

На правах рукописи

Краснов Владимир Дмитриевич

**ПРИНЦИП НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В АУДИТЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учёт, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание учёной степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2014

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Научный руководитель: **Козменкова Светлана Вячеславовна**
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты: **Куликова Лидия Ивановна**
доктор экономических наук, профессор
ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», институт экономики и финансов, отделение экономики предприятия, кафедра финансового учёта, заведующая кафедрой, профессор

Азарская Майя Анатольевна
доктор экономических наук, профессор
ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный технологический университет», экономический факультет, кафедра бухгалтерского учета и аудита, профессор

Ведущая организация: Нижегородский филиал федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»

Защита состоится 18 июня 2014 года в 10.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 315.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» и на сайте <https://diss.unn.ru/356>

Автореферат разослан «___» _____ 2014 года

Учёный секретарь
диссертационного совета _____ Маслова Т.С.

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях посткризисного хозяйствования, увеличения случаев банкротств организаций, особого внимания заслуживает вопрос о доверии пользователей к бухгалтерской отчетности.

Отчетность считается достоверной, если она сформирована, исходя из требований полноты и нейтральности. Независимое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах является фактором, повышающим доверие инвесторов к отчетности. Однако не каждое предприятие, имеющее достоверную отчетность, способно продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Поэтому одним из важнейших при подготовке бухгалтерской отчетности является принцип непрерывности деятельности.

Концепция непрерывности деятельности экономического субъекта предполагает существование отдельно взятого экономического субъекта в обозримом будущем с показателями не ниже последнего отчетного периода или достаточными для самофинансирования и своевременного выполнения взятых на себя обязательств.

Экономический субъект является элементом системы хозяйствования общества, которому присуще выполнение определенных действий для достижения цели осуществления деятельности. Все процессы, происходящие в системе хозяйствования (производство, распределение, обмен и потребление) взаимосвязаны. Субъект ведет хозяйственную деятельность, находясь также в зависимости от внешних факторов: событий, действий и обстоятельств. В связи с этим могут возникнуть различные риски хозяйственной деятельности, способные оказывать влияние на финансовое положение, финансовые результаты, и денежные потоки.

В соответствии с российскими и международными стандартами, бухгалтерская отчетность должна составляться, исходя из принципа непрерывности деятельности организации, что означает отсутствие намерения прекратить деятельность собственниками (руководством) и, следовательно, выполнять свои обязательства в полном объеме и в надлежащие сроки.

Действующими стандартами учета предусмотрена норма, в соответствии с которой составитель отчетности должен оценить достаточность имеющихся данных для формирования полного представления в отчетности информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности. При недостаточности данных составитель должен включить дополнительные показатели и пояснения для полного представления результатов деятельности пользователям отчетности.

В условиях большого количества рисков хозяйственной деятельности в посткризисный период, аудиторская проверка не может проходить так же, как при стабильном периоде, поскольку существенно возрастают аудиторские риски, а также появляются новые, связанные с ведением коммерческой деятельности.

Поэтому возникает необходимость определять риски, связанные с непрерывностью деятельности, на всех этапах аудита: планирования, в том числе понимания деятельности, сбора аудиторских доказательств, обобщении результатов проверки и формирования выводов и заключений.

Таким образом, исследование направлений решения вышеперечисленных проблем определяет актуальность темы исследования и её практическую значимость.

Состояние изученности проблемы. Значительный вклад в исследование теории и практики бухгалтерского учета и аудита внесли российские ученые: М.А. Азарская, С.М. Бычкова, В.Г. Гетьман, Ю.А. Данилевский, В.Б. Ивашкевич, М.И. Кутер, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, А.М. Проскуряков, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет и др. Среди зарубежных ученых наиболее значительный вклад внесли: Р. Адамс, Х. Андерсон, Э.А. Аренс, М.Ф. Ван Бреда, Д. Колдуэн, Дж. К. Лоббек, Р. Монтгомери, Б. Нидлз, Э.С. Хендрексон и др.

Исследование принципа непрерывности деятельности отражены в работах Ю.А. Данилевского, С.В. Козменковой, Л.И. Куликовой, А.М. Проскурякова, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова и др.

По нашему мнению, несмотря на ценные результаты исследований принципа непрерывности деятельности, многие вопросы аудита данного объекта требуют более глубокого исследования в посткризисный период. Перечень признаков, указывающих на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, является ограниченным, нет классификации факторов по степени влияния на применимость данного принципа, недостаточная разработка методики и документального оформления на различных этапах проверки обусловило выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и основные направления работы.

Область исследования. Исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», область исследования: 1.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 3.4. «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля», 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является уточнение теоретических положений и разработка практических рекомендаций по подтверждению соблюдения принципа непрерывности деятельности в аудите бухгалтерской отчетности.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- исследовать и детализировать содержание непрерывности деятельности, как основополагающего принципа при подготовке бухгалтерской отчетности;

- уточнить и классифицировать факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности; конкретизировать цели и задачи аудита непрерывности деятельности;
- уточнить состав информационной базы по проверке принципа непрерывности деятельности;
- обобщить процедуры по идентификации рисков хозяйственной деятельности, выявленных при тестировании системы внутреннего контроля, их влияние на принцип непрерывности деятельности;
- систематизировать применение аналитических процедур по проверке применимости принципа непрерывности деятельности;
- разработать последовательность действий аудитора по проверке применимости принципа непрерывности деятельности; уточнить классификацию признаков, вызывающих сомнение в способности экономического субъекта непрерывно продолжать деятельность; предложить формулировки видов мнения аудитора в аудиторском заключении в соответствии с произведенной классификацией признаков.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические, практические и методические способы аудита, связанные с выявлением признаков, вызывающих сомнение в применимости принципа непрерывности деятельности. В качестве объекта исследования выбрана существующая практика аудита непрерывности деятельности.

