

7.2. АУДИТ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ: РЕАЛИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аманжолова Б.А., д.э.н., профессор кафедры аудита;
Овчинникова Н.Н., к.э.н., доцент кафедры аудита

Сибирский университет потребительской кооперации

В статье представлен авторский подход к формированию информационного обеспечения аудита непрерывности деятельности организаций потребительской кооперации. Авторами предлагается уточнение методики реализации аналитических процедур в результате включения действий, направленных на выявление и анализ влияния оценочных значений на выводы аудитора относительно применимости допущения непрерывности деятельности.

Применение авторской методики выявления и анализа оценочных значений в аудите бухгалтерской отчетности областного союза потребительских обществ обеспечило систематизацию показателей, характеризующих перспективы деятельности организации.

Современная социально-экономическая ситуация в системе потребительской кооперации предопределяет необходимость формирования надежной информационной основы управления потребительскими обществами и союзами, базирующейся на соблюдении принципа непрерывности их функционирования. В связи с этим важной задачей управления в целом и внутреннего контроля и анализа в частности представляется разработка контрольно-аналитического инструментария, обеспечивающего оценку непрерывности деятельности кооперативных организаций с учетом влияния организационно-правовой формы, отраслевой и другой специфики их хозяйствования.

Решению задачи формирования аналитического инструментария, обеспечивающего внешнюю оценку и самооценку непрерывности деятельности, посвящены исследования авторов, результаты которых представлены в предыдущей публикации [9]. Нами обоснована последовательность оценки непрерывности деятельности, базирующаяся на комплексном применении аналитических процедур, учитывающих специфику функционирования организаций потребительской кооперации, уточнены и конкретизированы этапы оценки в соответствии с природой признаков, свидетельствующих о наличии сомнений в перспективах функционирования экономических субъектов. Кроме того, логика оценки подчинена необходимости учета финансового, производственного и социального потенциала организаций, входящих в систему потребительской кооперации.

Однако мы убеждены в необходимости развития информационных аспектов, определяющих надежность и обоснованность выводов, формируемых в результате реализации аналитических процедур. С этой целью нами уточнен состав аналитических процедур в результате выделения информационного и аналитического блоков методики оценки непрерывности деятельности. Мы считаем, что такой подход обеспечивает применение моделирования для оценки влияния реализации

информационных возможностей финансовой отчетности на формирование показателей, характеризующих соблюдение (несоблюдение) принципа непрерывности деятельности экономического субъекта.

Для определения основных параметров моделирования определимся с требованиями относительно оценки непрерывности деятельности, установленными аудиторскими стандартами. Так, п. 3 Правила (стандарта) №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» предусмотрено: «Поскольку допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, обязанность руководства аудируемого лица заключается в том, чтобы оценить способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность, даже если применимый в данных условиях порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривает выраженного в явной форме требования об этом» [1].

Приведенная норма федерального стандарта свидетельствует об обязательности самооценки непрерывности деятельности экономическим субъектом. Кроме того, стандартом акцентируется внимание на применении профессионального суждения и связанной с ним неопределенностью. «Оценка аудируемым лицом допущения непрерывности своей деятельности связана с вынесением в конкретный момент времени профессионального суждения о фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. В этой связи следует принимать во внимание, что:

- как правило, уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или с условием, значительно повышается при увеличении периода времени между суждением и воздействием условных фактов;
- любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, поэтому последующие события могут вступать в противоречие с профессиональным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;
- размер и сложная структура аудируемого лица, характер и условия его деятельности, а также степень воздействия на аудируемое лицо внешних факторов оказывают влияние на профессиональное суждение о влиянии условных фактов» [1].

Таким образом, можно утверждать, что существенное влияние на оценку непрерывности деятельности экономического субъекта оказывает профессиональное суждение, результатом которого являются оценочные значения в финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяющие в свою очередь значение показателей, характеризующих непрерывность деятельности организации. Следовательно, если в финансовой (бухгалтерской) отчетности отражена информация об изменении оценочных значений, то аналитические процедуры, предназначенные для оценки применимости принципа непрерывности деятельности должны учитывать эти факты, так как они могут оказать существенное влияние как на мнение относительно соблюдения или несоблюдения указанного принципа.

Данное обстоятельство определило необходимость включения в алгоритм оценки непрерывности деятельности организации, помимо аналитических процедур, механизма формирования информационного массива, обеспечивающего расчеты и выводы эксперта сведениями о влиянии оценочных значений на показатели, характеризующие непрерывность деятельности (рис. 1).

