

**ПРИНЦИП НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ:
СУЩНОСТЬ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОБУСЛОВЛЕННОСТЬ****Владимир Дмитриевич КРАСНОВ^а, Светлана Вячеславовна КОЗМЕНКОВА^{б,•}**

^а кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
finfak@mail.ru

^б доктор экономических наук, профессор кафедры судебной экспертизы, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
skozmenkova@yandex.ru

• Ответственный автор

История статьи:

Получена 31.08.2017

Получена в доработанном виде 28.09.2017

Одобрена 05.10.2017

Доступна онлайн 16.10.2017

УДК 657.22

JEL: M42

Аннотация

Предмет и тема. Принцип непрерывности деятельности является одним из самых актуальных и важных в бухгалтерском учете и аудите. В связи с принятием международных стандартов аудита на территории России и утверждением пересмотренного МСА 570 «Непрерывность деятельности», в новой редакции появились проблемы при применении данного принципа в теории и практике учета и аудита. Организация в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности должна высказать мнение относительно собственной способности продолжать непрерывную деятельность в течение двенадцати последующих месяцев, а аудитор по результатам проверки бухгалтерской финансовой отчетности должен сформировать мнение относительно допущения непрерывности деятельности аудируемого лица. На практике порядок формирования финансовой отчетности и раскрытие в ней соблюдения принципа непрерывности деятельности вызывает определенные трудности. Основной проблемой является порядок оценки активов и обязательств при соблюдении данного принципа, чему посвящается данная статья.

Цели. Анализ пересмотренного МСА 570 «Непрерывность деятельности», а также сущности принципа непрерывности деятельности и оценки активов и обязательств в процессе составления финансовой отчетности.

Методология. Применены сравнительный анализ, систематизация, индукция, дедукция.

Результаты. Представлен процесс формирования бухгалтерской финансовой отчетности, исходя из допущения непрерывности деятельности, начиная с формирования учетной политики и учета объектов бухгалтерского учета; представлен вид динамического баланса в процессе допущения непрерывности деятельности; сформулировано понятие действительной стоимости активов, используемое при составлении финансовой отчетности на основе принципа непрерывности деятельности.

Область применения. Проведенный анализ МСА 570, а также сформулированные предложения могут применяться в теории и практике учета при формировании бухгалтерской финансовой отчетности коммерческих и некоммерческих организаций, а также ее аудиторской проверки.

Выводы. Составление финансовой отчетности на основе принципа непрерывности деятельности должно основываться на иной оценке активов, чем историческая либо рыночная.

Ключевые слова:

принципы, допущение непрерывности деятельности, международные стандарты финансовой отчетности и аудита

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Краснов В.Д., Козменкова С.В. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 19. – С. 1147 – 1162.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.19.1147>

Начиная с 2017 г., аудиторская деятельность в России должна осуществляться на основе международных стандартов аудита (МСА). При этом Министерством финансов России утвержден официальный перевод МСА на русский язык^{1,2}. В числе МСА есть стандарты, пересмотренные в последние годы, среди них в новой редакции представлен МСА 570 «Непрерывность деятельности», что указывает на актуальность дальнейших исследований в данном направлении³.

Поскольку принцип непрерывности деятельности является одним из основных как в бухгалтерском учете, так и в аудите, и в связи с новой редакцией МСА 570, остановимся на его характеристике подробнее.

В отличие от применявшегося до этого года федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», отличавшегося простотой изложения, МСА 570 является объемным и достаточно сложным для восприятия, поэтому попытаемся его структурировать.

МСА 570 включает следующие разделы.

- Введение.
- Требования.
- Последствия для аудиторского заключения.

Также МСА включает «Руководство по применению», которое разъясняет и дополняет соответствующие пункты стандарта и приложения.

Рассмотрим подробнее разделы стандарта. В *табл. 1* приводится анализ положений «Введение» МСА 570.

¹ О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н. URL: <http://www.consultant.ru/document/cons.doc>

² О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 09.11.2016 № 207н. URL: <http://www.consultant.ru/document/cons.doc>

³ *Краснов В.Д. и др.* Формирование институциональной среды аудита: характеристика и применение // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017. № 13. С. 13–26.

Таким образом, на основе данных *табл. 1* видно, что существуют требования, определенные в МСА 570 к применению принципа непрерывности деятельности. При этом к термину «непрерывность деятельности», его сущности остается много вопросов. Считаем, что анализ данного понятия, его содержания следует начать с определения словосочетания «принцип непрерывности деятельности».

Содержание данного принципа исследовано в работах зарубежных и отечественных ученых, таких как Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда⁴, Б. Нидлз, Г. Андерсон, Дж. Колдуэлл [1], Р. Энтони, Дж. Рис [2], Я.В. Соколов⁵ [3], М.И. Кутер⁶, М.Ю. Медведев⁷, Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская [4, 5, 6], В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин [7], Л.И. Куликова, К.А. Степанов [8], С.В. Козменкова [9], Е.С. Крупинова⁸, В.Д. Краснов [10], Г.С. Клычова и А.Р. Закирова⁹, В.Ф. Палий¹⁰, М.Л. Пятов [11], К.Ю. Цыганков [12, 13].

В толковом словаре русского языка принципы определяются как «основное, исходное положение какой-нибудь теории, учения, мировоззрения, теоретической программы»¹¹.

⁴ *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета / пер. с англ., под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 567 с.

⁵ *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с. С. 80.

⁶ *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2003. 640 с.

⁷ *Медведев М.Ю.* Бухгалтерский академический словарь / авт.-сост. М.Ю. Медведев. М.: Московская финансово-промышленная академия, 2011. 656 с.

