

ПРАВИЛА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
"ДОПУЩЕНИЕ О НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
АУДИРУЕМОГО ЛИЦА"

(в ред. постановлений Минфина от 12.11.2004 N 163,
от 04.07.2007 N 109, от 24.09.2007 N 140,
от 08.06.2009 N 72)

Глава 1
ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Целью правил аудиторской деятельности "Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица" (далее - Правила) является определение действий аудиторской организации или аудитора - индивидуального предпринимателя (далее - аудиторская организация) по оценке обоснованности подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица исходя из допущения о непрерывности его деятельности, в том числе оценке способности аудируемого лица продолжать осуществлять непрерывную деятельность.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

2. Задачами настоящих Правил являются:

установление обязанностей аудиторской организации в отношении допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица;

определение основных требований к аудиторским процедурам, позволяющим установить способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

определение особенностей содержания аудиторского заключения при наличии существенного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

3. Исключен.

(п. 3 исключен - Постановление Минфина от 04.07.2007 N 109)

4. Для целей настоящих Правил:

под допущением о непрерывности деятельности аудируемого лица (далее - допущение о непрерывности деятельности) понимается принцип подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, заключающийся в предположении, что при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемое лицо исходит из того, что будет продолжать свою финансово-хозяйственную деятельность не менее одного года, следующего за отчетным периодом. При этом у него отсутствуют намерения и потребность в ликвидации или существенном сокращении финансово-хозяйственной деятельности и соответственно его обязательства будут исполняться в установленном порядке;

неопределенность - ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, но которая может повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Неопределенность считается существенной, если результат неопределенной ситуации может повлиять на управленческие решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - пользователи), принятые на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, не учитывающей данную ситуацию;

аффилированные лица - юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на финансово-хозяйственную деятельность других юридических и (или) физических лиц; (абзацы пятый - седьмой исключены. - Постановление Минфина от 08.06.2009 N 72)

Глава 2
УСТАНОВЛЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В
ОТНОШЕНИИ ДОПУЩЕНИЯ О НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

5. Для выражения аудиторского мнения в отношении допущения о непрерывности деятельности аудиторская организация должна рассмотреть всю совокупность фактов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность аудируемого лица продолжать финансово-хозяйственную деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум ближайших 12 месяцев, следующих за отчетным периодом (далее - непрерывно).

6. Поскольку допущение о непрерывности деятельности в обычных условиях используется в качестве основы для подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, предполагается, что, подготовив бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с установленными законодательством требованиями, аудируемое лицо самостоятельно оценило свою способность продолжать непрерывную деятельность, даже если общепризнанными принципами подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в явной форме это требование не установлено.

7. При проведении аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна исходить из того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подготовлена с учетом допущения о непрерывности деятельности. Но при этом необходимо также учитывать, что:

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

влияние любого условного факта в будущем, учтенное при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, основывалось на информации, доступной в момент составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, но к моменту проведения аудита последующие события могли вступить в противоречие с предположением о непрерывности деятельности, которое было уместно на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

уровень неопределенности, связанный с результатом какого-либо события или условия, значительно повышается по мере увеличения периода времени, на который делается прогноз. Поэтому при вынесении суждения о непрерывности деятельности должен указываться период, применительно к которому была учтена вся доступная информация.

8. К условным фактам, которые по отдельности или в совокупности должны вызвать у аудиторской организации сомнение в допущении о непрерывности деятельности, относятся финансовые, производственные и прочие условные факты.

Финансовые условные факты:

отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных законодательством требований в отношении чистых активов;

привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, а возможности их возврата не имеется;

необоснованное использование краткосрочных заемных средств для финансирования долгосрочных активов;

значительный рост просроченной дебиторской и (или) кредиторской задолженностей и неспособность погасить ее (их) в установленные сроки;

неблагоприятные значения основных финансовых коэффициентов;

значительные убытки от основной деятельности;

задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;

неспособность обеспечения финансирования на развитие деятельности или получения других необходимых инвестиций;

существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;

экономически нерациональные долгосрочные обязательства.