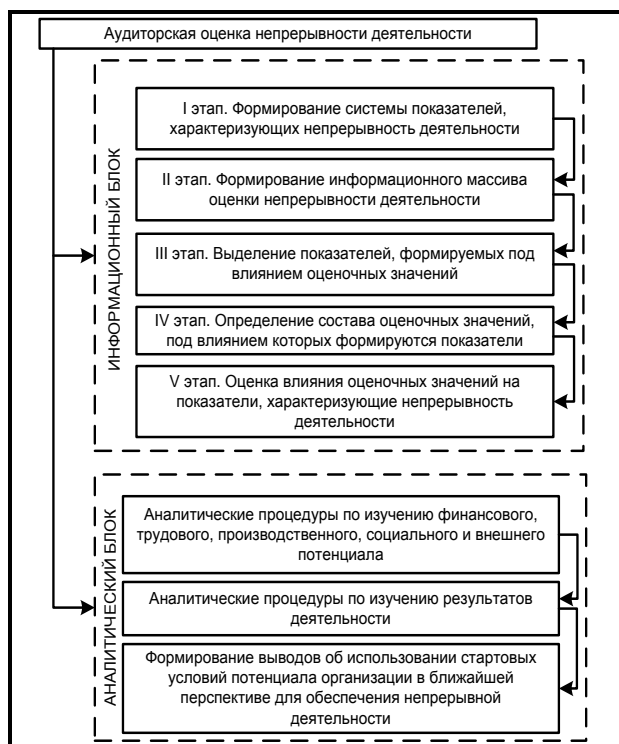


Рис. 1. Состав аудиторских процедур оценки непрерывности деятельности организации, учитывающих влияние оценочных значений в финансовой (бухгалтерской) отчетности

Рассматривая этапы моделирования исходной информации, необходимой для оценки непрерывности деятельности, с учетом влияния на нее оценочных значений следует в первую очередь определить перечень значимых показателей, характеризующих непрерывность деятельности. Как ранее отмечали авторы в своих работах [9], система показателей наиболее информативных для исследования непрерывности деятельности потребительских кооперативов, включает показатели внешнего, финансового, социального, имущественного, трудового потенциала и результативные показатели деятельности. Применимость полученных значений показателей для формулирования выводов относительно соблюдения принципа непрерывности деятельности зависит от полноты количественной и качественной информации, используемой при их расчете. В этой системе можно выделить два типа показателей:

- показатели, расчет и интерпретация которых требует привлечения информации, формируемой за пределами бухгалтерского учета и отчетности организации;
- показатели, рассчитываемые на основе данных, формируемых в системе бухгалтерского учета организации.

Именно вторая группа показателей в большей степени находится под влиянием изменений оценочных значений и требует более пристального внимания к качеству информационного обеспечения их расчета.

В результате характеристики информации, являющейся основой оценки непрерывности деятельности, нами выделены показатели, значение которых формируется под влиянием профессионального суждения бухгалтера или иного лица, ответственного за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (табл. 1-3).

Таблица 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ОЦЕНКИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КООПЕРАТИВНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Источники информации для расчета значимых показателей	Информация, обладающая	
	Количественными характеристиками	Качественными характеристиками
Показатели внешнего потенциала		
Денежные доходы населения		
Базы данных и оперативная информация федеральной службы государственной статистики	Денежные доходы населения. Средняя (реальная) заработная плата по стране (региону, району, муниципальному образованию)	-
Среднедушевой доход обслуживаемого населения		
Базы данных и оперативная информация федеральной службы государственной статистики	Денежные доходы населения. Численность населения региона (района, муниципального образования)	-
Степень охвата денежных доходов населения товарооборотом		
Базы данных и оперативная информация федеральной службы государственной статистики. Отчет о прибылях и убытках. Учетная политика	Денежные доходы населения. Выручка (товарооборот)	Условия перехода права собственности на товары
Показатели финансового потенциала		
Степень финансовой независимости организации		
Бухгалтерский баланс. Отчет об изменениях капитала. Учетная политика	Величина собственного капитала. Валюта баланса	Порядок переоценки основных средств
Динамика собственного капитала		
Бухгалтерский баланс. Отчет об изменениях капитала, учетная политика	Величина собственного капитала	Подходы к переоценке основных средств
Динамика валюты баланса		
Бухгалтерский баланс	Валюта баланса	-

