

**Выявления и квалификация типичных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности**

Утверждено  
Правлением СРО НП МоАП  
(протокол от 24.12.2012 № 187)  
в редакции протокола  
от 24.04.2014 № 210

**Методические рекомендации по выявлению и квалификации типичных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности**

**(раздел 5 Свода методических рекомендаций по вопросам внешнего контроля качества работы членов СРО НП МоАП)**

**Перечень нормативно-правовых актов:**

- Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» (ФПСАД 11)

1. В ходе выполнения аудиторского задания аудитор должен определить наличие признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности (далее – признаки несоблюдения непрерывности). Невозможно создать исчерпывающий перечень таких признаков. Однако, аудитор должен проверить по меньшей мере наличие признаков несоблюдения непрерывности, прямо перечисленных в п.6 ФПСАД 11. При отсутствии рабочего документа, подтверждающего тестирование в отношении указанного списка признаков, контролер качества должен квалифицировать это как нарушение требований ФПСАД 11.

2. Как следует из п.6 ФПСАД 11, наличие одного или нескольких признаков несоблюдения непрерывности не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. В случае выявления одного или нескольких признаков несоблюдения непрерывности, аудитор должен осуществить дополнительные аудиторские процедуры, предусмотренные п.19-22 ФПСАД 11. В соответствии с п.19 ФПСАД 11, аудитор, в частности, должен *«потребовать от руководителей аудируемого лица представить в письменном виде информацию, касающуюся их планов деятельности в будущем»*. При наличии признака несоблюдения непрерывности контролер качества должен проверить наличие соответствующего запроса аудитора и реакцию аудитора на поступление (не поступление) письменного ответа аудируемого лица. Отсутствие документирования данных аудиторских процедур должно быть квалифицировано контролером качества как нарушение ФПСАД 11.

**Выявления и квалификация типичных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности**

3. По результатам дополнительных аудиторских процедур, предусмотренных в п.19-22 ФПСАД 11, аудитор должен сделать вывод, в зависимости от которого надлежащим образом сформулировать мнение в аудиторском заключении.

На практике в процессе выполнения аудиторского задания могут сложиться следующие ситуации:

- аудитор не сомневается в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- по профессиональному суждению аудитора существует существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- в соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет продолжать свою деятельность непрерывно.

В рабочих документах аудиторской проверки должны быть изложены основания для соответствующего вывода аудитора. Ненадлежащее основание или отсутствие оснований должно квалифицироваться контролером качества как нарушение требований ФПСАД 11. Рекомендованные действия контролера качества в каждом из этих случаев описаны ниже в пунктах 4-7.

4. При наличии одного или нескольких признаков несоблюдения принципа непрерывности деятельности аудитор может прийти к выводу, что их значение снижено под воздействием других признаков. Например, значение невыполнения установленных требований в отношении чистых активов будет снижено, если аудитор получил подтверждение о принятии учредителем решения о внесении дополнительного вклада в уставный капитал, и полностью устранено, если аудитор получил подтверждение фактического исполнения данного решения. На этом основании аудитор может сделать вывод об отсутствии сомнений в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, несмотря на наличие признаков несоблюдения непрерывности. В таком случае, модификация аудиторского заключения не требуется.

5. Если аудитор приходит к выводу о том, что допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но, тем не менее, при этом имеет место существенная неопределенность, то аудитор после этого должен определить, раскрыта ли информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности адекватно или не адекватно. Контролер качества должен оценить обоснованность вывода аудитора об адекватном или не адекватном характере раскрытия информации.

В соответствии с п.25 ФПСАД 11, для того, чтобы информация была раскрыта адекватно, в бухгалтерской (финансовой) отчетности должно быть указано не только описание конкретных обстоятельств, но и *«тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности»*.