⁸ *Козменкова С.В., Крупинова Е.С.* Принципы бухгалтерского учета микропредприятий: состав и содержание // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 8. С. 460–476.

⁹ *Клычова Г.С., Закирова А.Р.* Подтверждение соблюдения принципа непрерывности деятельности организации в процессе аудита / *Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: сб. науч. трудов по материалам IV Международной науч.-практ. конф., посвящ. памяти проф. В.П. Петрова*. Казань: Центр инновационных технологий, 2016. С. 55–59.

¹⁰ *Палий В.Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. М.: ИНФРА-М, 2007. 512 с.

¹¹ *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / *Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова*. 4-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1999. С.

Таким образом, если предприятие функционирует достаточно стабильно, нет намерения сократить либо вовсе прекратить деятельность, то оно действует, составляет финансовую отчетность в соответствии с данным принципом. В этом же источнике «непрерывный» означает «не имеющий перерывов, промежутков»¹².

Если деятельность предприятия приостанавливается, то активы, по видимому, будут реализованы, но не по учетной, а по рыночной стоимости, а также возникает вопрос по поводу погашения обязательств. Это должно быть отражено в бухгалтерской финансовой отчетности предприятия на отчетную дату. Однако прежде чем сформировать финансовую отчетность, следует организовать учетную процедуру на основе использования данного принципа (рис. 1).

Как видно из рис. 1, использование принципа непрерывности деятельности постоянно выполняется экономическим субъектом.

Профессор Т.П. Карпова полагает, что на основе принципа непрерывности деятельности должен осуществляться не только бухгалтерский финансовый, но и управленческий учет¹³. Например, в бухгалтерском учете земель данный принцип является основополагающим, так как только сельскохозяйственное предприятие, которое не планирует сокращать свою деятельность, размеры производства, способно эффективно использовать земельные ресурсы, повышая плодородие почвы и учитывая природоохранные факторы [9, с. 71].

Таким образом, каждое предприятие, учреждение формирует в начале своей деятельности учетную политику на основе принципов учета и отчетности, важнейшим из которых является допущение непрерывности деятельности, а по окончании каждого года, на следующий отчетный период, вводит в распорядительный документ уточнения и изменения [14].

595.

¹² Там же. С. 410.

¹³ Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 350 с.

Бухгалтерский финансовый учет ведется от момента государственной регистрации и до ликвидации либо реорганизации предприятия.

При этом в организационно-распорядительном документе, определяющем учетную политику, должны быть представлены:

- способы оценки и учета активов и обязательств;
- правила документооборота и формы первичной учетной документации;
- план инвентаризации активов и обязательств;
- рабочий план счетов и типовая корреспонденция;
- технология обработки учетной документации;
- план отчетности;
- организация работы бухгалтерского аппарата, в том числе должностные инструкции;
- иные предусмотренные законодательными и нормативными документами элементы методики и организации бухгалтерского учета.

Таким образом, считаем, что формулирование суждения руководством о непрерывности деятельности организации должно основываться на профессиональном суждении, при этом, исходя из изложенного и следуя данному принципу, при формировании учетной политики самым актуальным, с нашей точки зрения, представляется оценка активов и обязательств: историческая или ликвидационная.

Зарубежные ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда обращают внимание на включение «положения о непрерывности в состав основных принципов бухгалтерского учета...», что состоит «в поддержке теории оценки прибыли и использовании исторической стоимости в противовес ликвидационной»¹⁴. И, наоборот, если

¹⁴ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ., под ред. проф. Я.В. Соколова. М.:

продолжение деятельности находится под угрозой, разумно рассмотреть оценку активов по ликвидационной стоимости, которая будет равна цене их возможной продажи, а обязательств – по стоимости выплаты, которая, соответственно, будет выше «учетной» стоимости. При этом большое значение имеет финансовое положение организации, представленное в бухгалтерском балансе.

По исследованиям К.Ю. Цыганкова, когда в 30-х годах, на фоне гиперинфляции, вопросы оценки стали особенно важны, немецкий бухгалтер Э. Шмаленбах, занимавшийся проблемами оценки, применил понятие статического и динамического баланса [13, с. 259]. Первый представляет собой баланс, в котором активы представлены по рыночной стоимости, и они постоянно переоцениваются. Динамический представляет тип баланса с представленными активами в оценке по себестоимости, что соответствует методологии представления информации об имуществе в действующей учетной практике.

Та же позиция представлена Я.В. Соколовым, объяснившим этот период как развитие методологии финансового учета, указав, что современный учет начинается с теории динамического баланса Шмаленбаха¹⁵ [3, с. 65]. При этом, «автор теории динамического баланса подчеркивает, что оценка активов фирмы, используемая для целей исчисления ее прибыли, не отражает их действительной (реальной) стоимости», отмечает М.Л. Пятов¹⁶.

Таким образом, считаем, что баланс должен давать представление имущественного положения организации в той мере, которая необходима для вычисления финансового результата экономического субъекта.

По нашему мнению, надежная оценка активов и пассивов в балансе в отношении

с финансовым результатом является также индикатором, характеризуя соблюдение принципа непрерывности деятельности.

Согласно теории бухгалтерского учета источники формирования хозяйственных средств подразделяются на собственные и заемные, поэтому при нарушении принципа непрерывности, имущество будет иметь другую величину, как правило, ниже его балансовой стоимости^{17,18} [7]. Обязательства могут принять большие значения в отличие от значений активов, поскольку в случае нарушения применения данного принципа, как правило, возникают затруднения в своевременном исполнении обязательств, что приведет к начислению пеней, штрафов и неустоек. Соответственно, баланс уже будет не динамический, а статический (табл. 2).

