

НАЦИОНАЛЬНЫЕ 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,
от 30.12.2013 N 93, от 28.04.2015 N 23, от 11.12.2017 N 47)

ГЛАВА 1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Настоящие Правила определяют действия аудиторской организации, аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя (далее - аудиторская организация), в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (далее - аудит) 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.

(п. 1 в ред. постановления Минфина от 30.12.2013 N 93)

2. Исключен.

(п. 2 исключен. - Постановление Минфина от 30.12.2013 N 93)

3. Исключен.

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

4. Для целей настоящих Правил применяются следующие термины и их определения:

(в ред. постановления Минфина от 30.12.2013 N 93)

принцип непрерывности деятельности - один из принципов, на которых основываются бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность, заключающийся в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах аудируемого лица формируется в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности в зависимости от намерения аудируемого лица продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем. В рамках допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица считается, что при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемое лицо исходит из того, что будет продолжать свою хозяйственную деятельность не менее одного года, следующего за отчетным периодом. При этом у него отсутствуют намерения и потребность в ликвидации или существенном сокращении хозяйственной деятельности и соответственно его обязательства будут исполняться в установленном порядке;

(в ред. постановления Минфина от 30.12.2013 N 93)

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.

(в ред. постановления Минфина от 30.12.2013 N 93)

7. При проведении аудита 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. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140, от 30.12.2013 N 93)

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 погашать 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. Последствия в связи с неспособностью аудируемого лица производить выплаты в счет погашения заемных средств могут уравновешиваться 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.

(в ред. постановления Минфина от 30.12.2013 N 93)

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 национальными правилами аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", утвержденными постановлением Министерства финансов от 26 октября 2000 г. N 114 "Об утверждении нормативных правовых актов" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., N 114, 8/4360; 2010 г., N 40, 8/21880), 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. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140, от 30.12.2013 N 93)

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 выполненных 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 АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ПРИ РАССМОТРЕНИИ СПОСОБНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА ПРОДОЛЖАТЬ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НЕПРЕРЫВНО

(в ред. постановления Минфина от 11.12.2017 N 47)

21. Аудиторская организация должна оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении уместности применения руководством аудируемого лица принципа непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, и сделать вывод относительно уместности применения этого принципа.

На основе полученных аудиторских доказательств аудиторская организация должна сделать вывод о том, имеется ли в соответствии с ее профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые по отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

22. Если бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, однако согласно профессиональному суждению аудиторской организации применение этого принципа в данной ситуации неуместно, аудиторская организация в заключении по бухгалтерской (финансовой) отчетности должна выразить отрицательное аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

23. Если применение принципа непрерывности деятельности уместно, но при этом имеет место существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица, аудиторская организация рассматривает следующие вопросы:

адекватно ли раскрыты в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности условия или события, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также планы руководства в связи с этими условиями или событиями;

ясно ли указывается в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности тот факт, что имеется существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Если в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица раскрыта адекватно, аудиторской организации следует в аудиторском заключении по бухгалтерской (финансовой) отчетности:

выразить немодифицированное аудиторское мнение;

включить раздел "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности" с тем, чтобы:

привлечь внимание заинтересованных пользователей аудиторского заключения к примечаниям к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которых раскрывается информация об условиях или событиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

констатировать, что данные условия или события указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

указать на то, что аудиторская организация не выражает модифицированного мнения по данному вопросу.

Если в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица не раскрыта адекватно, аудиторской организации следует в аудиторском заключении по бухгалтерской (финансовой) отчетности:

выразить в зависимости от обстоятельств аудиторское мнение с оговоркой или отрицательное аудиторское мнение;

в разделе, описывающем основания для выражения аудиторского мнения, указать на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также на тот факт, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

24. Если в ситуациях, когда имеется множество факторов неопределенности, аудиторская организация приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудиторская организация должна отказаться от выражения аудиторского мнения.

25. Если применение принципа непрерывности деятельности уместно, но при этом были выявлены условия или события, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и на основе полученных аудиторских доказательств аудиторская организация приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица, она должна оценить с учетом требований применимой основы составления и представления отчетности, адекватно ли раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица информация об этих условиях или событиях.

В зависимости от фактов и обстоятельств аудиторская организация может установить, что для обеспечения достоверного представления бухгалтерской (финансовой) отчетности требуется дополнительное раскрытие информации в отношении основных условий или событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, в частности:

оценки руководством аудируемого лица значимости этих условий или событий с точки зрения способности аудируемого лица выполнить свои обязательства;

планов руководства аудируемого лица по смягчению воздействия этих условий или событий;

значимых суждений руководства аудируемого лица при оценке способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

26. Если руководство аудируемого лица отказывается от проведения оценки способности

аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно или от расширения объема такой оценки, аудиторская организация может принять решение о выражении в аудиторском заключении по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторского мнения с оговоркой или отказаться от выражения мнения в связи с невозможностью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в отношении применения принципа непрерывности деятельности, в частности, в отношении наличия соответствующих планов руководства аудируемого лица по смягчению воздействия условий или событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, или существования других смягчающих обстоятельств.

27. Отсутствие в аудиторском заключении ссылок на существенную неопределенность в отношении способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно не может рассматриваться как гарантия того, что аудируемое лицо способно продолжать свою деятельность непрерывно.

Приложения 1 - 2

Исключены. - Постановление Минфина от 28.04.2015 N 23.