

Спиридонов П.А.

Современное состояние проблемы

- Внимание к обеспечению непрерывности бизнеса обострилось после трагических событий 11 сентября 2001 года в США, когда в результате террористического акта возникла угроза остановки деловых операций ряда компаний.

В общем виде

- Непрерывность бизнеса коммерческой организации определяется как способность выполнять бизнес-процессы и поддерживать их непрерывное и согласованное взаимодействие, обеспечивая тем самым реализацию целей деятельности организации при любых условиях, включая форс-мажор

Например, в банковском секторе

- В России тема управления непрерывностью деятельности кредитных организаций получила актуальность в марте 2009 г., в связи с внесением Банком России дополнений в Положение ЦБ РФ от 16.12.2003 N 242-П "Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах", (Приложение N 5 "Рекомендации по структуре и содержанию плана действий, направленных на обеспечение непрерывности деятельности и (или) восстановление деятельности)

Особенности

```
graph TD; A[Особенности] --- B[Непрерывность деятельности]; B --- C[«Физический» аспект]; B --- D[«Бухгалтерский» аспект];
```

Непрерывность
деятельности

«Физический»
аспект

«Бухгалтерский»
аспект

«физический» аспект

- Что понимается под термином "обеспечение непрерывности деятельности организации"? Прежде всего он обозначает процесс, обеспечивающий возможность поддержания или быстрого восстановления деятельности организации на приемлемом уровне в случае наступления события, имеющего значительные последствия при относительно невысокой вероятности его возникновения (например, серьезной аварии оборудования, пожара, затопления и т. п.).

Для обеспечения непрерывности деятельности организации необходимо:

- определять ключевые, критически важные для деятельности ресурсы организации;
- проводить оценку рисков и факторов влияния;
- разрабатывать на основе информации о рисках стратегические и тактические планы, а также процедуры и методы контроля и определять сферы ответственности;
- внедрять контрольные процедуры и организовывать эффективное взаимодействие между ответственными сотрудниками;
- осуществлять мониторинг и оптимизировать процесс обеспечения непрерывности деятельности организации.

«бухгалтерская» непрерывность

- Организация, которая составляет отчетность, должна отражать активы и обязательства с учетом принципа допущения непрерывности деятельности.

Принцип непрерывности

- означает, что организация будет продолжать свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов (п. 5 ПБУ 1/2008).
- В Пояснительной записке руководство организации, обычно, сообщает, что при составлении отчетности применялось это допущение.

В Германии

принцип непрерывности впервые официально нашел отражение в § 252 Торгового кодекса 1985 г. как один из основных принципов учета:

- "При оценке необходимо исходить из непрерывности хозяйственной деятельности организации, если этому не противостоят фактические или правовые обстоятельства"

В Великобритании

- в разд. 4 Акта о компаниях 1985 г. указано:
- "В отношении компании предполагается, что она будет функционировать в сфере бизнеса, как и следует действующему предприятию"

При этом

Принятый в 1971 г. Комитетом по учетным стандартам SSAP 2 (Statements of Standard Accounting Practice) "Учетная политика" подтверждал, что "концепция действующего предприятия является одной из четырех фундаментальных учетных концепций, которые положены в основу процесса составления финансовой отчетности"

В странах постсоветского пространства

Первое упоминание принципа непрерывности появляется с принятием закона о бухгалтерском учете

Белоруссия - 1994 г.,

Польша - 1995 г.,

Россия - 1996 г.,

Украина - 1999 г.

и положений по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности

Вывод:

- законодательное закрепление и признание допущения непрерывности как основного принципа составления финансовой отчетности во многих странах обусловило необходимость поиска методического инструментария относительно его оценки аудиторами как независимыми профессионалами.

Это, в свою очередь, нашло отражение в ряде утвержденных документов по аудиту:

- в Инструкции APC "Информация, которая учитывается аудитором при применении принципа действующего предприятия" (Англия, 1985 г.), разработанной Комитетом по аудиторской практике (APC - Auditing Practices Committee);
- - в Инструкции APB "Действующее предприятие" (Англия, 1992 г.), утвержденной Советом аудиторской деятельности (APB - Auditing Practices Board);
- - в SAS 59 (Statements on Auditing Standards) (США, г.), утвержденном Комитетом по аудиторским стандартам (ASB - Auditing Standards Board);
- - в МСА 570 "Непрерывность", разработанном Советом по Международным стандартам аудита и т.п.

Проблема раскрытия и оценки допущения непрерывности в области бухгалтерского учета и аудита исследуется такими современными учеными, как

- С.М. Бычкова, И.Н. Богатая, О.В. Бойко, Ф.Ф. Бутынец, Н.Н. Горощенко,
- В.В. Качалин, А.Н. Кашаев, В. Керимов, Р.О. Костырко, Г.В. Нашкерская,
- О.М. Островский, Е.А. Петрик,
- Н.А. Ремизов, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, А.Б. Суворович, Л. Фридкин,
- Н.Н. Хахонова, Е.П. Чикунова и др.