Для оценки применимости принципа непрерывности необходимо сгруппировать активы организации на отчетные даты, начиная с самых ликвидных, а обязательства – по очередности погашения. Оценка активов и обязательств имеет особое значение. По нашему мнению, упомянутые показатели должны быть обеспечены в оценке по «действительной» стоимости актива и выплатам обязательств. Под действительной стоимостью активов мы понимаем сумму денежных средств, которую возможно получить в случае продажи всех активов в момент погашения всех обязательств. Под действительной стоимостью обязательств мы понимаем сумму денежных средств, которую необходимо заплатить для погашения всех обязательств. При этом необходимо рассчитать изменение действительной стоимости активов и погашения обязательств, их соотношение должно быть приблизительно равным. Если равного соотношения не выходит, то эта разница должна быть покрыта за счет прибыли предприятия, что представлено на рис. 2.

Как видно из рис. 2, необходимо оценить «действительную» стоимость активов и обязательств, представленных в

Финансы и статистика, 2000. 567 с.

¹⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

¹⁶ Пятов М.Л. Ойген Шмаленбах и его теория динамического баланса. URL: <http://www.buh.ru/document-2132>

¹⁷ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2003. 640 с.

¹⁸ Нечитайло А.И., Панкова Л.В., Нечитайло И.А. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие. Ростов н/Д.: Феникс, 2013. 221 с.

бухгалтерском балансе. Это позволит понять, существуют ли ресурсы для покрытия обязательств в достаточном количестве. В то же время важной категорией является динамика (изменение) активов и обязательств в оценке по «действительной» стоимости за два последовательных года (на три отчетные даты, как представлено в балансе). Изменение в динамике активов должно соответствовать изменению в динамике обязательств, это означает, что динамика изменения стоимости имущества способна погасить динамику роста обязательств.

При этом можно выделить, по крайней мере, четыре варианта развития событий:

- при *первом* варианте равное соотношение изменения роста активов с обязательствами говорит о применимости принципа непрерывности деятельности, как представлено на *рис. 2*;
- при *втором* варианте «действительная» стоимость активов больше обязательств, что указывает на достаточность имеющихся ресурсов и продолжение деятельности непрерывно. Как правило, в таких случаях возможна корректировка капитала организации в большую сторону;
- отрицательным вариантом является *третий*, когда организация имеет недостаточно ресурсов для выплаты обязательств, что означает более значительную динамику роста обязательств, чем активов. В этом случае, если предприятие имеет достаточную массу положительной динамики увеличения прибыли, и этого достаточно для доведения стоимости активов до равной обязательствам, можно считать, что ресурсов достаточно для продолжения непрерывной деятельности;
- *четвертый* вариант является катастрофичным, так как динамика роста активов не покрывает динамику роста обязательств, что также может говорить о недостаточной динамике увеличения прибыли организации и невозможности компенсировать недостаток ресурсов прибылью. Такая ситуация демонстрирует, что организация не будет в состоянии продолжать свою деятельность непрерывно,

так как за ряд лет не смогла получить достаточную динамику активов для покрытия увеличенной динамики обязательств, в отсутствие достаточной динамики роста капитала. Следствием нарушения применения принципа непрерывности деятельности является банкротство организации, в процессе процедуры которого предстоит продажа имущества организации с аукциона с целью удовлетворения требований кредиторов.

Как отмечает М.Л. Пятов, результаты деятельности организации служат основой для прогнозных оценок способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность. Поэтому данные, представленные в отчетности, в момент ее рассмотрения могут быть перенесены на будущие отчетные периоды [11, с. 181].

М.Л. Пятов считает, что отчетность любой организации всегда содержит постоянный минимум дебиторской и кредиторской задолженности. Экономический смысл такой задолженности означает, что организация постоянно пользуется предоставленным контрагентом кредитом, как в случае с кредиторской задолженностью, и сама предоставляет такую возможность в отношении своих дебиторов, как в случае с дебиторской задолженностью.

Рассматриваемые виды задолженности классифицируются как устойчивые активы (D_{const}) и обязательства (K_{const}). Первые рассчитываются по формуле $D_{const} = \min(D_1; D_2; D_3 \dots D_n)$, где D_{const} – сумма устойчивых активов; $D_1; D_2; D_3 \dots D_n$ – суммы дебиторской задолженности по данным бухгалтерского учета за отчетный период. Вторые рассчитываются аналогичным способом $K_{const} = \min(K_1; K_2; K_3 \dots K_n)$, где K_{const} – сумма устойчивых пассивов; $K_1; K_2; K_3 \dots K_n$ – суммы кредиторской задолженности по данным бухгалтерского учета за отчетный период¹⁹.

По нашему мнению, присутствие устойчивых активов и обязательств в учете и отчетности экономического субъекта является

¹⁹ Пятов М.Л. Принцип непрерывности деятельности субъекта учета / Интернет-ресурс для бухгалтеров. URL: <http://www.buh.ru/document-1081>

положительной динамикой управления организации. Одна из семантических ценностей принципа непрерывности деятельности – соблюдение равновесия между тем, что должен экономический субъект, и что должны ему. Отсутствие долга в бухгалтерской отчетности невозможно, поскольку наличие именно минимального количества устойчивых активов и обязательств характеризует деятельность экономического субъекта как непрерывную. Например, суммы начисленной зарплаты учитывают на счетах бухгалтерского учета в конце месяца, а выплачивают, как правило, в начале следующего месяца. Таким образом, наличие такой кредиторской задолженности можно классифицировать как устойчивые обязательства, которые будут исполнены в будущем. Это означает, что организация будет в состоянии получить деньги, например, от погашения устойчивых активов для выплаты задолженностей перед персоналом. Так погасятся одни устойчивые активы и обязательства, но сразу же возникнут другие. В этом и заключается сущность непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта [10].

