			_____ <i>01.01. – 31.12.2012г.\ 04.03.2013г.</i> _____		
№ п/п.	Вопрос	Ответ			Комментарии
		«Да»	«Нет»	Не применимо или нет данных	
1.	Обязателен ли заказ покупателя по всем продажам с отсрочкой платежа?	✓			<i>Особенностью аудируемого лица является использование внутреннего документа «Заказ покупателя», в котором фиксируются все внутренние процессы, начиная с желания покупателя приобрести продукцию, заканчивая отгрузкой, отсрочкой платежа и оплатой.</i>
2.	Используются и учитываются ли предварительно пронумерованные бланки заказа покупателя?	✓			<i>Оформление заказа осуществляется в электронном виде с использованием информационной системы «1С Предприятие», нумерация присваивается автоматически при оформлении заказа.</i>
3.	Установлены ли ограничения по отсрочке платежа в отношении каждого покупателя?	✓			<i>Аудируемое лицо имеет задокументированную кредитную политику, в соответствии с которой руководство устанавливает для каждого покупателя определенные сроки отсрочки платежа на основании представленной бухгалтерской отчетности контрагента и прошлых операций.</i>

Продолжение РД-2

4.	Является ли обязательным одобрение руководством превышения максимальной суммы отсрочки платежа для покупателей?	✓			<i>Такое решение принимается руководством индивидуально для каждого покупателя на основании задокументированной кредитной политики аудируемого лица.</i>
5.	Ведется ли список одобренных покупателей?	✓			<i>Аудируемое лицо ведет реестр контрагентов, которым в соответствии с задокументированной кредитной политикой предоставлена возможность отгрузки без предоплаты.</i>
6.	Имеется ли система одобрения отсрочки платежа до отгрузки продукции?	✓			<i>Разрешение на отгрузку выносится руководителем аудируемого лица по представлению отдела продаж при использовании документа «Заказ покупателя»</i>
7.	Является ли обязательным одобрение отгрузки продукции без частичной или полной оплаты?	✓			<i>В соответствии с внутренними правилами решение об отгрузке без предоплаты выносится руководителем аудируемого лица и фиксируется в документе «Заказ покупателя».</i>
8.	Имеют ли сквозную нумерацию документы на продажу?	✓			<i>Оформление осуществляется в электронном виде с использованием информационной системы «1С Предприятие», нумерация присваивается автоматически при операциях продажи.</i>
9.	Сравнивается ли количество отгруженной продукции с указанной в документах на продажу?	✓			<i>При отгрузке работники отдела сбыта производят сверку.</i>
10.	Используются и учитываются ли пронумерованные отгрузочные документы?	✓			<i>Оформление отгрузочных документов осуществляется с использованием информационной системы «1С Предприятие», нумерация присваивается автоматически при оформлении документа.</i>
11.	Обязательна ли сверка переданной продукции между аудируемым лицом и транспортной организацией?			✓	<i>Аудируемое лицо для доставки своей продукции покупателям, пользуются услугами сторонних транспортных организаций, во внутренних документах отсутствует описание такой процедуры.</i>

Окончание РД-2

12.	Проводится ли сверка отгрузочных документов со счет-фактурами?	✓			<i>Бухгалтерия аудируемого лица и отдел сбыта производят ежеквартальные сверки.</i>
13.	Надежно ли защищены заказы покупателей, отгрузочные документы и счета фактуры?		✓		<i>Заказы покупателей распечатываются на бумажный носитель по окончании исполнения заказа, до этого момента они хранятся в информационной системе, отгрузочные документы хранятся отделом сбыта в течение квартала, по окончании сдаются в бухгалтерию.</i>
14.	Хорошо ли понятны каждому сотруднику его обязанности?		✓		<i>При устном опросе работников отделов сбыта, продаж, и склада готовой продукции назывались дублирующие обязанности.</i>

Приложение 10
Рабочий документ (РД-3)