Источники информации для расчета значимых показателей	Информация, обладающая	
	Количественными характеристиками	Качественными характеристиками
Степень текущей платежеспособности		
Бухгалтерский баланс. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытка. Учетная политика	Сумма денежных средств и краткосрочных финансовых вложений. Сумма краткосрочной дебиторской задолженности. Величина запасов. Сумма кредиторской задолженности. Сумма краткосрочных кредитов и займов	Условия перехода права собственности. Способ оценки запасов при списании. Условия о порядке расчетов. Порядок учета дополнительных затрат по обслуживанию кредитов и займов. Порядок учета финансовых вложений
Рентабельность продаж		
Отчет о прибылях и убытках. Учетная политика	Выручка. Прибыль от продаж	Условия перехода права собственности. Элементы учетной политики, оказывающие влияние на формирование доходов и расходов
Показатели социального потенциала		
Численность обслуживаемого населения		
Базы данных и оперативная информация федеральной службы государственной статистики	Численность населения региона (района, муниципального образования)	-
Уровень кооперирования населения		
Базы данных и оперативная информация федеральной службы государственной статистики. Лицевые счета пайщиков	Численность населения региона (района, муниципального образования). Численность пайщиков	-
Численность пайщиков		
Лицевые счета пайщиков	Численность пайщиков	-
Показатели имущественного потенциала		
Степень изношенности основных средств		
Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытка. Учетная политика	Сумма начисленной амортизации. Первоначальная стоимость основных средств	Способы начисления амортизации. Порядок формирования первоначальной стоимости
Динамика основных средств		
Бухгалтерский баланс. Учетная политика	Остаточная стоимость основных средств	Способы начисления амортизации. Порядок формирования первоначальной стоимости. Порядок переоценки основных средств
Средняя торговая площадь одного магазина		
Свидетельство о праве собственности на объекты недвижимости. Договор аренды объектов недвижимого имущества	Торговая (общая) площадь магазинов	-
Фондоотдача		
Бухгалтерский баланс. Отчет о прибылях и убытках. Учетная политика	Выручка. Среднегодовая стоимость основных средств	Способы начисления амортизации. Порядок формирования первоначальной стоимости. Порядок переоценки основных средств
Динамика оборотных средств		
Бухгалтерский баланс. Учетная политика	Величина оборотных средств	Способы оценки запасов при их списании
Обеспеченность товарными запасами		
Отчет о прибылях и убытках. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытка. Учетная политика	Выручка. Стоимость товарных запасов	Условия о переходе права собственности на товары. Способы оценки товаров при их списании
Скорость обращения оборотных активов		
Бухгалтерский баланс. Отчет о прибылях и убытках. Учетная политика	Выручка. Величина оборотных средств	Способы оценки запасов при их списании. Условия о переходе права собственности на товары
Средняя торговая площадь на одного жителя		
Свидетельство о праве собственности на объекты недвижимости. Договор аренды объектов недвижимого имущества. Базы данных и оперативная информация федеральной службы государственной статистики	Торговая (общая) площадь магазинов. Численность населения региона (района, муниципального образования)	-
Скорость обращения товарных запасов		
Бухгалтерский баланс. Отчет о прибылях и убытках. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытка. Учетная политика	Выручка. Стоимость товарных запасов	Условия о переходе права собственности на товары. Способы оценки товаров при их списании

Источники информации для расчета значимых показателей	Информация, обладающая	
	Количественными характеристиками	Качественными характеристиками
Объем продаж на 1 кв. м торговой площади		
Отчет о прибылях и убытках. Свидетельство о праве собственности на объекты недвижимости. Договор аренды объектов недвижимого имущества. Учетная политика	Выручка. Торговая (общая) площадь магазинов	Условия о переходе права собственности на товары
Показатели трудового потенциала		
Динамика среднесписочной численности		
Статистическая отчетность по труду. Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год	Среднесписочная численность	-
Трудовой потенциал		
Статистическая отчетность по труду. Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год. Отчет о прибылях и убытках	Среднесписочная численность. Выручка	-
Динамика численности работников с высшим образованием		
Личные листки по учету кадров	Количество работников с высшим образованием	-
Динамика численности работников в возрасте от 30 до 45 лет		
Личные листки по учету кадров	Количество работников в возрасте от 30 до 45 лет	-
Результативные показатели деятельности		
Динамика оборота розничной торговли		
Отчет о прибылях и убытках. Учетная политика	Выручка (товарооборот)	Элементы учетной политики, оказывающие влияние на формирование доходов и расходов
Динамика объема производства		
Ведомости выпуска готовой продукции. Оборотные ведомости по счетам бухгалтерского учета 40 «Выпуск готовой продукции», 43 «Готовая продукция». Учетная политика	Стоимость произведенной продукции	Элементы учетной политики, оказывающие влияние на формирование доходов и расходов
Динамика стоимости оказанных услуг		
Отчет о прибылях и убытках. Учетная политика	Выручка (от бытовых услуг, оказанных населению)	Элементы учетной политики, оказывающие влияние на формирование доходов и расходов
Динамика расходов на социальную поддержку пайщиков		
Отчетность по расходам потребительского общества. Устав потребительского общества. Учетная политика	Сумма расходов по статье «Социальная поддержка пайщиков»	Элементы учетной политики, оказывающие влияние на формирование доходов и расходов