Таким образом, бухгалтеру и аудитору, в соответствии с профессиональным суждением, следует анализировать соотношение активов и пассивов, дебиторской и кредиторской задолженности при оценке соблюдения непрерывности деятельности.

Далее проведем анализ раздела «Требования» МСА 570 (*табл. 3*).

Данные таблицы свидетельствуют, что требования к оценке непрерывности деятельности аудируемого лица значительно усложнились, в том числе при оценке аудиторского риска и формирования мнения в аудиторском заключении.

Анализ следующего раздела «Последствия для аудиторского заключения» МСА 570 представлен в *табл. 4*.

Рассмотрев данный пересмотренный МСА 570, можно сделать вывод, что:

1) хотя в новом стандарте более подробно освещаются вопросы, связанные с учетом,

признанием в финансовой отчетности и аудиторской проверке принципа непрерывности деятельности, тем не менее, его характеристика, сущность требует уточнения;

2) в МСА 570 применяется термин «неопределенность». В толковом словаре русского языка С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой у термина «неопределенность» имеется несколько смысловых значений: «точно не установленный; не вполне отчетливый, неточный, неясный».²⁰ В современном экономическом словаре дается определение: «Неопределенность – недостаточность сведений об условиях, в которых будет протекать экономическая деятельность, низкая степень предсказуемости, предвидение этих условий. Неопределенность сопряжена с риском планирования, принятия решений, осуществления действий на всех уровнях экономической системы»²¹. Таким образом, термин «неопределенность» и его применение требуют как в финансовой отчетности, так и в аудите дальнейших исследований;

3) применение на практике руководством организаций, бухгалтерами и аудиторами принципа непрерывности деятельности основывается на профессиональном суждении. Данная категория активно обсуждается в научной среде²² [15, 16], однако требуются дальнейшие исследования в этом направлении именно в связи с оценкой имущества и обязательств в процессе вынесения руководством аудируемого лица суждения о непрерывности деятельности организации.

²⁰ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. 4-е изд., допол. М.: Азбуковник, 1999. С. 409.

²¹ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 1997. С. 206.

²² Козменкова С.В., Краснов В.Д. Применение бухгалтерами профессионального суждения: история и современность / Экономический форум «Экономика в меняющемся мире»: сб. науч. статей (24–28 апреля 2017 г.). Казань: Изд-во Казанского университета, 2017. С. 28–30.

Таблица 1

Структура МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности», раздел «Введение»

Table 1

The structure of ISA 570 *Going Concern* (revised), section *Introduction*

Подраздел	Пункт	Руководство по применению	Краткая характеристика
Сфера применения МСА 570	П. 1	A1	В МСА 570 определены обязанности аудитора при проверке финансовой отчетности, а также порядок формирования мнения и другие особенности аудиторского заключения. В пояснениях A1 разъясняется также, что при применении МСА 701* сомнение в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность является ключевым
Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете	П. 2	A2	Определено, что финансовая отчетность составляется, исходя из принципа (допущения) непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность, либо у организации отсутствует иная альтернатива. Финансовая отчетность специального назначения может быть составлена как с использованием, так и без использования концепции подготовки финансовой отчетности, в которой применяется данный принцип. Если данный принцип при составлении отчетности применяется правомерно, то активы и обязательства составляются, исходя из того, что предприятие сможет реализовывать активы и выполнять обязательства в процессе обычной деятельности. В пояснениях A2 также определено, что данный принцип может применяться руководством организаций государственного сектора на основании МСФООС 1** (в случае, когда такие организации функционируют на коммерческой основе, прекращается или значительно сокращается государственная поддержка, недостаточно средств для продолжения деятельности, принимаются политические решения, затрагивающие услуги, предоставляемые организациями государственного сектора
Ответственность за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность	П. 3	–	Отдельные концепции подготовки финансовой отчетности содержат требования к руководству проводить оценку способности своей организации продолжать непрерывную деятельность (например, МСФО (IAS) 1***
	П. 4	–	Если в других концепциях нет явного требования к руководству относительно оценки способности своей организации сделать вывод относительно непрерывности деятельности в дальнейшем, однако данный принцип является одним из основных при подготовке отчетности, руководство должно составлять финансовую отчетность с учетом данного принципа
	П. 5	–	Определяется сущность оценки руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, которая связана с вынесением суждения в конкретный момент времени «в отношении неопределенных по своей сути будущих результатов каких-либо событий или условий». При этом наибольшее значение имеют следующие факторы: степень неопределенности в отношении отдельных событий или условий; воздействие размера организации, сложности выполняемых ею операций, условий ведения бизнеса, степень влияния внешних факторов, возникновение событий после отчетной даты
Ответственность аудитора	П. 6	–	Определена ответственность аудитора относительно правомерности руководством аудируемого лица применения принципа непрерывности деятельности, в том числе, даже если при подготовке отчетности отсутствует четкое требование о

			необходимости оценки руководством применения данного принципа
	П. 7	–	Определены ограничения в работе аудитора при оценке соблюдения данного принципа руководством аудируемого лица, так как аудитор не может прогнозировать будущие условия или события
Дата вступления в силу	П. 8	–	МСА 570 вступает в силу по отношению к отчетному периоду, заканчивающемуся 15 декабря 2016 г. или после этой даты
Цели	П. 9	–	Сформулированы цели аудитора относительно применения положений МСА 570: получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод относительно правомерности руководства аудируемого лица оценки собственной способности продолжать непрерывную деятельность; сформулировать вывод, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать сомнения в непрерывности деятельности; сформулировать мнение в аудиторском заключении