Теоретические и методологические основы диссертации. Теоретической основой диссертационного исследования являются научные труды отечественных, зарубежных ученых и специалистов в области бухгалтерского учета, отчетности, экономического анализа, аудита, законодательные и нормативные акты, международные и национальные стандарты аудита и финансовой отчетности, инструктивные и методические материалы, материалы научных конференций.

Методологией исследования послужили общенаучные, экономические и специальные методы: анализ, синтез, индукция, дедукция, коэффициентный, абстрактно-логический, сравнения, элементы метода бухгалтерского учета, способы и приемы аудита.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в уточнении рекомендаций по совершенствованию процедур подтверждения применимости экономическими субъектами принципа непрерывности деятельности в аудите.

В результате исследования получены следующие элементы научной новизны:

- уточнены учетная процедура применимости принципа непрерывности деятельности и категории его соблюдения, цели и задачи аудита, что позволит оценить перспективы по продолжению деятельности организаций;
- уточнены элементы процесса понимания деятельности аудируемого лица с точки зрения соблюдения принципа непрерывности деятельности, принимаемого за основу суждения о применении данного принципа; предлагается форма рабочего документа аудитора по пониманию деятельности

аудируемого лица, что позволит обобщить информацию о факторах внешней и внутренней среды, влияющих на непрерывность деятельности, более обоснованно планировать аудиторскую проверку и повысить её качество;

- разработана последовательная процедура по идентификации рисков хозяйственной деятельности на основе тестирования системы внутреннего контроля; их влияние на принцип непрерывности деятельности, и ответные действия аудитора на выявленные риски, что позволит определить степень надежности средств контроля по предотвращению угроз непрерывности деятельности;
- предложены аналитические процедуры в качестве основного способа получения аудиторских доказательств применимости принципа непрерывности деятельности, что позволит сократить число других аудиторских процедур по сбору доказательств;
- обоснована деятельность экономического субъекта с точки зрения отрезка времени; уточнены рассматриваемый и будущий период высказывания предположений о способности непрерывно продолжать деятельность; выделены категории событий, являющиеся источниками информации для проведения аудита; предлагается классификация признаков по категориям событий, что позволит определить объем аудита;
- предлагается последовательность действий аудитора по проверке применения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности; разработана классификация признаков по определенным типам; предлагаются формулировки мнений аудитора в аудиторском заключении в соответствии определенными типами признаков.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в обобщении, уточнении и систематизации аудиторских процедур, направленных на достижение соблюдения непрерывности деятельности экономическим субъектом.

Практическая значимость состоит в том, что основные положения и результаты диссертационной работы могут быть использованы аудиторскими организациями на всех этапах аудиторской проверки, в том числе методика проверки соблюдения принципа непрерывности в процессе изучения деятельности аудируемого лица; формы рабочих документов аудитора, применяемых в процессе проверки; процесс и последовательность проведения аналитических процедур; формирования мнения аудитора с учётом классификации признаков, вызывающих сомнения в способности экономического субъекта продолжать деятельность, по определённым типам.

Выводы и предложения могут быть использованы в дальнейших исследованиях в области учета, отчетности и аудита принципа непрерывности деятельности, а также в учебном процессе для подготовки студентов и практических работников в области учета и отчетности.

Апробация результатов исследования. Основные результаты и достижения научного исследования представлялись и обсуждались на между-

народных, российских и региональных научно-практических конференциях: в Волжском государственном инженерно-педагогическом университете (2006, 2007, 2009 гг.), Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского (2010 г.), Нижегородской государственной сельскохозяйственной академии (2010 г.), Казанском государственном аграрном университете (2010 г.), Нижегородском коммерческом институте (2011 г.), Самарском государственном университете путей сообщения (2011 г.).

Предложенные в диссертационном исследовании результаты одобрены и внедрены в образовательный процесс при повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов некоммерческого партнёрства «Нижегородский территориальный институт профессиональных бухгалтеров», а также при преподавании курсов «Основы аудита», «Аудит», «Международные стандарты аудита» в ННГУ им Н.И. Лобачевского.

Результаты разработок приняты к внедрению аудиторскими организациями ООО «Интеллект-Аудит», ООО «АПШ», ООО «Информ».

По результатам проведенного исследования опубликовано 10 печатных работ общим объемом 3,07 п.л., из них 2,46 п.л. лично соискателем, в том числе 3 – в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации.

Структура диссертации состоит из трех глав, заключения, списка литературы, включающего 131 наименование. Работа изложена на 157 стр., содержит 13 таблиц, 31 рисунок и 11 приложений.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, состояние изученности проблемы, определены цель и задачи исследования, предмет и объект, научная новизна и её элементы, теоретическая и практическая значимость исследования.

В первой главе «Экономическая обусловленность принципа непрерывности деятельности» обосновано выделен принцип непрерывности деятельности, как предмет научного исследования в области аудита, изучено влияние внешних и внутренних факторов на непрерывность деятельности, конкретизированы цели и задачи аудита непрерывности деятельности.

Во второй главе «Аудит как инструмент соблюдения принципа непрерывности деятельности» уточнена информационная база аудита оценки применимости принципа непрерывности деятельности; исследован процесс понимания деятельности аудируемого лица и предложен рабочий документ аудитора по анализу внешней и внутренней среды, принимаемого за основу суждения о способности экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность; уточнены объекты, субъекты и элементы внутреннего контроля; предлагаются формы рабочих документов по тестированию средств контроля; разработана последовательная процедура по идентификации рисков хозяйственной деятельности на основе тестирования системы внутреннего контроля, их влияния на бухгалтерскую отчетность и ответных действий аудитора на выявленные риски.