Таблица 2

АНАЛИЗ ПОЛОЖЕНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ, РЕГУЛИРУЮЩИХ ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ

Предмет регулирования	Содержание нормы
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [3]	
Параметры непрерывности деятельности организации	п. 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)
Обязательность раскрытия информации о непрерывности деятельности	п. 20. 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
ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [8]	
Понятие изменения оценочного значения	п. 2. Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности
Состав оценочных значений	п. 3. Оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.
Порядок отражения изменения оценочного значения	п. 5. Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение

Предмет регулирования	Содержание нормы
ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [4]	
Условия признания резерва и изменения оценочного значения	п. 25. Материально – производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально – производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости
Обязательность раскрытия информации о резерве	п. 27. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация: о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей
ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [5]	
Причины возникновения оценочного значения в бухгалтерском учете основных средств	п. 20. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из: ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды)
ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [6]	
Понятие и условия признания оценочного обязательства	п. 4. Обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее – оценочное обязательство) может возникнуть: а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров; б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности
Порядок отражения оценочного обязательства	п. 8. Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [7]	
Условия создание резерва под обесценение финансовых вложений	п. 38. В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений

Таблица 3

ВЛИЯНИЕ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ НА ФОРМИРОВАНИЕ ЗНАЧИМЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КООПЕРАТИВНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Первичные отчетные показатели	Вид оценочного значения	Применение в реализации аналитических процедур для организаций потребительской кооперации
Выручка	Начисленные доходы	Наличие доходов будущих периодов в пассиве баланса требует корректировки выручки или прочих доходов, отраженных в Отчете о финансовых результатах
Величина собственного капитала	Амортизационные отчисления	В связи с признанием организаций потребительской кооперации некоммерческими организациями амортизация основных средств, начиная с отчетности за 2001 г., не начисляется
Валюта баланса	Амортизационные отчисления, отложенные налоговые активы и обязательства, оценочные резервы	Различия методов признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете требуют корректировки стоимости внеоборотных активов, долгосрочных обязательств и собственного капитала
Сумма денежных средств и краткосрочных финансовых вложений	Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги	Наличие финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, требует корректировки стоимости финансовых вложений, оценочных резервов, финансовых результатов
Сумма краткосрочной дебиторской задолженности	Резерв сомнительных долгов, по гарантийному ремонту и обслуживанию	Отсутствие просроченной, безнадежной для взыскания задолженности требует корректировки суммы резервов и финансовых результатов
Сумма кредиторской задолженности	Резерв на оплату отпусков, резерв сомнительных долгов, по гарантийному ремонту и обслуживанию	Начисление отпусковых за счет текущих расходов, отсутствие просроченной, безнадежной для взыскания задолженности требует корректировки суммы резервов, расходов и финансовых результатов
Величина запасов	Резерв под снижение стоимости материальных запасов	Отсутствие материально-производственных запасов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, требует корректировки стоимости запасов, резервов, финансовых результатов
Прибыль от продаж	Амортизационные отчисления, отложенные налоговые обязательства, оценочные резервы	Осуществление корректировки по резерву на оплату отпусков, по гарантийному ремонту и обслуживанию
Остаточная стоимость основных средств	Амортизационные отчисления	В связи с признанием организаций потребительской кооперации некоммерческими организациями амортизация основных средств, начиная с отчетности за 2001 г., не начисляется

Первичные отчетные показатели	Вид оценочного значения	Применение в реализации аналитических процедур для организаций потребительской кооперации
Среднегодовая стоимость основных средств	Амортизационные отчисления	В связи с признанием организаций потребительской кооперации некоммерческими организациями амортизация основных средств, начиная с отчетности за 2001 г., не начисляется
Величина оборотных средств	Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, резерв под снижение стоимости материальных запасов	Наличие финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, требует корректировки стоимости финансовых вложений, оценочных резервов, финансовых результатов
Стоимость товарных запасов	Резерв под снижение стоимости материальных запасов	Отсутствие материально-производственных запасов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, требует корректировки стоимости запасов, резервов, финансовых результатов

Таблица 4

ПОКАЗАТЕЛИ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КЕМЕРОВСКОГО ОБЛАСТНОГО СОЮЗА ПОТРЕБИТЕЛЬСКИХ ОБЩЕСТВ ЗА 2011-2012 гг.

