УДК 657.1

Т.И. Копылова[*],
М.П. Башаратьян[**]

ДОПУЩЕНИЕ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ СИТУАЦИИ

В статье выявлена сущность одного из допущений бухгалтерского учета – непрерывности деятельности организации. Показаны признаки нарушения нормальной деятельности экономического субъекта, даны меры по стабилизации положения компании. Представлены практические ситуации и алгоритм анализа факторов неопределенности.

Ключевые слова: допущение; допущение непрерывности деятельности; бухгалтерский учет; алгоритм факторов неопределенности

На сегодняшний день существуют несколько фундаментальных принципов подготовки финансовой отчетности.

Понимание руководством важности обеспечения принципа непрерывности деятельности организации лежит в основе ее процветания и долголетия. Ведь успешное внедрение и проведение процесса обеспечения непрерывности бизнеса позволяет приобрести значительные конкурентные преимущества, укрепить позиции на рынке, снизить зависимость от наступления негативных событий, повысить привлекательности компании для инвесторов, повысить мобильность и адаптивность фирмы. В этом заключается актуальность темы, раскрываемой в статье.

Непрерывность деятельности организации является основополагающим принципом ведения бухгалтерского учета и составления на его основе бухгалтерской отчетности.

В положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008, абз. 3 п. 5) [3] допущение непрерывности деятельности формулируется следующим образом: «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».

Следует отметить, что ближайшее обозримое будущее – это не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

В непрерывности деятельности предприятия заинтересовано множество лиц:

– контрагенты (как поставщики, так и покупатели), которые уже работают с этой организацией по контрактам или планируют заключить контракт;

[*] Копылова Татьяна Ильинична – канд. экон. наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, kopylovati@bgu.ru.

[**] Башаратьян Мария Петровна – студент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, marybash17@gmail.com.

– контролирующие органы, в том числе налоговая служба, заинтересованные в регулярном получении налоговых платежей;

– банки, рассматривающие вопрос о кредитовании организации либо ранее выдавшие ей кредит и теперь отслеживающие перспективы его погашения;

– собственники, желающие понять, ожидать ли им доход от участия в организации в течение последующих отчетных периодов;

– потенциальные инвесторы, раздумывающие, целесообразно ли с экономической и финансовой точки зрения вкладывать средства в развитие организации.

– работники организации, которые зависят от того, будут ли они регулярно получать зарплату.

Однако совершенно очевидно, что любое предприятие рано или поздно будет закрыто. Даже сам принцип непрерывности звучит как допущение, а не требование. Разберемся, что это означает. Требование находится внутри регулируемой системы, т.е. во власти исполнителя выполнить или нарушить его, допущение задано извне и поэтому не зависит от субъективной воли исполнителей. Допущение отличается от требования тем, что предполагает (допускает) и противоположную ситуацию, которая, однако, должна быть предупреждена всеми возможными способами и может иметь место лишь в крайнем случае. То есть принцип (допущение) непрерывности деятельности предполагает (допускает) возможность обратного.

Иными словами, у организации в обычной, «нормальной» ситуации не должно быть ни планов, ни тем более необходимости или обязанности осуществить ликвидацию либо прекратить (или в значительной степени «свернуть») свою деятельность. (Причем оцениваться должно не просто «отсутствие намерения» закрыть организацию, а именно возможность на практике продолжать деятельность в обычном рабочем режиме). Бывают, однако, и противоположные случаи.

Помочь разобраться в применимости допущения непрерывности деятельности может аудитор.

Аудитор, естественно, не обладает даром предвидения и потому не способен точно предсказать, сколько еще «проживет» проверяемая организация. Однако существуют определенные признаки, которые с большей или меньшей вероятностью могут свидетельствовать о том, что применимость допущения непрерывности «под вопросом».

Одним из главных инструментов является понимание бизнеса аудируемого лица, а также владение основными сведениями о «поведении» рынка, на котором этот бизнес осуществляется, и среды деятельности компании.