В третьей главе «Систематизация аналитических процедур и завершение процесса аудита» уточнены этапы проведения аналитических процедур проверки применимости принципа непрерывности деятельности, предложены аналитические процедуры по выявлению отдельных признаков, вызывающих сомнения в способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно, обоснована деятельность экономического субъекта с точки зрения отрезка времени, предложена классификация признаков, оказывающих влияние на непрерывность деятельности по категориям событий в рассматриваемом отрезке временного периода. Систематизирован алгоритм действий аудитора по проверке применения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности, уточнен перечень факторов, оказывающих влияние на способность экономического субъекта непрерывно продолжать свою деятельность, и разработана их классификация по определенным типам, предлагается классификация видов мнений аудитора в аудиторском заключении в соответствии определенными типами факторов.

В заключении обобщены основные результаты проведенного исследования и сделаны предложения.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнены учетная процедура применимости принципа непрерывности деятельности и категории его соблюдения, цели и задачи аудита, что позволит оценить перспективы по продолжению деятельности организаций.

Проведенные в работе исследования показали, что теоретические вопросы соблюдения принципа непрерывности деятельности в настоящее время недостаточно разработаны. В соответствии с принципом непрерывности деятельности, экономический субъект будет существовать в обозримом будущем или, как минимум, в течение двенадцати месяцев следующих после отчетной даты. Это означает, что у субъекта может отсутствовать необходимость в ликвидации или сокращения оборотов своей деятельности, и, следовательно, выполнять свои обязательства в полном объеме и надлежащие сроки. Бухгалтерская отчетность должна составляться с учетом этого принципа, однако до сих пор она является результатом фактически учтенных хозяйственных операций. Соответственно, учет должен вестись, исходя из применимости принципа непрерывности деятельности. В связи с этим, нами обоснована учетная процедура по применению принципа непрерывности деятельности, которая должна осуществляться экономическим субъектом последовательно, из периода в период (рис.1).

Как видно из рисунка 1, применение принципа непрерывности деятельности должно осуществляется экономическим субъектом постоянно. До начала очередного отчетного периода организации следует сформировать и утвердить приказом учетную политику на следующий год, исходя из принципа непрерывности деятельности. В течение отчетного периода,



Рисунок 1. Кругооборот применения принципа непрерывности деятельности

экономический субъект должен последовательно применять сформированную учетную политику, исходя из принципа непрерывности: избранные группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации. На основании утвержденных способов, экономический субъект ведет бухгалтерский учет непрерывно, начиная от государственной регистрации до ликвидации организации.

По результатам отчетного периода организация должна формировать бухгалтерскую отчетность, исходя из применяемых субъектом принципов учета. В случае несоблюдения принципа непрерывности деятельности, необходимо раскрыть такие обстоятельства в отчетности с указанием причин.

Для оценки применимости принципа непрерывности, предлагаем сгруппировать активы организации по состоянию на определенную отчетную дату, начиная с наиболее ликвидных, а обязательства – по очередности погашения. При этом важное значение имеет оценка активов и обязательств. По нашему мнению, вышеперечисленные показатели целесообразно представить в оценке по «действительной» стоимости активов и погашения обязательств. При этом важно рассчитать изменение действительной стоимости активов и погашения обязательств, их соотношение должно быть приблизительно равным. Если это не достигнуто, то полученная разница должна быть компенсирована из средств собственного капитала организации.

В результате вышеперечисленные действия позволят понять, достаточно ли имеется ресурсов для покрытия обязательств, при этом важной категорией является именно динамика (изменение) активов и обязательств в оценке по «действительной» стоимости на три отчетные даты, как представлено в балансе. Изменение в динамике активов должно соотноситься с изменением в динамике обязательств, это означает, что динамика изменения стоимости имущества способна погасить динамику роста обязательств.

Равное соотношение изменения роста активов с обязательствами свидетельствует о применимости принципа непрерывности деятельности, что является первым вариантом развития событий. Однако возможны и другие варианты. 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. Более негативным вариантом развития событий представляется третий, при котором у организации недостаточно ресурсов для погашения обязательств, что означает более значительную динамику роста обязательств, чем активов. В случае, если у организации сложилась положительная динамика роста прибыли и ее достаточно для доведения стоимости активов до величины обязательств, то можно считать, что при этом варианте также достаточно ресурсов для продолжения непрерывной деятельности. И наконец, недопустимым является четвертый вариант, при котором динамика роста активов не покрывает динамику роста обязательств, что также может говорить о недостаточной динамике роста прибыли организации и невозможности компенсировать недостаточность ресурсов за счет прибыли. Такая ситуация означает, что организация не сможет продолжать свою деятельность непрерывно, поскольку за ряд лет не смогла обеспечить достаточную динамику активов для покрытия возросшей динамики обязательств, при отсутствии достаточной динамики роста капитала. Следствием нарушения применения принципа непрерывности деятельности, является банкротство организации, в процедуре которой предсто-

ит продажа имущества организации с аукциона с целью удовлетворения требований кредиторов.

2. Уточнены элементы процесса понимания деятельности аудируемого лица с точки зрения соблюдения принципа непрерывности деятельности, принимаемого за основу суждения о применении данного принципа; предлагается форма рабочего документа аудитора по пониманию деятельности аудируемого лица, что позволит обобщить информацию о факторах внешней и внутренней среды, влияющих на непрерывность деятельности, более обосновано планировать аудиторскую проверку и повысить её качество.

Аудиторская проверка начинается с предварительного этапа, включающего изучение деятельности аудируемого лица.

Проведенные нами исследования показали, что понимание деятельности аудируемого лица начинается с анализа информационного массива, составляющего основу аудиторской проверки, что представлено нами на рисунке 2. Понимание деятельности является первой процедурой проверки, выполняемой аудитором после подписания договора на оказание аудиторских услуг и согласования условий проведения аудита.