Производственные условные факты:

потеря основного управленческого персонала без найма адекватной замены;

потеря важнейших рынков сбыта, франшизы, специального разрешения (лицензии)

основного поставщика или подрядчика;

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

проблемы с трудовыми ресурсами;

дефицит важных средств производства.

Прочие условные факты:

несоблюдение требований законодательства;

рассматриваемые в суде иски в отношении аудируемого лица, решения по которым не в его пользу не могут быть исполнены;

изменения в законодательстве, которые могут оказать негативное влияние на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица.

Аудиторская организация должна учитывать, что предложенный перечень не является исчерпывающим и что наличие одного или нескольких из перечисленных условных фактов не всегда указывает на наличие существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица.

9. Значение условных фактов с течением времени может измениться в силу действия иных фактов. Например, последствия в связи с неспособностью аудируемого лица производить выплаты в счет погашения заемных средств могут уравниваться действиями, предусматривающими обеспечение достаточных поступлений денежных средств за счет других источников: путем реализации активов и обязательств, реструктуризации выплат в счет погашения

задолженности, получения дополнительных инвестиций. Аналогично потеря основного поставщика может быть компенсирована появлением нового поставщика.

Глава 3 ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТОРСКИМ ПРОЦЕДУРАМ, ПОЗВОЛЯЮЩИМ ОПРЕДЕЛИТЬ СПОСОБНОСТЬ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА ПРОДОЛЖАТЬ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НЕПРЕРЫВНО

10. При планировании и проведении аудиторских процедур, а также при оценке их результатов аудиторская организация должна рассмотреть уместность принципа подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности исходя из допущения о непрерывности деятельности. Даже если допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица не ставится под сомнение, аудиторской организации следует сделать оценку общего финансового состояния аудируемого лица с целью определения его способности выполнять свои обязательства.

11. В ходе предварительного планирования аудиторская организация должна проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые вызывают сомнение в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также рассмотреть условные факты, касающиеся допущения о непрерывности деятельности. Такое рассмотрение позволяет более своевременно обсудить эти вопросы с руководством аудируемого лица.

(п. 11 в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

12. Если руководство аудируемого лица самостоятельно провело предварительную оценку собственных перспектив по поводу непрерывности деятельности, аудиторской организации необходимо проверить такую оценку с целью выяснения выявленных аудируемым лицом условных фактов и связанных с ними планов руководства.

Если руководство аудируемого лица не проводило такой оценки, аудиторской организации необходимо запросить у него информацию о наличии перечисленных в пункте 8 настоящих Правил условных фактов. Аудиторская организация может также обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой произвести собственную оценку непрерывности деятельности, особенно в тех случаях, когда условные факты, касающиеся допущения о непрерывности деятельности, уже выявлены.

13. Оценка аудируемым лицом своей способности продолжать непрерывную финансово-хозяйственную деятельность является основным элементом при анализе допущения о непрерывности деятельности, проводимом аудиторской организацией. При этом аудиторская организация должна рассмотреть период не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, даже если аудируемое лицо производило свою оценку на более короткую перспективу. Аудиторская организация также должна рассмотреть, вся ли информация, которая ей известна, учитывалась аудируемым лицом при вынесении собственной оценки о непрерывности деятельности.

14. В ходе аудита аудиторская организация должна проводить аудиторские процедуры, направленные на подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если при этом возникает сомнение относительно непрерывности деятельности аудируемого лица, некоторые из процедур, выполненных в соответствии с правилами аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", утвержденными постановлением Министерства финансов от 26 октября 2000 г. N 114 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., N 114, 8/4360), могут приобрести дополнительную значимость. Кроме того, может возникнуть необходимость в осуществлении дополнительных аудиторских процедур или изменении полученной ранее информации на основе последних данных.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