Показатели	Абсолютное значение		Темп изменения, %
	2011 год	2012 год	
Показатели внешнего потенциала			
Денежные доходы населения, млн. руб.	42 434	43 419	102,3
Среднедушевой доход обслуживаемого населения, руб.	193 235	197 179	102,0
Степень охвата денежных доходов населения товарооборотом, %	7,69	7,88	102,5
Показатели финансового потенциала			
Степень финансовой независимости организации, доли ед.	0,68	0,68	100,0
Динамика собственного капитала, тыс. руб.	685 998	753 173	109,8
Динамика валюты баланса, тыс. руб.	1 003 422	1 106 304	110,3
Степень текущей платежеспособности, доли ед.	1,82	1,83	100,5
Рентабельность продаж, руб.	0,04	0,04	100,0
Показатели социального потенциала			
Численность обслуживаемого населения, тыс. чел.	219,6	220,2	100,3
Уровень кооперирования населения, %	13,9	13,2	95,0
Численность пайщиков, чел.	30600	29 122	95,2
Показатели имущественного потенциала			
Степень изношенности основных средств, %	26,0	26,8	103,1
Динамика основных средств, тыс. руб.	373 648	409 270	109,5
Средняя торговая площадь одного магазина, кв. м	53	53	100,0
Фондоотдача, руб.	9,19	8,74	95,1
Динамика оборотных средств, тыс. руб.	544 935	602 190	110,5
Обеспеченность населения товарными запасами, тыс. руб.	1,29	1,45	112,4
Скорость обращения оборотных активов, оборот	6,4	6,0	93,8
Средняя торговая площадь на одного жителя, кв. м	0,12	0,12	100,0
Скорость обращения товарных запасов, оборот	11,5	10,7	93,0
Объем продаж на один квадратный метр торговой площади, тыс. руб.	101,2	107,1	105,8
Показатели трудового потенциала			
Среднесписочная численность, чел.	2 889	2 816	97,5
Производительность труда, тыс. руб.	1 129,2	1 215,5	107,6
Численность работников с высшим образованием, чел.	322	345	107,1
Численность работников от 30 до 45 лет, чел.	2 153	2 189	101,7
Результативные показатели деятельности			
Оборот розничной торговли, тыс. руб.	2 699 862	2 837 082	105,1
Объем производства, тыс. руб.	269 084	287 209	106,7
Стоимость оказанных услуг, тыс. руб.	545	594	109,0

Данные, отраженные в табл. 4, наглядно демонстрируют, что большая часть показателей формируется в результате профессионального суждения, и, следовательно, информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности организации, основана на изменении оценочных значений.

Таким образом, для уточнения аналитических процедур с учетом изменения оценочных значений, следует определить их содержание, состав, а также выделить показатели отчетности, формируемые под их влиянием (см. табл. 2).

Информация табл. 2 свидетельствует о том, что для оценки непрерывности деятельности организации принципиальным является наличие неопределенности, опре-

деляемой на основе профессионального суждения, а бухгалтерский учет активов и обязательств, в свою очередь, порождает существование и изменение оценочных значений, оказывающих существенное влияние на формирование показателей бухгалтерской отчетности. Так, для учета материально-производственных запасов характерно применение профессионального суждения в процессе принятия решения о моральном устаревании активов; для финансовых вложений – подтверждение устойчивого существенного снижения их стоимости; для основных средств – срок полезного использования, определяемый исходя из ожидаемых производительности, физического износа и других параметров, устанавливаемых в процессе экспертной оценки.

Необходимо отметить, что единые требования к проверке оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, установлены федеральным стандартом №21 «Особенности аудита оценочных значений» [2]. П. 3 в качестве оценочных значений анализируются оценочные резервы, амортизационные отчисления, начисленные доходы, отложенные налоговые активы и обязательства, резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности, убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров. В целях нашего исследования воспользуемся составом оценочных значений, определенных вышеназванным стандартом, для выявления их влияния на реализацию аналитических процедур, осуществляемых в целях аудита непрерывности деятельности организаций потребительской кооперации (см. табл. 3).