особенности

- Это очень "своеобразный принцип, поскольку противоречит здравому смыслу: любой человек знает, что умрет, тем более любой завод, магазин, салон и т.п. не может существовать вечно"
- Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэлл Д.; под ред. Я.В. Соколова - 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 1997.

Непрерывность – это допущение

- По мнению М.Л.Пятова идея состоит в том, что при формировании методологии бухгалтерского учета и составления отчетности мы не принимаем во внимание конечности существования предприятия, мы допускаем, что оно всегда (или, во всяком случае, в ближайшем обозримом будущем) будет нормально функционировать, то есть не закроется и существенно не свернет свою деятельность.

Важно понимать, что

- Это именно допущение, так как совершенно очевидно, что любое предприятие, любое юридическое лицо рано или поздно будет закрыто.
- Это данность, однако, мы исходим из обратного.

В отечественном законодательстве

- Непрерывность деятельности рассмотрена в :
- Концепции БУ
- ПБУ 1/2008
- 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России

- (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.)

П.4.1.

- 4.1. Для реализации цели, описанной в разделе 3 Концепции, при организации бухгалтерского учета предполагается, что:
- ...
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности организации);

ПБУ 1/2008

- 5. При формировании учетной политики предполагается, что:.....
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

ПБУ 1/98 (отменено)

- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

129-ФЗ

- 3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Вывод:

- В ПБУ 1/2008 подход к понятию «непрерывность деятельности» соответствует Концепции

«бухгалтерский» аспект

Допущение непрерывности деятельности организации является одним из важнейших принципов, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Особенности аудита

- в соответствии с ФПСАД N 11 "Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица" и Международным стандартом аудита (МСА) 570 аудитор обязан включить проверку его соблюдения в программу аудита.

Особенности аудита

- Риск прекращения деятельности аудируемого лица (риск непрерывности) в ряде случаев сопряжен с
- с риском недобросовестных действий, особенно в части составления достоверной отчетности

проблемы

- В современных условиях нередко объективное ухудшение финансового состояния многих организаций подталкивает менеджмент и собственников компаний к искажению отчетности.
- Например, искажения отчетности Enron, Xerox, Parmalat и др. в разные годы

Особенности отечественного законодательства

- законодательство Российской Федерации по сути не предусматривает реальной ответственности составителя за искажение бухгалтерской отчетности.

В настоящее время

- Установлены ст. 15.11 КоАП РФ и ст. 120 НК РФ штрафы в размере от 20 до 30 МРОТ за искажение более чем на 10% любой статьи (формы) бухгалтерской отчетности и от 5 тыс. до 15 тыс. руб. за неправильное ведение учета не охватывают всего спектра возможных искажений отчетности и не являются препятствием для представления менеджментом компаний недостоверной информации в отчетности.

Важность соблюдения допущения

- **РЕКОМЕНДАЦИИ**

аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2009 год

- (письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации от 28 января 2010 г. № 07-02-18/01)
- **Проверка применимости допущения**
- **непрерывности деятельности аудируемого лица**

В процессе аудита

- факторы риска непрерывности деятельности экономического субъекта подлежат рассмотрению дважды –
- на этапе планирования
- и на заключительном этапе,
- однако задачи аудитора и проводимые при этом процедуры в значительной степени различаются.

На этапе планирования

- аудитор должен установить, использовалось ли аудируемым лицом при составлении отчетности допущение непрерывности деятельности организации.

Следует учитывать, что

- ФПСАД N 11, и ранее действовавшее ПБУ 1/98, и новое ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" предусматривают возможность подготовки организацией бухгалтерской отчетности исходя из допущений, отличных от обычно используемых, таких как имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Однако!!!

- Риск непрерывности возникает только в случае использования при подготовке отчетности допущения непрерывности деятельности.

Для выявления риска непрерывности используются процедуры, позволяющие анализировать, в частности:

- чистые активы и их динамику;
- структуру активов и пассивов бухгалтерского баланса с целью выявить случаи финансирования внеоборотных активов за счет краткосрочных источников;
- финансовые коэффициенты, в частности ликвидности, оборачиваемости, рентабельности и др.;
- степень платежеспособности по текущим обязательствам;
- динамику комплексного рейтингового показателя по периодам

однако

- перечисленные процедуры в основном относятся к так называемому "ретро" анализу, который сегодня может оказаться недостаточным для прогнозирования в ситуации, характеризующейся нарастающей неопределенностью.