15. На протяжении аудита аудиторская организация должна отслеживать доказательства существования условных фактов, которые могут вызвать сомнение в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и в случае выявления таких фактов рассмотреть вопрос о том, как они влияют на оценку риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

16. Аудиторской организации необходимо внимательно относиться к вероятности существования запланированных и иных событий или условных фактов, которые могут иметь место в будущем и в результате которых может возникнуть существенная неопределенность в отношении допущения о непрерывности деятельности, использованного аудируемым лицом при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в связи с тем, что степень неопределенности, связанная с последствиями некоторых условных фактов, повышается по мере их отдаленности от даты составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о целесообразности каких-либо дополнительных

действий в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением о непрерывности деятельности, являются значительными.

17. В случае выявления условных фактов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудиторской организации необходимо:

запросить у руководства аудируемого лица информацию в письменном виде, касающуюся его планов деятельности на будущее, в том числе планов по получению доходов и заемных средств, реструктуризации долга, снижению расходов, увеличению размера уставного капитала, иных предполагаемых мер;

проверить планы руководства аудируемого лица в отношении будущей деятельности на основе его оценки допущения о непрерывности деятельности, если такая оценка имеется;

путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достаточные аудиторские доказательства, подтверждающие или опровергающие факт наличия существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица, а также получить надлежащие аудиторские доказательства того, что планы руководства аудируемого лица осуществимы и в результате их реализации ситуация улучшится.

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

18. К аудиторским процедурам, в результате выполнения которых могут быть получены достаточные аудиторские доказательства, подтверждающие или опровергающие сомнение в применимости допущения о непрерывности деятельности, относятся:

анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении поступления финансовых потоков, получения доходов и прочих соответствующих прогнозов;

анализ и обсуждение последней по времени промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

анализ условий договоров займа и выявление причин их нарушений;

ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), других исполнительных органов для выявления свидетельств о наличии финансовых проблем;

анализ информации о наличии судебных исков и оценка влияния их возможных результатов на финансовое состояние аудируемого лица;

проверка наличия, правомерности и возможности выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить аудируемому лицу дополнительные средства;

анализ событий, произошедших после отчетной даты, с целью определения, какое влияние они оказали на способность аудируемого лица продолжать непрерывную финансово-хозяйственную деятельность;

другие процедуры.

19. После выполнения необходимых процедур, сбора всей требуемой информации, рассмотрения влияния планов руководства и других принятых мер аудиторской организации необходимо сделать выводы, касающиеся способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

20. Информация о наличии существенной неопределенности в отношении способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и выполненная в связи с этим дополнительных аудиторских процедурах, а также сделанные в результате их проведения выводы должны найти отражение в рабочей документации.

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

Глава 4

ОСОБЕННОСТИ СОДЕРЖАНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПРИ НАЛИЧИИ СУЩЕСТВЕННОГО СОМНЕНИЯ В СПОСОБНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА ПРОДОЛЖАТЬ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НЕПРЕРЫВНО

21. Результаты выполнения аудиторских процедур в связи с сомнением аудиторской организации в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно должны быть отражены в аудиторском заключении.

22. Если аудиторской организацией были получены достаточные аудиторские доказательства, подтверждающие уместность допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица, в аудиторском заключении не должно содержаться указаний на какое-либо сомнение в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, возникавшее в процессе проведения аудита.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

23. В случае, когда допущение о непрерывности деятельности уместно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудиторская организация рассматривает вопросы о том: адекватно ли указываются в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности условия или события, которые обуславливают значительное сомнение в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и планы руководства в связи с такими условиями или событиями;

указывается ли четко в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности тот факт, что имеется существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также что в связи с этим аудируемое лицо может в какой-то момент времени оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе обычной финансово-хозяйственной деятельности.

24. Если в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация раскрыта адекватно, аудиторская организация должна выразить безусловно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него поясняющий пункт, привлекающий внимание к аспекту. Цель поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту состоит в том, чтобы, указав на соответствующие пункты бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) пояснительной записки к ней, привлечь внимание заинтересованных пользователей аудиторского заключения к наличию существенной неопределенности, связанной с конкретными условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

Пример поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, в модифицированном аудиторском заключении при выражении безусловно положительного аудиторского мнения представлен согласно приложению 1.

