

*На правах рукописи*

**СТЕПАНОВ КОНСТАНТИН АЛЕКСАНДРОВИЧ**

**ПРИНЦИП НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
ПРЕДПРИЯТИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ  
И ОТЧЕТНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Казань - 2008

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Куликова Лидия Ивановна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент  
**Шевелев Анатолий Евгеньевич**

кандидат экономических наук, доцент  
**Кирпиков Алексей Николаевич**

Ведущая организация **ГОУ ВПО «Уральский государственный  
экономический университет»**

Защита состоится «21» ноября 2008 года в 14 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «20» октября 2008 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
д-р экон. наук, доцент

О.Н. Вишнякова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В современных условиях, когда вопросам формирования и представления полной и достоверной информации о деятельности предприятия, его имущественном положении и финансовых результатах уделяется повышенное внимание, особую актуальность приобретают проблемы установления основополагающих принципов бухгалтерского учета, в развитие которых определяются состав, структура и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Система бухгалтерского учета, определенным образом призванная создать информационную базу для всех заинтересованных лиц, является, по сути, уникальным механизмом, реализующим задачи разнонаправленного действия, определяющим состав и характер формируемой информации, а, следовательно, и направления дальнейшего функционирования хозяйствующего субъекта.

Знание исходных положений теории и практики бухгалтерской деятельности является ключом к пониманию как тех глубинных процессов, что зарождаются в организации, так и последствий, которые они могут иметь в будущем. И это достигается посредством представления и анализа бухгалтерских данных и отчетности, формируемой на их основе.

Бухгалтерский учет как система базируется на ряде фундаментальных положений, которые, исторически развиваясь и трансформируясь, создали определенный комплекс базовых принципов бухгалтерского учета, признаваемых ведущими теоретиками и практиками в области бухгалтерского учета.

В то же время вопросы определения состава и структуры основополагающих принципов бухгалтерского учета, а также правил и требований к его ведению и формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности носят во многом дискуссионный характер. До сих пор ученые не пришли к единому мнению относительно базовых положений в области бухгалтерского учета.

Актуальность темы исследования, недостаточная изученность и важность отмеченных проблем предопределили выбор темы диссертации.

**Степень разработанности проблемы.** Теоретический обзор основопола-

гающих принципов бухгалтерского учета, анализ их применимости и взаимосвязи находит свое отражение в трудах многих выдающихся ученых в нашей стране: Бакаева А.С., Безруких П.С., Гарифуллина К.М., Гетьмана В.Г., Гофмана Г.А., Ивашкевича В.Б., Каспиной Р.Г., Кипарисова Н.А., Ковалева В.В., Кондракова Н.П., Куликовой Л.И., Кутера М.И., Ларионова А.Д., Мизиковского Е.А., Мироновой О.А., Паляя В.Ф., Соколова Я.В., Шевелева А.Е., Шнейдмана Л.З. и др.

За рубежом рассмотрению фундаментальных положений теории бухгалтерского учета посвящены труды Д.Блейка, Э.Бриттона, М.Ф. Ван Бреды, К.Ватерстона, О.Омата, Ж.Ришара, Э.С.Хендриксена, Л.Чедвика и др.

При существующем множестве взглядов ученых-теоретиков и практиков бухгалтерского учета принцип непрерывности деятельности предприятия как один из основополагающих указывается большинством авторов. Вместе с тем, многие аспекты ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях применения принципа непрерывности деятельности предприятия и его нарушения нуждаются в дополнительном теоретическом исследовании.

**Цель и задачи исследования.** Основной целью диссертационного исследования является разработка и обоснование применимости принципа непрерывности деятельности предприятия для целей ведения бухгалтерского учета и формирования показателей бухгалтерской отчетности.

Для достижения указанных целей нами были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть экономическую сущность принципа непрерывности деятельности предприятия, оценить его роль и определить место в системе принципов бухгалтерского учета;
- исследовать возникновение и развитие принципа непрерывности деятельности предприятия в историческом аспекте, а также определить его значение в зарубежных системах учета и МСФО;
- оценить проблемы применимости принципа непрерывности деятельности предприятия в российской учетной практике;
- обобщить теорию и практику оценки активов и обязательств функционирующего предприятия, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтер-

ской (финансовой) отчетности в условиях применения принципа непрерывности деятельности предприятия;

- выявить возможные подходы к оценке уровня стабильности функционирования компании и определению условий нарушения принципа непрерывности деятельности предприятия;

- раскрыть особенности ведения бухгалтерского учета, методические вопросы составления бухгалтерской отчетности в условиях соблюдения принципа непрерывности деятельности предприятия и его нарушения и представить возможные рекомендации по проблемным аспектам.

**Область исследования.** Диссертация выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» Паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.4. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа».

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются процедуры квалификации, оценки, бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также экономического анализа в соответствии с отечественной теорией и практикой и Международными стандартами финансовой отчетности.