Таким образом, для отчетности организаций потребительской кооперации характерны все оценочные значения, за исключением амортизационных отчислений по основным средствам. Для выявления наиболее значимых, с позиции влияния на результаты оценки непрерывности деятельности, нами осуществлены аналитические процедуры в отношении бухгалтерской отчетности Кемеровского областного союза потребительских обществ (см. табл. 4)

Характеризуя деятельность Кемеровского областного союза потребительских обществ (ОПС) в 2011-2012 гг., можно определить ее как стабильную. Отмечается рост основных результативных показателей деятельности и показателей ресурсообеспеченности. Следовательно, в организации созданы предпосылки для сохранения деятельности за счет наращивания финансово-экономического потенциала.

В то же время выявлен ряд фактов, свидетельствующих о наличии проблем, связанных с реализацией социально-экономического потенциала:

- во-первых, отмечается стабильно низкий уровень рентабельности продаж – всего 4%. На наш взгляд, это связано с высоким уровнем затрат, в том числе обусловленных выполнением социальных функций союза: содержание убыточных магазинов в малонаселенных и труднодоступных селах, оказание бесплатных услуг пайщикам по доставке товаров и т.п.;
- во-вторых, снижаются показатели эффективности использования основных и оборотных средств – в среднем на 6%.

Кроме того, следует отметить сокращение численности пайщиков на 4,8%, или на 1 478 чел., что может свидетельствовать о снижении лояльности населения к системе потребительской кооперации.

Обращает на себя внимание снижение среднесписочной численности работников на 2,5% и, в совокупности с сокращением числа пайщиков, может вызвать опасения в отношении перспектив функционирования организации. В то же время качество трудовых ресурсов остается высоким (за счет увеличения числа молодых работников с высшим образованием), поэтому можно заключить, что трудовой потенциал потребительского союза и тенденции его изменения не оказывают негативного влияния на перспективы деятельности.

Таким образом, аналитические процедуры, базирующиеся на информации бухгалтерской отчетности и не учитывающие влияние оценочных значений, позволяют констатировать отсутствие признаков свидетельствующих о несоблюдении принципа непрерывности деятельности. По нашему мнению, отмеченные проблемные аспекты требуют внимания и мер, направленных не только на сохранение деятельности, но и на повышение ее эффективности.

Для выявления влияния оценочных значений на формирование значимых показателей, характеризующих непрерывность деятельности организаций потребительской кооперации, нами осуществлены расчеты на основе скорректированной информации. Корректировка исходных данных осуществлена нами по двум направлениям.

- Во-первых, нами приняты во внимание оценочные значения, раскрытые в бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2012 г.: доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов и платежей, отложенные налоговые активы и обязательства.
- Во-вторых, нами осуществлен анализ последствий событий после отчетной даты, состоящих в закрытии или передаче в аренду розничных торговых предприятий. В качестве последствий таких событий нами рассматривается сокращение выручки от основного вида деятельности, которым традиционно является розничная торговля, а также рост прочих доходов, связанных с поступлением арендных платежей.

Результаты расчета показателей, характеризующих непрерывность деятельности в соответствии с уточненной информацией, представлены в табл. 5.

Таблица 5

ПОКАЗАТЕЛИ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КЕМЕРОВСКОГО ОПС ЗА 2011-2012 гг.¹

Показатели	Абсолютное значение		Темп изменения, %
	2011 г.	2012 г.	
Показатели внешнего потенциала			
Денежные доходы населения, млн. руб.	42 434	43 419	102,3
Среднедушевой доход обслуживаемого населения, руб.	193 235	197 179	102,0
Степень охвата денежных доходов населения товарооборотом, %	8,84	8,93	101,0
Показатели финансового потенциала			
Степень финансовой независимости организации, доли ед.	0,68	0,68	100,0
Динамика собственного капитала, тыс. руб.	671 488	738 663	110,0
Динамика валюты баланса, тыс. руб.	988 526	1 091 417	110,4
Степень текущей платежеспособности, доли ед.	1,82	1,83	100,5
Рентабельность продаж, руб.	0,04	0,04	100,0
Показатели социального потенциала			
Численность обслуживаемого населения, тыс. чел.	219,6	220,2	100,3
Уровень кооперирования населения, %	13,9	13,2	95,0
Численность пайщиков, чел.	30 600	29 122	95,2

¹ На основе скорректированной информации.