Этап: Планирование				
Понимание внутреннего контроля по продажам (заполняется на основании РД-2 и других аудиторских процедур)				
Наименование аудируемого лица	<u>ЗАО «Фортуна»</u>			
Адрес	<u>603000, г. Нижний Новгород, пр-т. Гагарина, д.100/5</u>			
Вид деятельности	<u>Производство мебели</u>			
Проверяемые период \ Дата составления отчетности	<u>01.01. – 31.12.2012г. \ 04.03.2013г.</u>			
Подразделения аудируемого лица участвующие в продажах				
Отдел продаж	Финансовый отдел	Склад готовой продукции	Отдел сбыта	Бухгалтерия

Приложение 11

Рабочий документ (РД-4)

		Этап: Планирование		
Оценка риска контроля по продажам (заполняется на основании РД-2, РД-3 и других аудиторских процедур)				
Наименование аудируемого лица		<u>ЗАО «Фортуна»</u>		
Адрес	<u>603000, г. Нижний Новгород, пр-т. Гагарина, д.100/5</u>			
Вид деятельности	<u>Производство мебели</u>			
Проверяемые период \ Дата составления отчетности		<u>01.01. – 31.12.2012г. \ 04.03.2013г.</u>		
№ п\п	Средства и процедуры контроля	Сильные стороны	Слабые стороны	Риск контроля
1.	Покупатель желающий приобрести продукцию с отсрочкой платежа должен пройти одобрение руководством аудируемого лица в соответствии с установленным в организации регламентом.	Наличие внутреннего регламента по одобрению отгрузки без оплаты.	Для постоянных покупателей процедура соблюдается формально	Заключается в том, что продукция будет отгружена неплатежеспособному покупателю.
2.	Руководство аудируемого лица должно утверждать цены и условия продаж.	Руководство утверждает цены и доводит до отдела продаж	Отсутствие утвержденных цен в других подразделениях организации участвующих в продаже и отгрузке	Склад готовой продукции, отдел сбыта и бухгалтерия не имеют соответствующего средства контроля для сравнения документов из других подразделений
3.	Руководство аудируемого лица должно устанавливать процедуры для обработки операций по продаже продукции.	Предусмотрен единый внутренний документ «Заказ покупателя»	Часть работников не понимают схемы движения такого документа	Данное средство контроля неспособно будет предотвратить несанкционированные выбытие активов

Окончание РД-4

4.	Отгрузка без предоплаты должна одобряться только тем покупателям, которые соответствуют установленным критериям.	Ведение реестра покупателей с положительной историей оплаты. Расчет платежеспособности на основе данных бухгалтерской отчетности покупателя	Документ ведется формально	Продукция будет отгружена неплатежеспособному покупателю.
5.	Для отгрузки продукции должно быть разрешение.	Оформляется документально	---	---
6.	Каждый заказ имеющий разрешение должен быть отгружен своевременно.	Предусмотрен единый внутренний документ «Заказ покупателя»	Часть работников не понимают схемы движения такого документа	Риск просрочки выполнения обязательств
7.	Только произведенные отгрузки должны приводить к составлению товарной накладной.	Предусмотрен единый внутренний документ «Заказ покупателя»	Периодическое оформление товарной накладной «на будущее»	Выбытие одного и того же объекта может произойти дважды
8.	Выписка товарной накладной должна быть идентифицирована с выбытием конкретных активов	Предусмотрен единый внутренний документ «Заказ покупателя»	Формальная сверка наименования отгружаемой продукции	Образование излишков и недостач
9.	Выписка товарной накладной должна быть идентифицирована с формированием дебиторской (кредиторской) задолженности по соответствующему покупателю.	Предусмотрен единый внутренний документ «Заказ покупателя»	Сверка с подразделениями ежеквартальная	Искажение информации по дебиторской и кредиторской задолженности на счетах бухгалтерского учета в течении квартала
10.	Доступ к заказам, отгрузочным документам, счетам-фактурам должен быть защищен.	Наличие архива в каждом отделе.	Сверка с подразделениями ежеквартальная	Из-за редких сверок документов между подразделениями возможна утрата первичных документов подтверждающих отгрузку.