Хорошо спланированные действия позволят должным образом провести аудит и, как следствие, выразить верное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

По нашему мнению, пользователям бухгалтерской отчетности важна не только ее достоверность, но и информация о способности организации непрерывно продолжать свою деятельность и, следовательно, стабильно приносить доход. Таким образом, одной из основных задач на этапе обобщения показателей деятельности является выявление признаков и угроз непрерывного функционирования экономического субъекта. Это позволит сформировать информацию о его функционировании. Соответственно, аудитор, понимая динамику развития, темпы роста экономического субъекта, может увязать полученную информацию с внешними обстоятельствами и получить первоначальное представление о способности непрерывного функционирования проверяемой организации.

Результаты деятельности аудируемого лица зависят не только от качества управленческих решений, но и от той среды, в которой функционирует аудируемое лицо. Таким образом, исследованию подлежит внешняя и внутренняя среда. Считаем, что внешняя среда функционирования складывается из факторов и условий, не зависящих от аудируемого лица. К ним относятся: состояние экономики в целом; особенности рынка деятельности аудируемого лица; особенности налогообложения; государственная политика в области деятельности аудируемого лица; законодательство, регулирующее деятельность аудируемого лица; другие факторы. Внутренняя среда подвержена большому влиянию факторов внешней среды, но все же больше зависит от руководства и собственников аудируемого лица. К таким факторам можно отнести: характер деятельности аудируемого лица; наличие условных фактов хозяйственной деятельности и событий после отчетной даты; степень

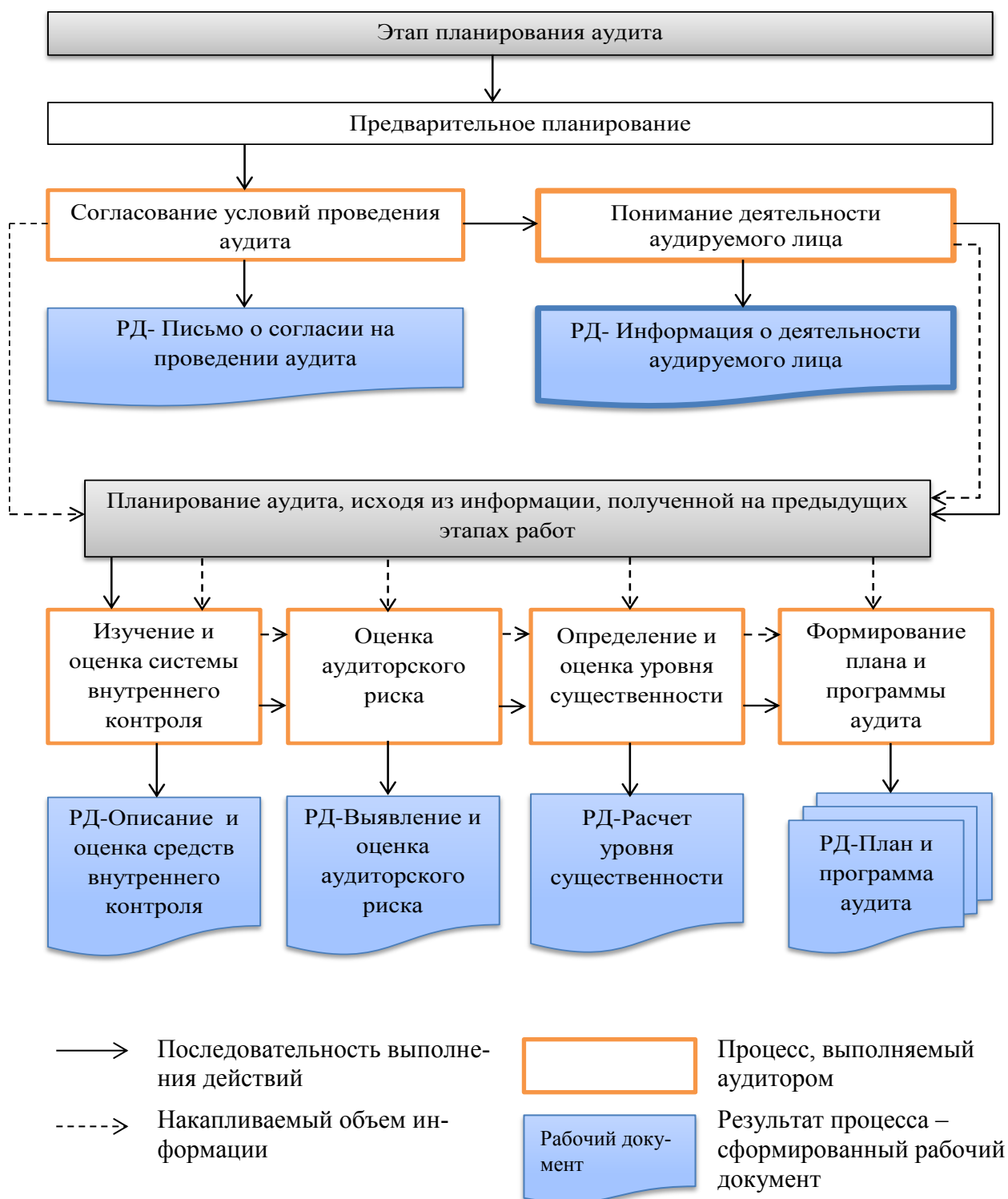


Рисунок 2. Место понимания деятельности в процессе планирования аудита

надежности системы внутреннего контроля; состав и компетентность управленческого персонала; выявления рисков хозяйственной деятельности и действия по их снижению; величины чистых активов и других ключевых показателей деятельности аудируемого лица.

Схематично процесс понимания деятельности аудируемого лица и его место в аудите нами представлены на рисунке 3.



Рисунок 3. Процесс понимания деятельности аудируемого лица в аудите непрерывности деятельности

В работе обоснована объективная возможность ситуации, при которой на этапе планирования у аудитора может сложиться впечатление, что показатели деятельности аудируемого лица, либо иные события, способны оказать влияние на непрерывность функционирования организации.