**Выявления и квалификация типичных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности**

При адекватном раскрытии информации п.26 ФПСАД 11 предписывает, чтобы привлечение внимания в аудиторском заключении содержало ссылку на «соответствующий пункт пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности». Таким образом, наличие информации в формах бухгалтерской отчетности (помимо пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах) не является адекватным раскрытием информации. Так, указание величины чистых активов в форме Отчет о движении капитала не является адекватным раскрытием информации о наличии существенной неопределенности, связанной с невыполнением установленных требований в отношении чистых активов.

Как при адекватном, так и при неадекватном раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) 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. При адекватном раскрытии информации эта ссылка будет сделана в формулировке привлечения внимания (п.26 ФПСАД 11), при неадекватном раскрытии информации – в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» или «Основание для выражения отрицательного мнения» (п.27 ФПСАД 11).

6. Если в аудиторском заключении содержится привлечение внимания к существенной неопределенности, и при этом не сделана ссылка на конкретный пункт пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, это должно быть квалифицировано контролером качества как нарушение требований ФПСАД 11.

Если в аудиторском заключении содержится привлечение внимания к существенной неопределенности со ссылкой на конкретный пункт пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, но без прямого указания на наличие *«существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно»*, это должно быть квалифицировано контролером качества как нарушение ФПСАД 11.

Если в аудиторском заключении сделана оговорка (или выражено отрицательное мнение) по причине неадекватного раскрытия информации о существенной неопределенности, но без прямого указания на наличие *«существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно»*, это должно быть квалифицировано контролером качества как нарушение ФПСАД 11.

7. В соответствии с п.28 ФПСАД 11, если в соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудиторю следует выразить отрицательное мнение при условии подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности. При этом не имеет значения, раскрыта ли в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение о непрерывности деятельности нельзя считать соблюдаемым. В соответствии с п.29 ФПСАД 11, *«в случае если руководство аудируемого лица пришло к выводу о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение непрерывности деятельности*

**Выявления и квалификация типичных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности**

*организации нельзя считать соблюдаемым, финансовая (бухгалтерская) отчетность должна быть подготовлена в соответствии с предусмотренным законодательством Российской Федерации для такой ситуации порядком. Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу о соблюдении такого порядка, то аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом может счесть необходимым включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к ситуации, с тем, чтобы обратить внимание пользователя на особый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности».*

Из этого следует, что в случае, если аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, аудитор:

- либо выражает отрицательное мнение в аудиторском заключении (п.28 ФПСАД 11);
- либо получает доказательства того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность подготовлена в соответствии с предусмотренным законодательством Российской Федерации для такой ситуации (то есть, для ситуации неприменимости принципа допущения непрерывности деятельности) порядком – и тогда может выразить безоговорочно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации (п.29 ФПСАД 11), модифицированное мнение при условии неадекватного раскрытия информации (п.27 ФПСАД 11).

В настоящее время законодательство Российской Федерации не предусматривает порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности без применения принципа допущения непрерывности деятельности. Исключением является формирование бухгалтерской отчетности при реорганизации (ликвидации) юридического лица (ст.63 ГК РФ, Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 г. N 44н). Если порядок не предусмотрен законодательством, то аудитор заведомо не может получить подтверждение того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность составлена в соответствии с несуществующим порядком. Как следствие, в такой ситуации аудитор будет обязан выразить отрицательное мнение по формальному основанию, указанному в п.28 ФПСАД 11.

Контролеру качества следует тщательно проверить соответствие аудиторского заключения вышеуказанным требованиям п. 28-29 ФПСАД 11 в случае, когда, по профессиональному суждению аудитора, аудируемое лицо не сможет продолжать свою деятельность непрерывно. Особо тщательно следует проверить обоснованность мнения аудитора в случае, когда при указанных обстоятельствах это мнение не является отрицательным.

На рис.1 представлена рекомендуемая последовательность действий контролера качества по выявлению возможных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности.

**Выявления и квалификация типичных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности**

Рис.1. Рекомендуемая схема действий контролера качества по выявлению возможных нарушений при анализе аудитором ситуации недостаточных чистых активов аудируемого лица и других признаков, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности.