Например, для экспортеров сырьевых товаров важную роль играет поведение зарубежного рынка и иностранных потребителей. Если по каким-то причинам спрос на продукцию компании на привычных иностранных торговых площадках падает, то возможность выживания аудируемого лица определяется тем, сможет ли оно переориентироваться на другой рынок.

Аудитор должен изучить и другие факты. В числе обстоятельств, вызывающих значительное сомнение в применимости допущения непрерывности, можно назвать:

– увольнение значительной части производственного персонала либо, напротив, ключевых фигур руководства компании, забастовки или другие проблемы, связанные с персоналом;

– значительная зависимость от успеха конкретного проекта;

– значительное падение доходов или получение убытков по основному виду деятельности либо резкий рост расходов, не связанный с единовременными чрезвычайными обстоятельствами;

– утрата, порча или устаревание основных фондов производственного назначения;

– расторжение долгосрочного договора с основным поставщиком или ключевым заказчиком;

– ликвидация (банкротство) основного поставщика или ключевого заказчика, отзыв лицензии у обслуживающего банка (с потерей значительных средств);

– долгосрочные обременительные обязательства;

– рост просроченной задолженности, в том числе по расчетам с поставщиками и покупателями, с персоналом, с бюджетом;

– несоблюдение условий по кредитным договорам;

– крупные претензии или судебные споры, в которых позиция компании может быть оценена как слабая, а потенциальные финансовые потери – как значительные или критические;

– экономические или политические кризисы, затрагивающие сферу или географический сегмент деятельности организации, и прочие негативные факторы.

При проведении анализа негативных факторов важно оценить вероятность их возникновения, размер их потенциального влияния и ожидаемые сроки возникновения.

Необходимо отметить, что выявление какого-либо из перечисленных ранее обстоятельств самого по себе еще не означает, что организация не сможет больше функционировать. Это лишь является основанием для того, чтобы осуществить процедуры, направленные на выяснение, могут ли возможные негативные последствия быть преодолены организацией и что именно руководство организации собирается делать для нормализации ситуации.

Может быть разработан список мероприятий по укреплению позиций компании, среди которых:

1) планы по выбытию актива или бизнеса, в которых следует проанализировать ограничения на продажу, ликвидность продаваемого актива, возможный эффект от продажи;

2) планы по получению кредита или реструктуризации долга, в которых следует проанализировать доступность и условия финансирования или рефинансирования, потенциальное влияние ограничений на дополнительное финансирование;

3) планы по сокращению или отсрочке расходов, в которых следует проанализировать осуществимость планов по сокращению накладных или административных расходов, возможность отсрочки проектов развития, влияние на денежные потоки;

4) планы по увеличению собственного капитала, в которых следует проанализировать осуществимость планов по увеличению собственного капитала, включая существующие или обещанные обязательства по увеличению капитала, обязательства по выплате дивидендов и т.д.

Лишь в случае если никаких действенных вариантов урегулирования не найдено либо последствия действительно столь чудовищны, что сделать ничего нельзя, следует говорить о неприменимости допущения непрерывности деятельности. В этой ситуации п. 20 ПБУ 1/2008 [3] гласит: «Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется 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».

Это означает, что отчетность необходимо составлять с учетом ожидаемого прекращения организации. Возможными «дополнениями» в этом случае будут, например, резервы на выплаты персоналу при увольнении, уценка активов, которые придется продавать с торгов или в сокращенные сроки, пересмотр сроков использования оборудования, «судьбы» запасов, корректировки на возможные досрочные требования кредиторов о погашении задолженности, необходимость урегулирования с дебиторами вопросов изменения сроков получения платежей или расторжение договоров и иные подобные действия.

Все установленные обстоятельства должны найти корректное отражение в отчетности. Например, если имеются обстоятельства, порождающие существенную неопределенность в непрерывности деятельности организации, но руководство составило план действий, который, по мнению аудитора, устраняет или значительно смягчает возможные последствия, то руководство имеет полное право применять допущение о непрерывности деятельности компании. В отчетности организации должны быть описаны эти обстоятельства и предполагаемые меры. Аудитор же привлекает внимание пользователей отчетности к данной информации в отчетности (чаще всего это пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах) путем включения в аудиторское заключение специального раздела «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности».