Примечание. * – МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

** – МСФООС 1 «Представление финансовой отчетности»;

*** – МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Источник: таблица составлена на основании МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»

Source: Authoring, based on the ISA 570 *Going Concern* (revised)

Таблица 2

Вид динамического баланса в допущении непрерывности деятельности

Table 2

A type of dynamic balance under the assumption of going concern

Актив				Пассив			
Внеоборотные активы	y2	z3	x4	Капитал	y1	z2	x3
Оборотные активы	y4	z5	x6	Обязательства	y5	z6	x7
Баланс	y6	z8	x10	Баланс	y6	z8	x10

Примечание. y, z, x – условные обозначения соответствующих отчетных периодов;

6, 8, 10 – условные обозначения числового выражения валюты бухгалтерского баланса.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3

Структура МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности», раздел «Требования»

Table 3

The structure of ISA 570 *Going Concern* (revised), section *Requirements*

Подраздел	Пункт	Руководство по применению	Краткая характеристика
Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия	П. 10	A3	При выполнении процедур оценки рисков (МСА 315*) аудитор должен выяснить, имеют ли место события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. При этом в пояснениях A3 перечислены события или условия, вызывающие неопределенность, объединенные в следующие группы: финансового характера; связанные с операционной деятельностью; прочие. Данный перечень не является исчерпывающим
		A4	Процедуры оценки рисков позволяют сделать вывод о важности оценки непрерывности деятельности актуальным вопросом для аудита и, исходя из этого, его влияние на процесс планирования проверки

Рассмотрение оценки, выполненной руководством	П. 11	A5	Размер организации может оказать существенное влияние на непрерывность деятельности
		A6	Отмечается, что для малых организаций риск увеличивается при прекращении кредитования банками, при потере основного поставщика и других факторах
		A7	Если в процессе проверки выявлены факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности, то в соответствии с МСА 330**, следует пересмотреть оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности
	П. 12	A8	Аудитор должен рассмотреть оценку, выполненную руководством в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Разъясняется, что оценка руководством способности продолжать непрерывную деятельность является важной частью мнения аудитора относительно применения клиентом данного принципа
		A9	Если аудируемое лицо не провело детализированный анализ в процессе оценки непрерывности деятельности, аудитор не должен этим заниматься
		A10	В отдельных случаях аудитор может рассмотреть процесс оценки руководством непрерывности деятельности, планов клиента и возможности их выполнения
		A12	Руководство малых предприятий может не проводить детальной оценки непрерывности деятельности, основываясь на знании бизнеса и перспектив, при этом аудитору необходимо оценить степень оценки руководства аудируемого лица, и, если необходимо, обсудить проблемы дальнейшего финансирования
		A13	По малым предприятиям способность вести деятельность непрерывно зависит от постоянной поддержки руководителей-собственников в той или иной форме, которая также подлежит оценке со стороны аудитора
		A11	При анализе оценки руководства-клиента в отношении непрерывности деятельности, аудитор должен рассмотреть тот же период, что и аудируемое лицо, если же у клиента произведена оценка в отношении периода менее 12 мес., то потребовать на основании МСА 560*** продления периода как минимум до 12 мес. после отчетной даты
	П. 13	A12	См. выше
A13		См. выше	
–		При рассмотрении выполненной руководством оценки аудитор должен выяснить, включает ли она всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения проверки	
Период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством	П. 15	A14	Аудитору следует направить запрос в адрес руководства аудируемого лица, чтобы выяснить, известно ли руководству о событиях или условиях, за пределами отчетного периода и влияющих на непрерывность деятельности. Если данные факты выявлены, то аудитору, возможно, следует потребовать от руководства оценки влияния данных событий на непрерывность деятельности
		A15	Аудитор не должен проводить какие-либо процедуры для выявления событий или условий, возникших после окончания отчетного периода
	П. 16	A16	Рассмотрен состав дополнительных аудиторских процедур при выявлении событий или условий, которые могут вызвать значительное сомнение в способности предприятия продолжать непрерывную деятельность. В пояснениях A16 приводится их подробный состав
		A17	Разъяснение применительно к пункту 16(b)
		A18	Разъяснение применительно к пункту 16(c)

		A19	Разъяснение применительно к пункту 16(с)
		A20	Разъяснение применительно к пункту 16(е)
Выводы аудитора	П. 17	–	Аудитор должен оценить, получены ли надлежащие доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности в бухгалтерском учете и при составлении финансовой отчетности, и сформулировать мнение относительно правомерности применения данного принципа
	П. 18	A21	Представлена формулировка «существенная неопределенность» в соответствии с МСФО (IAS1). В отдельных концепциях подготовки финансовой отчетности используется определение «значительная неопределенность»
A22		Разъясняется, когда имеет место существенная неопределенность, а также, что аудитор должен сделать вывод о ее наличии или отсутствии	
Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность	П. 19	A21	Раскрываются действия аудитора, если аудируемым лицом правомерно применяется принцип непрерывности деятельности в учете, но имеется существенная неопределенность
		A23	Представлены дополнительно действия аудитора по оценке непрерывности деятельности в случае существенной неопределенности
Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность	П. 20	A24	Аудитор должен оценить, адекватно ли раскрыта информация в отчетности, если выявлены события или условия, перечисленные в разъяснениях A24
		A25	Определяются особенности формирования аудиторского заключения в соответствии с МСА 700****

Примечание. * – МСА 315 (пересмотренный) «Влияние и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»;

** – МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;

*** – МСА 560 «События после отчетной даты»;

**** – МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Источник: составлено на основе МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности»

Source: Authoring, based on the ISA 570 *Going Concern* (revised)

Таблица 4

Структура МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности», раздел «Последствия для аудиторского заключения»