Такая ситуация представляет собой область, содержащую потенциальный аудиторский риск, в связи с чем аудитору целесообразно предпринять ответные действия на данный риск, которые позволят ему подтвердить правоту своего мнения либо опровергнуть его. Например, аудируемое лицо, с целью невыплаты дивидендов по результатам отчетного периода, искусственно создает убыток, соответственно, искажает бухгалтерскую отчетность и вводит в заблуждение пользователей отчетности. Доказательства таких недобросовестных действий руководства должны быть собраны в процессе аудита. Как правило, при высоких финансовых показателях, составитель отчетности стремится их занижить, а при невысоких - завысить с целью привлечения инвестиций.

В работе составлен и предлагается к применению рабочий документ аудитора по пониманию деятельности аудируемого лица «Перечень вопросов о деятельности аудируемого лица, подлежащих рассмотрению». На основании обобщенных в документе данных, аудитор получает информацию о собственниках аудируемого лица, о лицах, отвечающих за руководство, ведение учета и составление отчетности.

Принимая во внимание вид деятельности, осуществляемый аудируемым лицом, аудитор должен определить внешние факторы, влияющие на деятельность экономического субъекта. К ним относятся: вид экономической деятельности, в которой работает аудируемое лицо, состояние экономики, сезонность деятельности, требования к учету и отчетности. Данный перечень не является исчерпывающим, для различных категорий аудируемых лиц можно ввести дополнительный лист вопросов соответствующий масштабам деятельности аудируемого лица и отраслевой специфики.

Далее мы предлагаем провести краткий анализ конкурентной среды рынка услуг в отношении основных видов выпускаемой продукции. Это позволит понять занимаемое место аудируемого лица на рынке товаров, работ, услуг. Для этого определяется общее количество участников рынка, коэффициенты концентрации рынка (CR) и индекс Гиршмана-Герфиндаля (НИ), характеризующие преобладание на рынке того или иного продавца. При этом следует обладать информацией о предприятиях-конкурентах, присутствующих на рынках, и объемах занимаемых ими на рынке долей. Изучение структуры бухгалтерского баланса позволило нам выделить ключевые показатели деятельности аудируемого лица, такие, как характер активов и обязательств, источники финансирования, основные доходы и расходы организации. По результатам анализа, аудитор должен выделить счета бухгалтерского учета, которые являются областью высокого риска и предпринять ответные действия в ответ на оцененный риск.

3. Разработана последовательная процедура по идентификации рисков хозяйственной деятельности на основе тестирования системы внутреннего контроля; их влияние на принцип непрерывности деятельности, и ответные действия аудитора на выявленные риски, что позволит определить степень надежности средств контроля по предотвращению угроз непрерывности деятельности.

Проведенные исследования показали, что функционирование системы внутреннего контроля означает существенное уменьшение рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица. Таким образом, эффективно функционирующая система внутреннего контроля гарантирует постоянный и безошибочный учет хозяйственных операций, защищает от потерь и хищения активов организации, что способствует исключению признаков, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности.

В диссертации рассмотрены процедуры и объекты внутреннего контроля, в качестве которых выступают элементы бухгалтерской отчетности и факты хозяйственной деятельности, признанные в момент их совершения или в отношении которых существует неопределенность.

В работе выявлены хозяйственные риски изучаемого объекта проверки на основании понимания деятельности аудируемого лица и тестирования средств контроля. Предлагается последовательная процедура по выявлению хозяйственных рисков, влияющих на непрерывность деятельности, их влияние на элементы бухгалтерской отчетности и планирование ответных действий аудитора (рис. 4)

4. Предложены аналитические процедуры в качестве основного способа получения аудиторских доказательств применимости принципа непрерывности, что позволит сократить число других аудиторских процедур по сбору доказательств.

Изучив методы получения аудиторских доказательств, мы пришли к выводу, что наиболее результативным способом их получения, характеризующих способность аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно, являются аналитические процедуры.

В работе уточнены этапы проведения аналитических процедур применительно к проверке способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно, и последовательность оценки таких процедур.

Предлагаются аналитические процедуры по выявлению отдельных признаков, вызывающих сомнение в способности аудируемого лица продолжать деятельность непрерывно (рис. 5).

5. Обоснована деятельность экономического субъекта с точки зрения отрезка времени; уточнены рассматриваемый и будущий период высказывания предположений о способности непрерывно продолжать деятельность; выделены категории событий, являющиеся источниками информации для проведения аудита; предлагается классификация признаков по категориям событий, что позволит определить объем аудита.



Рисунок 4. Пример идентификации рисков аудируемого лица и ответных действия аудитора