На заключительном этапе аудита в задачи, связанные с изучением риска непрерывности, входят:

- проверка адекватности использованного при подготовке отчетности базиса в части перспектив деятельности организации;
- установление полноты раскрытия в отчетности факторов риска, в том числе значительной неопределенности в отношении будущих событий и условий, которые могут породить сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности организации;

продолжение

- получение (при наличии риска) дополнительных доказательств в отношении действий менеджмента и определении типа и содержания аудиторского заключения; последнее обстоятельство может привести к модификации аудиторского заключения в форме включения в него как квалифицирующего параграфа и изменения мнения, так и дополнительного поясняющего параграфа (части, привлекающей внимание).

Особенности стандартизации

- В аудиторских стандартах приводится ряд признаков, которые могут свидетельствовать о сомнениях в возможности продолжения деятельности организации в течение длительного времени.

признаки

**Признаки
нарушения
непрерывности**

качественные

количественные

Среди количественных признаков называются следующие

- - несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала, установленных законодательством РФ, отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов;
- - экономически нерациональные долговые обязательства; привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
- - неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;
- - задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;
- - значительные убытки от основной деятельности;
- - существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение);
- - проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;
- - существенный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции (работ, услуг) или превышающий его;
- - неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;
- - признаки банкротства, установленные Федеральным законом от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)".

Качественные признаки

- - изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);
- - увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;
- - потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;
- - существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;
- - судебные иски против организации, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, невыполнимым для данного лица;
- - внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Отражение в заключении

ФПСАД N 11 и МСА 570 предусматривают модификацию аудиторского заключения по основаниям, связанным с допущением непрерывности деятельности

Виды модификации АЗ по основаниям, связанным с допущением непрерывности

Виды
модификации

```
graph TD; A[Виды модификации] --> B[Без изменения мнения]; A --> C[С изменением мнения]; C --> D[С оговоркой]; C --> E[отрицательное];
```

Без изменения
мнения

С изменением
мнения

С оговоркой

отрицательное

Важно, что

- в современных условиях кризиса расширяется поле для профессионального суждения аудитора и одновременно возрастают риски предъявления претензий со стороны пользователей аудиторских заключений при прекращении деятельности аудируемыми лицами.

ВЫВОД:

- на наш взгляд, важно предложение В. Ф.Массарыгиной (Бейкер Тилли Русаудит) уточнить положения нормативных актов РФ Федерации в части, конкретизирующей порядок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, отличный от применения допущения непрерывности деятельности.

ФПСАД 11 и МСА 570

- позволяют составлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность организации как на основе допущения непрерывности деятельности, так и на иной основе.
- В системе МСФО и МСА «иная основа» представляет собой ликвидационную базу. Составление отчетности на основе допущения ликвидации организации предполагает невозможность возмещения активов и погашения обязательств в рамках нормальной деятельности, что может влиять на их оценку.

однако

- В РСБУ отсутствует регулирование вопросов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности без допущения непрерывности деятельности организации.

ПБУ 16/02

- Практически единственным документом, рассматривающим вопросы прекращения деятельности, является ПБУ 16/02.
- Однако оно регулирует не вопросы использования иной, отличной от допущения непрерывности деятельности организации основы, а вопросы прекращения части деятельности организации, не затрагивая вопросов прекращения всей деятельности в целом.

В общем виде

- Целью внешнего аудита соблюдения принципа непрерывности деятельности является выражение мнения по поводу применимости этого принципа в компании в аудиторском заключении.

Особенности внутреннего аудита

- Внутренние аудиторы должны не только проанализировать, существуют ли какие-либо события, которые обуславливают значительные сомнения в способности компании продолжать свою деятельность непрерывно, но и выявить причины возникновения данных событий.

Внутренний аудит

- После анализа причин, вызвавших неблагоприятные события, и оценки их последствий внутренние аудиторы делают выводы о том, насколько серьезными для компании являются те или иные события и их последствия и как они в дальнейшем могут повлиять на непрерывную деятельность компании.

Внутренний аудит

- В итоге внутренние аудиторы предоставляют руководству (собственникам) варианты реальных возможностей улучшения финансового положения компании и пути преодоления возникших трудностей.

Проблемы:

- В настоящее время в РФ нет единой методики внутреннего аудита определения возможности дальнейшего функционирования компании в качестве действующей экономической единицы.

Подходы при внутреннем аудите

- Аудитор по отношению к статусу действующей компании может занимать активную или пассивную позицию.

Активная позиция

- означает, что аудитор признает, что статус действующей компании является первостепенным, и планирует работу так, чтобы выявить все проблемы, имеющие отношение к этому статусу.

Пассивная позиция

- заключается в том, что аудитор не проводит специального анализа для определения статуса действующей компании, а с целью выявления существующих проблем опирается на аудиторские проверки в отношении основных разделов баланса.

ВЫВОД

- Для внутреннего аудита необходимо разработать методики, направленные на проверку соблюдения непрерывности деятельности в ходе предварительного, текущего и последующего контроля.
- По нашему мнению, в первую очередь, для внутреннего аудита важно методически обеспечить предварительный контроль.