Table 4

The structure of ISA 570 *Going Concern* (revised), section *Implications for Audit Report*

Подраздел	Пункт	Руководство по применению	Краткая характеристика
Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно	П. 21	A26	Аудитор формулирует отрицательное мнение независимо от того, раскрыт или нет в финансовой отчетности аудируемого лица факт неправомерного применения принципа непрерывности деятельности в бухгалтерском учете
		A27	Если аудируемое лицо применяет другой принцип, например, с учетом ликвидации, аудитор проверяет и формулирует мнение с учетом данного принципа
Информация о существенной	П. 22	A28	В этом случае аудитор должен выразить немодифицированное мнение, включив раздел Существенная неопределенность в

неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности			отношении непрерывности деятельности
		A30	Устанавливается, какая минимальная информация должна быть представлена в аудиторском заключении в каждом из случаев
		A31	В приложении (пример 1) представлено аудиторское заключение, формулируемое, когда аудитор получил достаточные надлежащие доказательства в отношении правомерности применения руководством аудируемого лица принципа непрерывности деятельности, используемого в учете, но имеет место существенная неопределенность. При этом информация в финансовой отчетности является адекватной
		A34	См. ниже
Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности	П. 23	A28	Включение отдельного раздела привлекает внимание пользователей отчетности к данным обстоятельствам
		A29	В приложении к МСА 750 представлены примеры заявлений, которые аудитору следует сформулировать, если отчетность составлена в соответствии с МСФО
		A30	См. выше
		A32	В приложении (примеры 2, 3) приводятся в аудиторских заключениях мнения с оговоркой и отрицательное мнение, формулируемое, когда аудитор получил достаточные надлежащие доказательства в отношении правомерности применения руководством аудируемого лица принципа непрерывности деятельности, используемого в учете, но в финансовой отчетности не раскрыта адекватно информация о существенной неопределенности
		A33	В исключительных случаях аудитор может отказаться от выражения мнения, когда имеет место много факторов неопределенности, являющихся существенными для финансовой отчетности
		A34	Если аудитор сочтет необходимым включить в аудиторское заключение ссылку на вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, ему следует проинформировать об этом соответствующие органы
Нежелание руководства проводить или расширять свою оценку	П. 24	A35	Аудитор в определенных случаях может потребовать от руководства провести оценку своей непрерывности деятельности либо расширить такую оценку. Если руководство аудируемого лица не отвечает на запрос аудитора и не предпринимает никаких действий, аудитор формулирует в заключении мнение с оговоркой либо отказывается от выражения мнения
Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	П. 25	–	Аудитору следует проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных событиях или случаях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывную деятельность
Значительная задержка в утверждении финансовой отчетности	П. 26	–	Если происходит значительная задержка утверждения финансовой отчетности после отчетной даты руководством аудируемого лица либо лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор направляет запрос с выяснением причин задержки, либо проводит дополнительные процедуры (п. 16 МСА 750), а также рассматривает влияние такой задержки на мнение в аудиторском заключении в отношении существенной неопределенности

Источник: составлено на основе МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности»

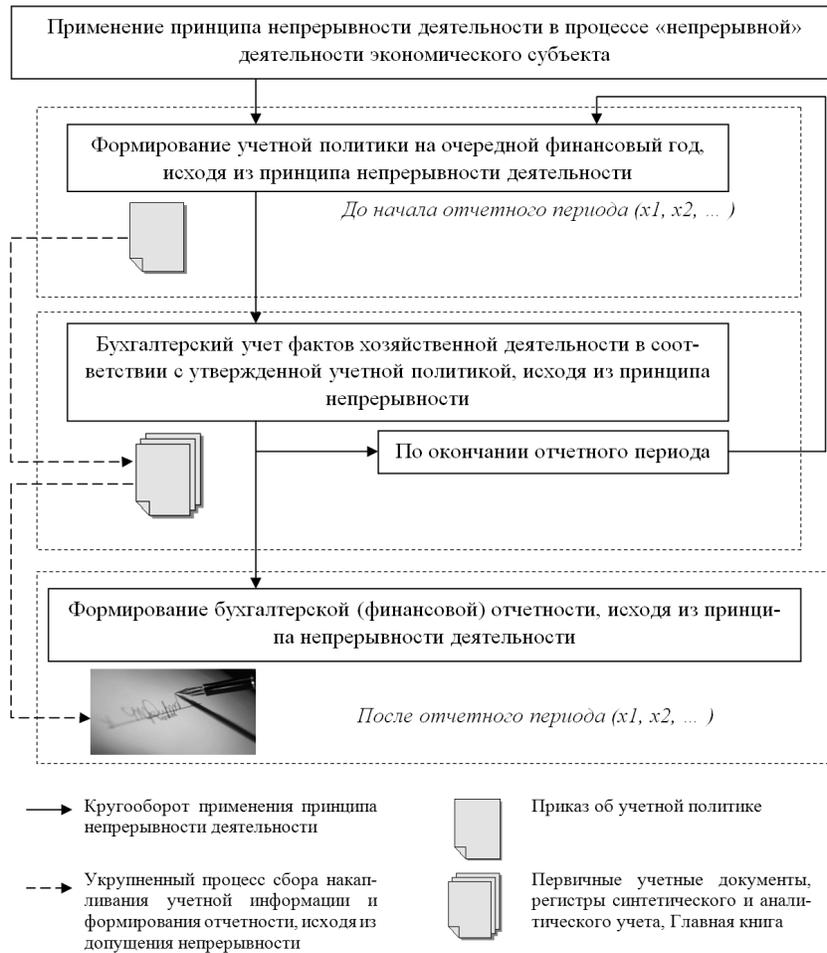
Source: Authoring, based on the ISA 570 *Going Concern* (revised)