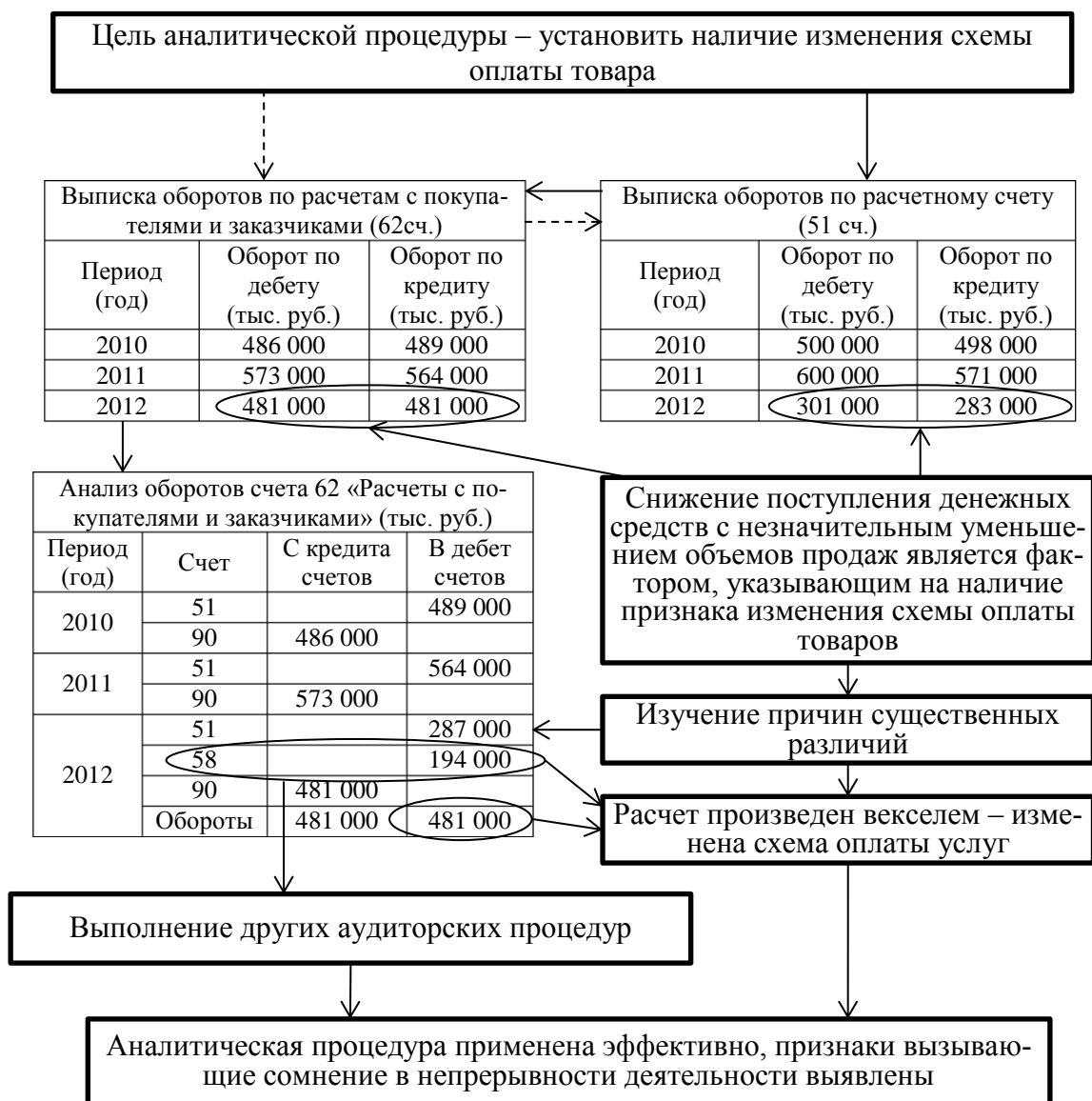


Рисунок 5. Последовательность применения аналитической процедуры по выявлению признака изменения схемы оплаты товара

В диссертационном исследовании рассмотрена деятельность экономического субъекта с точки зрения отрезка времени. Временной период разделяется на: 1) отчетный период; 2) после отчетной даты но, до момента подписания бухгалтерской отчетности; 3) до момента сдачи отчетности, когда могут возникнуть события после отчетной даты; 4) и до окончания последующего отчетного периода.

Аудитор проверяет бухгалтерскую отчетность за отчетный период. Соответственно, информационной базой для проверки применимости аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности будут являться факты хозяйственной жизни, события после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности. Однако в практике любого предприятия могут существовать факты хозяйственной жизни, которые невозможно представить количественно в отчетности, а также события после отчетной даты, и условные

факты хозяйственной деятельности, не раскрытые в ней. Это может привести к неверным решениям пользователей отчетности (рис.6).

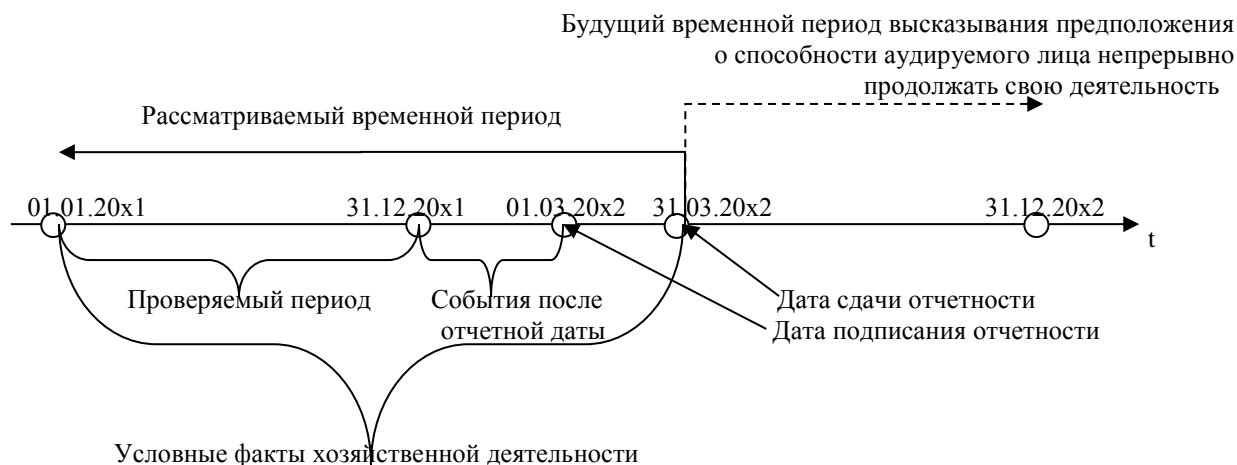


Рисунок 6. Содержание временных периодов проверки для высказывания предположений о непрерывности деятельности

Как следует из рисунка 6, рассматриваемый временной период выходит за рамки отчетного периода. Это связано с тем, что при возникновении определенных факторов в течение проверяемого периода и после него, но до даты подписания аудиторского заключения, у аудитора может возникнуть сомнение в способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. Таким образом, в процессе проведения проверки, ему предстоит на различных этапах аудита определить эти факторы.