Показатели	Абсолютное значение		Темп изменения, %
	2011 г.	2012 г.	
Показатели имущественного потенциала			
Степень изношенности основных средств, %	27,0	27,8	103,0
Динамика основных средств, тыс. руб.	359 138	394 760	109,9
Средняя торговая площадь одного магазина, кв. м	53	53	100,0
Фондоотдача, руб.	11,02	10,28	93,3
Динамика оборотных средств, тыс. руб.	544 935	602 190	110,5
Обеспеченность населения товарными запасами, тыс. руб.	1,29	1,45	112,4
Скорость обращения оборотных активов, оборот	7,4	6,8	91,9
Средняя торговая площадь на одного жителя, кв. м	0,12	0,12	100,0
Скорость обращения товарных запасов, оборот	13,2	12,2	92,4
Объем продаж на один квадратный метр торговой площади, тыс. руб.	101,2	107,1	105,8
Показатели трудового потенциала			
Среднесписочная численность, чел.	2 889	2 816	97,5
Производительность труда, тыс. руб.	1 298,3	1 376,7	106,0
Численность работников с высшим образованием, чел.	322	345	107,1
Численность работников от 30 до 45 лет, чел.	2 153	2 189	101,7
Результативные показатели деятельности			
Оборот розничной торговли, тыс. руб.	3 188 304,5	3 291 018	101,0
Объем производства, тыс. руб.	269 084	287 209	106,7
Стоимость оказанных услуг, тыс. руб.	545	594	109,0

Таблица 6

ИНФОРМАЦИЯ О ВЛИЯНИИ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ НА ВЕЛИЧИНУ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КЕМЕРОВСКОГО ОПС В 2012 г.

Показатели	Значение по бухгалтерской отчетности	Скорректированное значение	Отклонение (+, -)	Отклонение, в %
Показатели внешнего потенциала				
Степень охвата денежных доходов населения товарооборотом, %	7,88	8,93	+1,05	13
Показатели финансового потенциала				
Динамика собственного капитала, %	109,8	110,0	+0,2	0,2
Динамика валюты баланса, %	110,3	110,4	+0,1	0,1
Показатели имущественного потенциала				
Степень изношенности основных средств, %	26,8	27,8	+1,0	3,7
Динамика основных средств, %	109,5	109,9	+0,4	0,4
Фондоотдача, руб.	8,74	10,28	+1,54	17,6
Скорость обращения оборотных активов, оборот	6,0	6,8	+0,8	13,3
Скорость обращения товарных запасов, оборот	10,7	12,2	+1,5	14
Показатели трудового потенциала				
Производительность труда, тыс. руб.	1 215,5	1 376,7	+161,2	13,3
Результативные показатели деятельности				
Оборот розничной торговли, тыс. руб.	2 837 082	3 291 018	+453936	16

Рассчитанные с учетом влияния оценочных значений показатели, характеризующие непрерывность деятельности союза потребительских обществ, демонстрируют те же тенденции изменения финансово-хозяйственной деятельности организации. Существенным отличием в поведении индикаторов непрерывности, анализируемых по уточненной информации, выступают более высокие темпы снижения показателей, характеризующих эффективность использования имущественного потенциала. Результативные показатели деятельности демонстрируют положительную динамику, также как и показатели внешнего и финансового потенциала, которые в большей степени определяют возможности организации сохранять деятельность.

Динамика показателей имущественного потенциала свидетельствует о его наращивании, так как увеличивается стоимость основных средств, оборотных активов, растет обеспеченность обслуживаемого населения товарными запасами. Однако скорость обращения основного и оборотного имущества находится на низком уровне, и в 2012 г. продолжает снижаться. Особое внимание обращает на себя замедление оборачиваемости

товарных запасов, как ключевого ресурса, формирующего имущественный потенциал потребительских обществ в современных условиях, на 7,6%, или на 1 оборот.

Трудовой потенциал реализуется организацией в полной мере, поскольку, несмотря на сокращение среднесписочной численности, производительность труда выросла в 2012 г. по сравнению с 2011 г. на 6%.

Обобщая, можно заключить, что скорректированные показатели не опровергают убежденность в соблюдении принципа непрерывности деятельности Кемеровского ОПС, но раскрывают проблемы, связанные с низкой эффективностью использования имущественного и социального потенциала.

Наши выводы по существенности влияния оценочных значений на результаты аудита непрерывности деятельности базируются на результатах анализа отклонений значимых показателей (табл. 6).

Таким образом, рассматривая степень влияния изменений оценочных значений на выводы о наличии или отсутствии признаков прекращения деятельности, можно заключить следующее. Все группы показателей,

характеризующих непрерывность деятельности организаций потребительской кооперации, за исключением показателей социального потенциала, находятся под влиянием изменения оценочных значений.