Рисунок 1

Последовательность применения принципа непрерывности деятельности

Figure 1

The sequence of application of the Going Concern Principle



Источник: составлено авторами

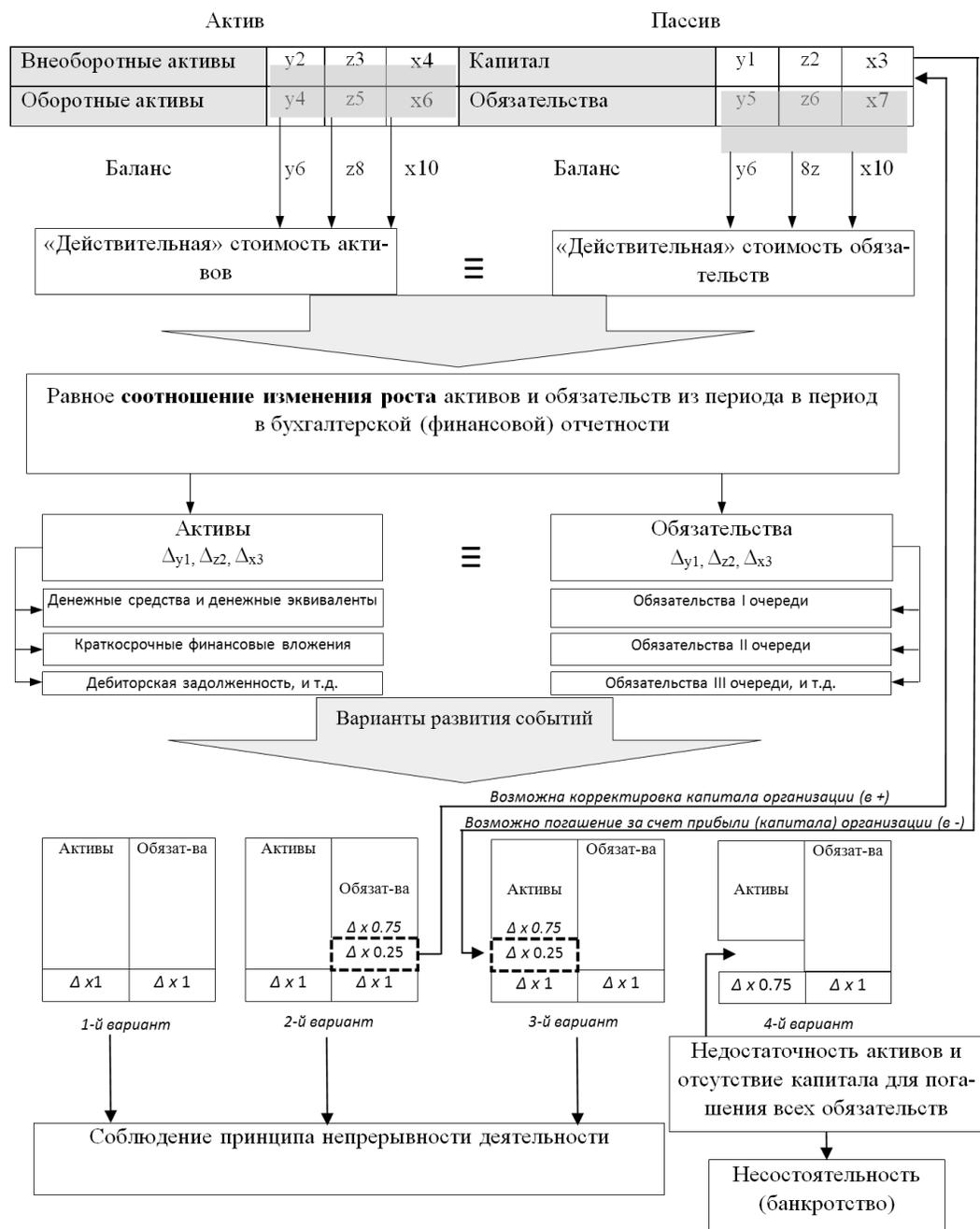
Source: Authoring

Рисунок 2

Категории показателей принципа непрерывности деятельности

Figure 2

Categories of the Going Concern Principle indicators



Примечание. y, z, x – условные обозначения соответствующих отчетных периодов; 6, 8, 10 – условные обозначения числового выражения валюты бухгалтерского баланса; Δ – изменение в стоимости активов (обязательств); 0,25; 0,75; 1 – условные обозначения числовых значений активов (обязательств).

Источник: составлено авторами

Source: Authoring

Список литературы

1. *Нидлз Б., Андерсон Г., Колдуэлл Дж.* Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 2002. 496 с.
2. *Энтони Р., Рис Дж.* Учет: ситуации и примеры / пер. с англ., под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
3. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. М.: ООО «1С-Публишинг», 2011. 638 с.
4. *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах // *Аудиторские ведомости*. 1999. № 8. С. 24–33.
5. *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. 304 с.
6. *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов: монография. Н. Новгород: Изд-во Нижегородского госуниверситета им. Н.И. Лобачевского, 2013. 336 с.
7. *Новодворский В.Д., Хорин А.Н.* Цели и сущность бухгалтерского учета // *Бухгалтерский учет*. 1994. № 10. С. 17–21.
8. *Куликова Л.И., Степанов К.А.* Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности: монография. Казань: Казан. гос. ун-т, 2009. 214 с.
9. *Козменкова С.В.* Формирование бухгалтерской информации в системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользования: монография. Н. Новгород: Нижегородская гос. с.-х. академия, 2002. 338 с.
10. *Краснов В.Д.* Формирование аудиторского мнения, исходя из сомнения аудитора в непрерывности деятельности аудируемого лица // *Экономика и предпринимательство*. 2013. № 12. Ч. 2. С. 734–739.
11. *Пятов М.Л.* Базовые принципы бухгалтерского учета / Серия «Теория для практиков», вып. 1. М.: ООО «1С-Публишинг», 2010. 226 с.
12. *Цыганков К.Ю.* Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись: монография. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. 384 с.
13. *Цыганков К.Ю.* История учетной мысли. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. 544 с.
14. *Сотникова Л.В.* Некорректное применение учетной политики // *Аудиторские ведомости*. 2011. № 4. С. 3–11.
15. *Куликова Л.И.* Профессиональное суждение бухгалтера при ведении учета по договорам строительного подряда // *Бухгалтерский учет*. 2010. № 5. С. 36–40.
16. *Соколов Я.В., Терентьева Т.О.* Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // *Бухгалтерский учет*. 2001. № 12. С. 53–57.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