В стандартах аудиторской деятельности классифицированы признаки, указывающие на неспособность организации непрерывно продолжать свою деятельность по трем категориям: финансовые, производственные и прочие признаки. В таблице 1 нами произведена классификация признаков по соответствующим категориям событий, определенным на рисунке 6.

Таблица 1

Предлагаемая классификация признаков, оказывающих влияние на непрерывность деятельности по категориям событий, подлежащих проверке

Признаки, оказывающие влияние на непрерывность деятельности	Проверяемый период	Условные факты	События после отчетной даты
1	2	3	4
<i>Финансовые признаки</i>			
Отрицательная величина чистых активов	✓		✓
Отсутствие перспективы возврата или продления срока займов	✓	✓	✓
Изменение схемы оплаты товара	✓		

Существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение	✓		
Неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки	✓	✓	✓
Неспособность обеспечить финансирование развития деятельности	✓		
Значительные убытки от основной деятельности	✓		
Задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов	✓		✓
Экономически нерациональные долговые обязательства	✓		✓
Признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации	✓	✓	✓
Производственные признаки			
Увольнение основного управленческого персонала без должной его замены	✓		✓
Потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика	✓	✓	✓
Проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства	✓		
Существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта	✓	✓	
Существенные объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции или превышающий его	✓		
Прочие признаки			
Несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Российской Федерации	✓		
Судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, невыполнимыми для данного лица	✓	✓	✓
Внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.	✓	✓	✓

При наличии хотя бы одного признака, представленного в столбце 1 таблицы 1, аудируемое лицо должно раскрыть существующее обстоятельство в бухгалтерской отчетности. В то же время аудитор не стоит воспринимать существование пусть даже одного признака, как неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.

6. Предлагается последовательность действий аудитора по проверке применения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности; разработана классификация признаков по определенным типам; предлагаются формулировки мнений аудитора в аудиторском заключении в соответствии с определенными типами признаков.

В процессе проверки аудитор необходимо собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих соблюдение или несоблюдение принципа непрерывности деятельности. К признакам,

указывающим на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность, относятся: финансовые, производственные и прочие признаки.

Нами систематизирована последовательность действий аудитора по проверке применимости данного принципа (рис. 7). Как видно из рисунка, если аудитор получает информацию о признаках, указывающих на неспособность непрерывно продолжать свою деятельность в течение всего процесса аудита, то ему следует проанализировать собранные доказательства и получить оценку руководства аудируемого лица в отношении выявленных признаков. Далее аудитор должен определить, влияют ли собранные доказательства на оценку аудиторского риска, и выполнить дополнительные аудиторские процедуры с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. При рассмотрении оценки, данной руководством, в отношении способности непрерывно продолжать деятельность, аудитор должен рассмотреть процедуры, на основе которых было сформулировано такое суждение. Если аудитор согласится с доводами руководства и сочтет их убедительными, то есть предположения руководства могут осуществиться, то такой признак может быть исключен. На практике может быть и обратная ситуация, когда между аудитором и руководством аудируемого лица имеются разногласия. В этом случае аудитор может модифицировать аудиторское заключение, вид модификации зависит от степени разногласий.

Все выявленные признаки, указывающие на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, предлагаем разделить на три группы:

I тип – признаки, присутствующие из периода в период, при этом не влияющие на способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность;

II тип – признаки, появившиеся в проверяемом периоде, более существенные, чем признаки I типа, значение которых снижается под воздействием других положительных факторов;

III тип – признаки, появившиеся в текущем (или предыдущем) проверяемом периоде, не имеющие должной замены, указывающие на неспособность аудируемого лица непрерывно осуществлять свою деятельность.

Считаем, что собранные доказательства о способности или неспособности применения принципа непрерывности деятельности аудитору необходимо обобщить и классифицировать по типам и сформулировать независимое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности (рис.8).

В зависимости от типа факторов, влияющих или не влияющих на способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность, аудитор определяет вид аудиторского заключения – немодифицированное или модифицированное. Структура аудиторского заключения зависит от его вида и модификации (табл.2).

Как видно из таблицы 2, аудиторское заключение разделено нами на постоянную и переменную часть. Последняя меняется в зависимости от вида заключения и выделена в таблице 2 пунктирной линией.



Рисунок 7. Последовательность действия аудитора по проверке применения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности

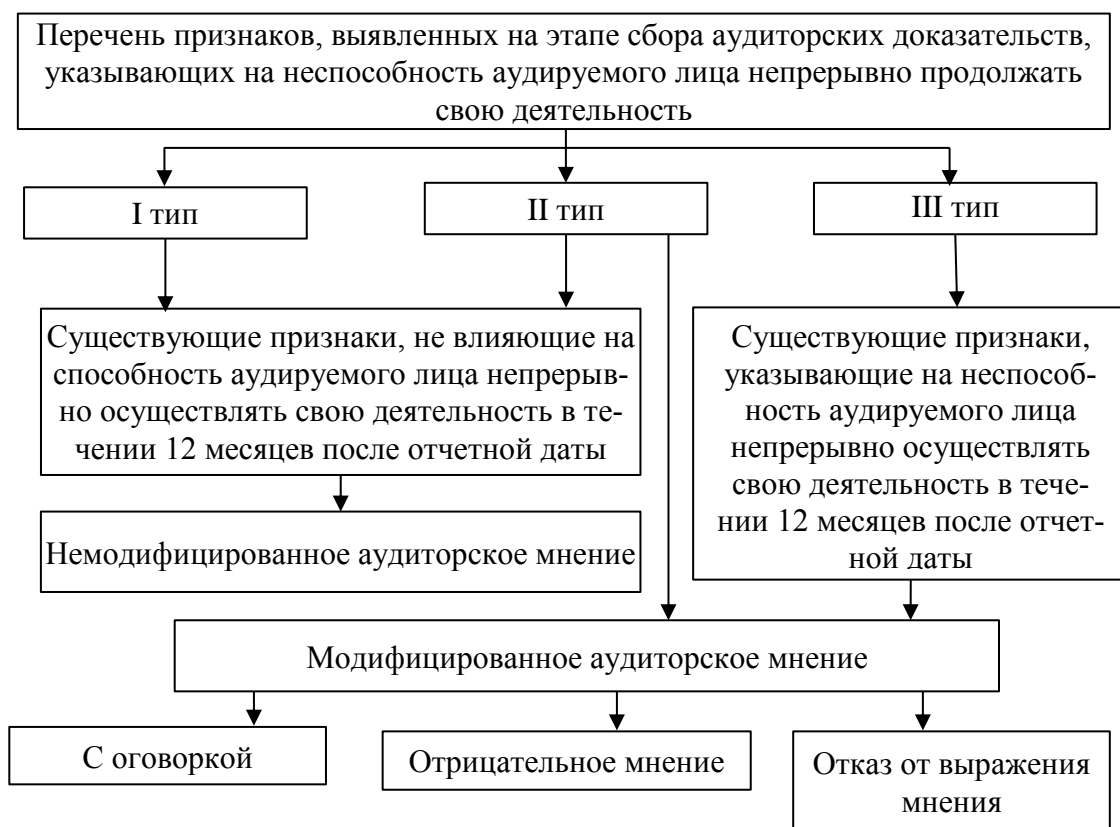


Рисунок 8. Классификация мнений аудитора по группам признаков

Таблица 2

Структура аудиторского заключения по типам признаков, указывающих на неспособность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность

Тип признаков	I тип	II тип	III тип
Структура аудиторского заключения	Немодифицированное	Модифицированное Немодифицированное	Модифицированное
Наименование «Аудиторское заключение»	✓	✓	✓
Адресат	✓	✓	✓
Сведения об аудируемом лице	✓	✓	✓
Сведения об аудиторской организации	✓	✓	✓
Состав проаудированной бухгалтерской отчетности	✓	✓	✓

Распределение ответственности между аудируемым лицом и аудитором	✓	✓	✓
Объем аудита	✓	✓	✓
Специальная часть	X	Основания для выражения: - мнения с оговоркой; - отрицательного мнения; - отказа от выражения мнения X	Основания для выражения: - мнения с оговоркой; - отрицательного мнения; - отказа от выражения мнения
Мнение аудитора	✓	✓	✓
Важные обстоятельства	✓	X	X
Подпись аудитора	✓	✓	✓
Дата аудиторского заключения	✓	✓	✓

В случае, если аудитор выражает немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, но считает нужным привлечь внимание пользователей отчетности к обстоятельствам, по которым имеется неопределенность, то часть, привлекающая внимание, должна называться «Важные обстоятельства» и следовать после части, содержащей мнение аудитора.

Таким образом, на основании проведенного исследования, сформулированные нами предложения дополняют теорию аудита и могут существенно повысить качество аудиторской проверки непрерывности деятельности экономического субъекта.

III. СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. Краснов В.Д. Анализ деятельности аудируемого лица как основа суждения о непрерывности его функционирования [Текст] / В.Д. Краснов, С.В. Козменкова // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. - № 44. – с. 39-49. – 0,92 п.л., авторские 0,41 п.л.
2. Краснов В.Д. Анализ факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности, и их влияние на финансовое положение организации [Текст] / В.Д. Краснов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 43. – с. 37-43. – 0,67 п.л.

3. Краснов В.Д. Формирование аудиторского мнения, исходя из сомнения аудитора в непрерывности деятельности аудируемого лица [Текст] / В.Д. Краснов // Экономика и предпринимательство. – 2013. - № 12 (ч.2). – с. 734-739. – 0,58 п.л.

Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов

в других изданиях

4. Краснов В.Д. Особенности бухгалтерского учета при банкротстве и формирование ликвидационного баланса [Текст] / В.Д. Краснов // Актуальные вопросы развития экономики России: теория и практика: Труды IV Международной научно-практической конференции. Ч.3 – Нижний Новгород: ВГИПУ, 2006. – с. 31-37. – 0,2 п.л.

5. Краснов В.Д. Система управления дебиторской задолженностью как инструмент сохранения принципа непрерывности деятельности [Текст] / В.Д. Краснов // Наука и молодежь: Материалы VIII Всероссийской научно-практической конференции – Н.Новгород: ВГИПУ. – 2007. – с. 95-96. – 0,1 п.л.

6. Краснов В.Д. Подход к оценке аудиторского риска [Текст] / В.Д. Краснов // XIV научная сессия ученых гуманитарных наук. Сборник тезисов. Нижний Новгород, 2009. – с. 64-65. – 0,1 п.л.

7. Краснов В.Д. Оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности на различных этапах аудиторской проверки [Текст] / В.Д. Краснов, С.В. Козменкова // Международная научно-практическая конференция «Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики» Казань, 2010. – с. 232-235. – 0,2 п.л., авторские – 0,1 п.л.

8. Краснов В.Д. Подход к пониманию деятельности аудируемого лица [Текст] / В.Д. Краснов // Международная научно-практическая конференция «Формирование и развитие инновационной экономики» Нижний Новгород, 2010. – с. 435-437. – 0,1 п.л.

9. Краснов В.Д. Чистые активы компании как один из показателей оценки непрерывности деятельности аудируемого лица [Текст] / В.Д. Краснов // I Всероссийская научно-практическая конференция «Проблемы и перспективы инновационного развития экономики в современном мире» Самара, 2011. – с. 216- 218. – 0,1 п.л.

10. Краснов В.Д. Сравнительная характеристика принципа непрерывности деятельности российской и международной практики учета [Текст] / В.Д. Краснов // Материалы Российской научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления предприятием: учетно-экономический аспект» Нижний Новгород, 2011. – с. 83-85. – 0,1 п.л.