Влияние оценочных значений на внешний потенциал проявляется через показатель степени охвата денежных доходов населения товарооборотом. Существенное отклонение его скорректированного значения от базисного (13%) означает снижение возможностей по привлечению покупателей из-за стабильного уменьшения числа розничных торговых предприятий, входящих в союз.

Показатели финансового потенциала в меньшей степени зависят от изменения оценочных значений. Тем не менее, корректировки стоимости внеоборотных активов и собственного капитала, связанные с влиянием таких оценочных значений, как отложенные налоговые активы и обязательства, оценочные резервы, привели к тому, что динамика собственного капитала и валюты баланса более интенсивна.

Произведенные расчеты позволяют констатировать, что изменения оценочных значений оказали существенное влияние на формирование отклонений по показателям имущественного потенциала. В частности удалось установить, что с учетом этого влияния степень изношенности основных средств выше на фоне более высокой динамики их стоимости. Следовательно, в данном случае учет оценочных значений позволяет качественнее оценить пригодность основных средств к эксплуатации и угрозы непрерывности деятельности в связи с этим. Также заметно от базисных значений отличаются все скорректированные показатели оборачиваемости имущества, отклонения по которым превышают 5%. Они демонстрируют упущенные возможности организации по более эффективному использованию имущественного потенциала вследствие потери выручки из-за закрытия и передачи в аренду розничных торговых предприятий. Аналогичное влияние оценочных значений распространяется и на показатели трудового потенциала, а именно, на уровень производительности труда.

Таким образом, нами определены направления совершенствования аналитического инструментария оценки непрерывности деятельности, состоящие в уточнении состава аудиторских процедур. Состав аналитических процедур, предлагаемых в статье, обеспечивает реализацию информационных аспектов аудита и учитывает информационную ограниченность показателей бухгалтерской отчетности кооперативных организаций. Апробация авторской методики выявления и анализа оценочных значений в аудите бухгалтерской отчетности областного союза потребительских обществ позволила систематизировать показатели, характеризующие социально-экономическую деятельность организации с позиции их влияния на выводы аудитора относительно применимости допущения непрерывности деятельности.

Литература

1. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности №11 : утв. постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Особенности аудита оценочных значений [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности №21 : утв. постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 13 дек. 2010 г. №167н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Учет финансовых вложений [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 10 дек. 2010 г. №126н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Изменения оценочных значений [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 21/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Аманжолова Б.А. Непрерывность деятельности потребительских кооперативов: теоретические и методические основы оценки [Текст] / Б.А. Аманжолова, Н.Н. Овчинникова // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №2 – С. 320-328.

Ключевые слова

Непрерывность деятельности; оценочные значения; аналитические процедуры; бухгалтерская отчетность; потребительская кооперация.

Аманжолова Бибигуль Ашкеновна

Овчинникова Наталья Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Организации потребительской кооперации отличает сложная иерархическая структура, дифференциация деятельности, необходимость реализации, прежде всего, социальных задач с одновременным выполнением коммерческих функций. Следует отметить, что на данном этапе социально-экономическое положение большинства потребительских обществ и их союзов требует принятия мер, направленных на сохранение и развитие деятельности. Указанные обстоятельства объясняют необходимость проведения исследований, связанных с разработкой контрольно-аналитического инструментария управления деятельностью кооперативных организаций и, в частности, механизмов обеспечивающих оценку и поддержание непрерывности функционирования.

Актуальность данной статьи не вызывает сомнения, поскольку поднимает вопросы расширения информационных возможностей бухгалтерской (финансовой) отчетности в связи с оценкой соблюдения принципа непрерывности деятельности организации. Авторами рассмотрены возможности моделирования исходной информации и совершенствования аналитических процедур, необходимых для оценки непрерывности деятельности, с учетом влияния оценочных значений. Своевременность исследования, результаты которого представлены в статье, определяются содержанием и методикой реализации аналитических процедур, учитывающих изменение оценочных значений в бухгалтерской отчетности при проведении внешнего аудита и самооценки непрерывности деятельности организаций, формирующих систему потребительской кооперации.

Важными результатами, приведенными в статье, являются теоретические и практические доказательства существенности влияния оценочных значений на результаты аудита непрерывности деятельности организаций. Это позволяет создать основу для более качественной оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности.

Таким образом, можно заключить, что рецензируемая статья содержит значимые методические решения и практические рекомендации, соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого рода, и может быть рекомендована к публикации.

Шапошников А.А., д.э.н., проф. кафедры аудита Сибирского университета потребительской кооперации (СибУПК)