GOING CONCERN PRINCIPLE: THE ESSENCE AND ECONOMIC CONDITIONALITY**Vladimir D. KRASNOV^a, Svetlana V. KOZMENKOVA^{b,*}**^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN), Nizhny Novgorod, Russian Federation
finfak@mail.ru^b National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN), Nizhny Novgorod, Russian Federation
skozmenkova@yandex.ru

* Corresponding author

Article history:Received 31 August 2017
Received in revised form
28 September 2017
Accepted 5 October 2017
Available online
16 October 2017**JEL classification:** M42**Keywords:** going concern principle, international standards, financial reporting, audit**Abstract****Subject** The article covers the issues of assessment of assets and liabilities in keeping with the going concern principle.**Objectives** The article aims to analyze the revised ISA 570 *Going Concern* principle, as well as consider its essence and the assessment of assets and liabilities in the financial reporting process.**Methods** For the study, we used the methods of comparative analysis, systematization, induction, and deduction.**Results** The article introduces an accounting financial reporting process, based on the going concern assumption, starting with accounting policy and accounting. As well, it provides a dynamic balance based on the going concern assumption and defines the notion of the real value of assets used in financial reporting based on the principle of continuity of operations.**Conclusions and Relevance** Financial reporting preparation on the going concern principle basis should be based on a different valuation of assets than historical or market ones. The analysis of ISA 570 and the proposals formulated can be applied in the accounting theory and practice when preparing accounting financial reporting of commercial and non-profit organizations, as well as in its audit.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Please cite this article as: Krasnov V.D., Kozmenkova S.V. Going Concern Principle: The Essence and Economic Conditionality. *International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 19, pp. 1147–1162.<https://doi.org/10.24891/ia.20.19.1147>**References**

1. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2002, 490 p.
2. Anthony R., Rice J. *Uchet: situatsii i primery* [Accounting: Situations and Examples]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2001, 560 p.
3. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchet – veselaya nauka. Sbornik statei* [Accounting is a recreational science. A collection of articles]. Moscow, OOO 1C-Publishing Publ., 2011, 638 p.
4. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu. [Comparison of principles of accounting reporting according to Russian and international standards]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 1999, no. 8, pp. 24–33. (In Russ.)
5. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu. *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti i bukhgalterskii uchet v Rossii* [International financial reporting standards and the accounting in Russia]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2004, 304 p.

6. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu. *Metodologiya formirovaniya finansovoi otchetnosti v sistemakh rossiiskikh i mezhdunarodnykh standartov: monografiya* [A methodology of formation of financial reporting in the systems of Russian and international standards: a monograph]. Nizhny Novgorod, UNN Publ., 2013, 336 p.
7. Novodvorskii V.D., Khorin A.N. [Purposes and the essence of accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1994, no. 10, pp. 17–21. (In Russ.)
8. Kulikova L.I., Stepanov K.A. *Printsip nepreryvnosti deyatelnosti predpriyatiya v bukhgalterskom uchete i otchetnosti: monografiya* [The going concern principle of entity in accounting and reporting: a monograph]. Kazan, Kazan State University Publ., 2009, 214 p.
9. Kozmenkova S.V. *Formirovanie bukhgalterskoi informatsii v sisteme upravleniya rynkom zemel' sel'skokhozyaistvennogo pol'zovaniya: monografiya* [Formation of accounting information in the management system of the market of land for agricultural use: a monograph]. Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod Agricultural Academy Publ., 2002, 338 p.
10. Krasnov V.D. [Forming of auditor's opinion proceeding from auditor's doubt in audited person activities continuity]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2013, no. 12, part 2, pp. 734–739. (In Russ.)
11. Pyatov M.L. *Bazovye printsiipy bukhgalterskogo ucheta. Seriya Teoriya dlya praktikov, vyp. 1* [Basic principles of accounting. Series: Theory for practitioners. Issue 1]. Moscow, OOO 1C-Publishing Publ., 2010, 226 p.
12. Tsygankov K.Yu. *Nachala teorii bukhgalterskogo ucheta, ili Balans, scheta i dvoynaya zapis': monografiya* [The beginnings of the accounting theory or Balance sheet, accounts, and double entry: a monograph]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2011, 384 p.
13. Tsygankov K.Yu. *Istoriya uchetnoi mysli* [The history of accounting thought]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2013, 544 p.
14. Sotnikova L.V. [Incorrect application of accounting policy]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2011, no. 4, pp. 3–11. (In Russ.)
15. Kulikova L.I. [Professional judgment of the accountant when accounting building contracts]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2010, no. 5, pp. 36–40. (In Russ.)
16. Sokolov Ya.V., Terent'eva T.O. [Professional judgment of the accountant: the results of the past century]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2001, no. 12, pp. 53–57. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.