В статье предлагается блок-схема, отражающая процесс анализа факторов неопределенности и формата раскрытия информации в виде последовательных шагов (рис. 1).

Рассмотрим практические ситуации.

Организация в связи с кризисом планирует в следующем году приостановить одно из направлений деятельности (выпуск дорогой и нерентабельной продукции немассового потребления). Как соблюсти в таком случае допущение о непрерывности деятельности при подготовке отчетности, предусмотренное

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», если в следующем году принято решение прекратить деятельность?

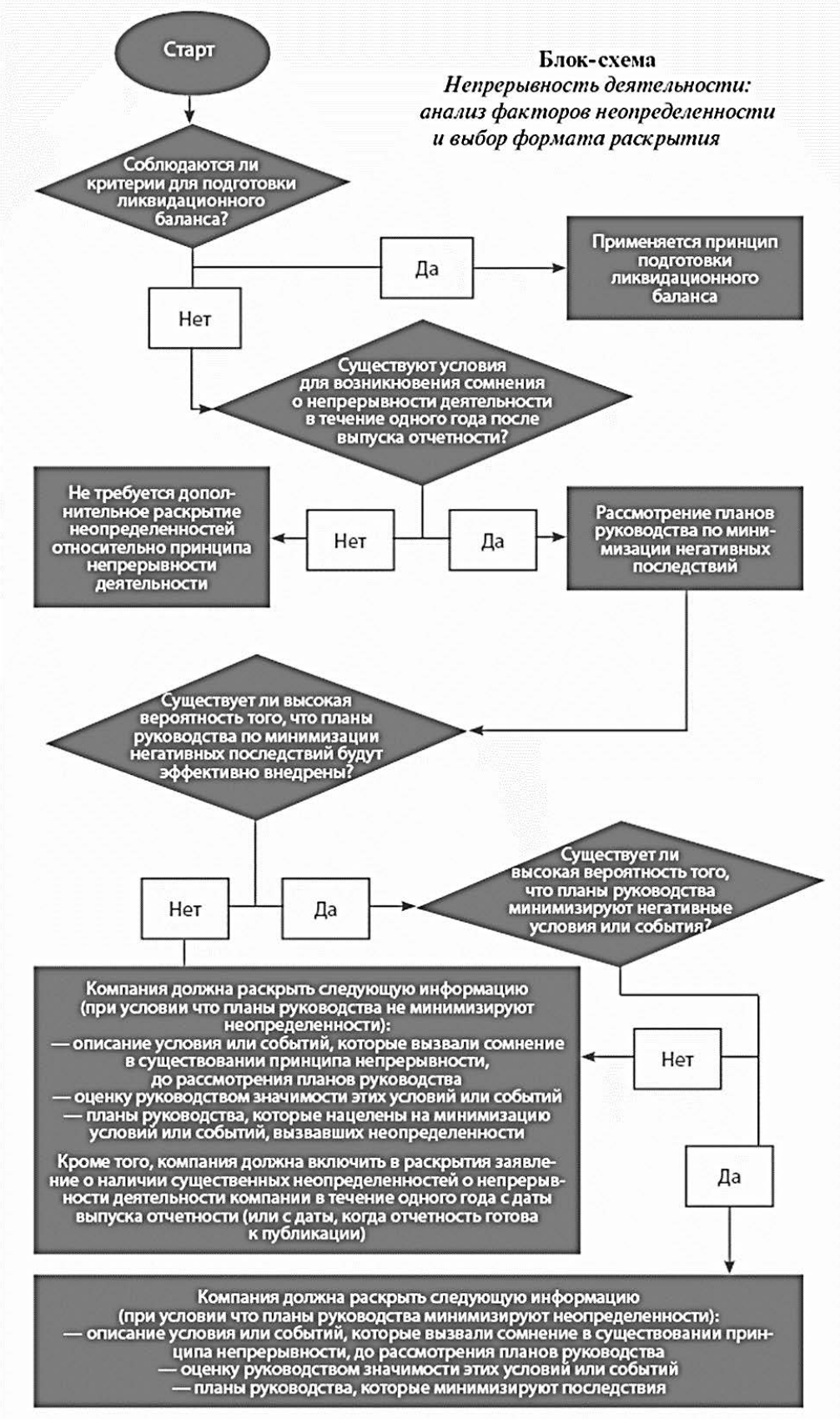

Рис. 1. Алгоритм выбора факторов неопределенности

Вот какой ответ даёт на этот вопрос эксперт журнала «Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение» [4]:

В отчетности за прошедший финансовой год намерение о приостановлении выпуска отдельных видов продукции не отражается и не меняет активы, обязательства, доходы и расходы в бухгалтерском учете. В то же время в информации, сопутствующей отчетности, следует указать на планируемое приостановление, а в дальнейшем и на возможное прекращение деятельности, если это существенно для данной организации, и однозначно описать, с чем это связано (п. 20 ПБУ 1/2008).

Но этого недостаточно, так как прекращение деятельности может повлиять на активы и обязательства, в связи с чем может возникнуть необходимость их дополнительной оценки, методика проведения которой описана в ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Положение обязывает раскрыть информацию по части деятельности организации (такую как операционный или географический сегмент, его часть либо совокупность сегментов) по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению. Приостановление части деятельности организации без намерения прекратить ее не рассматривается и не раскрывается в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность.

Таким образом, если есть сведения о том, что приостановленная деятельность будет прекращена, то об этом нужно сказать в информации, сопутствующей финансовой отчетности.

Принцип непрерывности деятельности субъекта бухгалтерского учета является ключевой концепцией современной бухгалтерской теории и практики во всем мире. Более того, мнение о его выполнении лежит в основе аудиторского подтверждения бухгалтерской отчетности. Выражение аудитором своего мнения о соблюдении принципа непрерывности относительно реального положения дел в компании вселяет в пользователей отчетности уверенность в надежности финансового положения предприятия и возможности сотрудничества с ним на долгосрочной основе.

Непрерывность деятельности является не просто бухгалтерским методологическим принципом, но идеей, определяющей восприятие деятельности компании в современной экономике как направленной на продолжение и развитие, а не заранее ограниченной определенными временными рамками.

Список использованной литературы

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ : (в ред. от 17 апр. 2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс»

2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ: (в ред. от 18 июля 2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс»

3. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ

1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 6 окт. 2008 г. № 106н : (в ред. от 28 апр. 2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс»

4. Вопрос: «Организация в связи с кризисом планирует в следующем году приостановить одно из направлений деятельности…» [Электронный ресурс] // Гарант: информационно-правовой портал. – Режим доступа: http://base.garant.ru/57484907/ (дата обращения: 06.09.2017).

5. Массарыгина В.Ф. Допущение непрерывности деятельности организации в современных условиях: // Аудиторские ведомости. 2009. № 10. – Режим доступа: https://www.lawmix.ru/bux/21355 (дата обращения: 06.09.2017).

6. Обеспечение непрерывности деятельности организации [Электронный ресурс] // Рынок ценных бумаг: электронное издание. – Режим доступа: http://www.rcb.ru/dep/2008-08/14195/ (дата обращения: 07.09.2017).

7. Принцип непрерывности деятельности: последние изменения [Электронный ресурс] // Бух.1С : Интернет-ресурс для бухгалтеров. – Режим доступа: https://buh.ru/articles/documents/14025/ (дата обращения: 06.09.2017).

8. Принцип непрерывности деятельности субъекта учета [Электронный ресурс] // Корпоративная финансовая отчётность. Международные стандарты: журнал и практические разработки по МСФО и управленческому учету. – Режим доступа: https://finotchet.ru/articles/236/ (дата обращения: 06.09.2017).

9. Проблема непрерывности деятельности организаций [Электронный ресурс] // Камертон. – Режим доступа : http://www.camerton.ru/publications/behind-the-scenes-audit/the-problem-of-continuity-activities-organizations.html (дата обращения: 06.09.2017).