(часть вторая п. 24 в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

25. Если по мнению аудиторской организации допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица уместно с учетом соответствующих обстоятельств, например конкретных планов руководства на будущее, она должна рассмотреть вопрос, нужно ли раскрывать эти планы или иные факты в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если аудируемое лицо не включило в бухгалтерскую (финансовую) отчетность и (или) пояснительную записку к ней сведения, признанные аудиторской организацией в рассматриваемой ситуации необходимыми, аудиторская организация должна с учетом конкретных обстоятельств выразить условно положительное или отрицательное мнение о достоверности этой отчетности. В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Пример пункта, описывающего причины модификации аудиторского заключения при выражении условно положительного аудиторского мнения, представлен согласно приложению 2.

(часть вторая п. 25 в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

26. Если на основе выполненных аудиторских процедур, полученной информации и с учетом планов руководства аудиторская организация сочла, что аудируемое лицо не сможет продолжать свою деятельность непрерывно, и если последствия использования неуместного допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица настолько существенны, что отчетность не может быть признана достоверной, аудиторская организация вне зависимости, была ли раскрыта такая информация аудируемым лицом, должна выразить отрицательное мнение о ее достоверности и сделать вывод о том, что использованное при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности допущение о непрерывности деятельности неуместно.

27. В случае, если в отношении способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно имеется существенная неопределенность, не позволяющая аудиторской организации выразить безусловно положительное, условно положительное или отрицательное аудиторское мнение, она должна отказаться от его выражения.

28. Аудиторское мнение, выраженное в аудиторском заключении, не является гарантией будущей непрерывной деятельности аудируемого лица. Отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний об условных фактах, касающихся допущения о непрерывности деятельности, не может и не должно трактоваться как гарантия аудиторской организации в том, что аудируемое лицо будет продолжать свою финансово-хозяйственную деятельность непрерывно.

ПРИМЕР ПОЯСНЯЮЩЕГО ПУНКТА, ПРИВЛЕКАЮЩЕГО ВНИМАНИЕ
К АСПЕКТУ, В МОДИФИЦИРОВАННОМ АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ ПРИ
ВЫРАЖЕНИИ БЕЗУСЛОВНО ПОЛОЖИТЕЛЬНОГО АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ
(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

Выражая безусловно положительное мнение, мы обращаем внимание на пункт X Пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

"Аудируемое лицо" понесло чистый убыток на сумму XXX за период, завершившийся 31 декабря 200X г., и к этой дате текущие обязательства "Аудируемого лица" превысили его оборотные средства на сумму XXX, а общая сумма обязательств превысила общую сумму активов на XXX. Этот факт наряду с другими обстоятельствами, изложенными в Пояснительной записке, ставит под сомнение способность "Аудируемого лица" продолжать непрерывную деятельность в течение ближайших 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

ПРИМЕР ПУНКТА, ОПИСЫВАЮЩЕГО ПРИЧИНЫ МОДИФИКАЦИИ
АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПРИ ВЫРАЖЕНИИ УСЛОВНО ПОЛОЖИТЕЛЬНОГО
АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ
(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

"Аудируемое лицо" не смогло пролонгировать договор о банковском кредите. Без финансовой поддержки существуют серьезные сомнения относительно способности "Аудируемого лица" продолжать непрерывную деятельность в течение ближайших 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Следовательно, может возникнуть необходимость в корректировке величины активов и классификации обязательств. В Пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности не отражен этот факт.

По нашему мнению, за исключением того, что изложенная в предыдущем абзаце информация не раскрыта, бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное и объективное отражение финансового положения "Аудируемого лица" на 31 декабря 200X г., результатов его деятельности и движения денежных средств за год, завершившийся в указанную дату.