Объектом исследования являются экономические субъекты различных отраслей хозяйствования: ОАО «Казаньоргсинтез», ОАО «Камаз», ОАО «Татнефть», ОАО «Трастовая компания «Казжилгражданстрой».

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и экономического анализа.

В качестве методологии научного исследования нашли свое применение диалектический и абстрактно-логический методы, методы анализа и синтеза, аналогии, исторический метод, а также системный подход к исследованию.

**Информационной базой** исследования выступили законодательные и норма-

тивные акты Российской Федерации, зарубежные акты, информационные данные Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации и Республики Татарстан, публикации периодической печати, реферативные обзоры, данные интернет-сайтов, а также бухгалтерского учета и отчетности предприятий.

**Научная новизна результатов диссертационного исследования** заключается в постановке, теоретическом и практическом обосновании и решении проблем, связанных с комплексом методологических и научно-практических вопросов по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения деятельности организаций в условиях существования принципа непрерывности деятельности предприятия и его элиминации.

В процессе диссертационного исследования получены следующие основные результаты:

- уточнено понятие «принцип непрерывности деятельности предприятия» в контексте существующих основ ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом анализа применимости терминов «допущение», «концепция», «постулат», «правило», «требование»;

- на основе обобщения и систематизации взглядов ведущих теоретиков и практиков бухгалтерского учета, отечественной и зарубежной законодательной базы, в том числе в историческом аспекте, определены роль и значение принципа непрерывности деятельности предприятия в системе принципов бухгалтерского учета, представлена схема основополагающих принципов и конкретных требований и правил ведения бухгалтерского учета;

- уточнены критерии признания учетных принципов посредством дополнения триады «уместность-объективность-осуществимость» критерием адаптивности, что позволило выработать единый подход к утверждению принципов бухгалтерского учета;

- обоснованы на основе всестороннего теоретического анализа виды оценки активов и обязательств, применяемые в бухгалтерском учете и отчетности в условиях соблюдения принципа непрерывности деятельности предприятия и его нарушения;

- определены наиболее актуальные проблемы и предложены пути их реше-

ния в отношении представления информации о рисках в бухгалтерской отчетности организаций, а также исследованы возможные подходы к раскрытию такой информации, что позволит повысить качество и прозрачность отчетных данных, а также эффективность их применимости для принятия решений со стороны различных групп пользователей;

- обоснована целесообразность проведения анализа уровня стабильности предприятия на основе разработанной тест-таблицы и комплекса коэффициентов, а также подготовки плана обеспечения непрерывности бизнеса для осуществления контроля применимости к хозяйствующему субъекту принципа непрерывности деятельности предприятия в целях достоверного представления сведений о нем;

- установлены особенности применимости принципа непрерывности деятельности предприятия в условиях реорганизации и ликвидации, заключающиеся в различных подходах к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности применения отдельных выводов, рекомендаций, процедур и способов ведения бухгалтерского учета и составления отчетности предприятий в условиях существования принципа непрерывности деятельности предприятия и его нарушения в целях повышения качества формируемых отчетных данных.

Полученные результаты могут быть использованы при разработке отдельных документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности РФ. Теоретические и практические результаты диссертации могут быть также включены в лекционные и учебно-методические материалы для студентов и магистрантов экономических специальностей.

**Апробация результатов исследования.** Диссертация выполнена в соответствии с научным направлением исследования кафедры финансового учета по комплексным темам научно-исследовательских работ ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» «Исследование возможностей и условий использования в бухгалтерском учете Российской Федерации международных стандартов».

Результаты исследования ежегодно докладывались на итоговых научно-практических конференциях ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

Основные положения проведенного диссертационного исследования были апробированы и нашли свое практическое применение в деятельности ОАО «Трастовая компания «Казжилгражданстрой», ООО «Независимый центр аудита и консалтинга».

Основные выводы и научные результаты диссертационного исследования представлены в виде отдельных публикаций общим объемом 1,5 печ. л., в том числе две статьи в изданиях, рекомендованных ВАК РФ, объемом 0,4 печ. л.

**Структура и объем работы.** Структура диссертации определена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 213 наименований, и 19 приложений. Диссертационное исследование изложено на 187 страницах текста, включая 12 таблиц и 6 рисунков.

## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Экономическая сущность принципа непрерывности деятельности предприятия.**

Исходным моментом при исследовании экономической сущности принципа непрерывности деятельности предприятия явилось изучение автором основных положений теории бухгалтерского учета, представленных как зарубежными, так и отечественными экономистами. Термин «принцип» (от лат. *principium* – основа, начало) обычно трактуется как убеждение, взгляд на вещи, а также исходное положение какой-либо теории, учения. В результате исследования было выявлено, что целесообразно исходить именно из данной трактовки принципов, указывая на ту важную составляющую, что они являются основой для разработки конкретных правил и способов ведения учета, которые в свою очередь закрепляются в соответствующих законах, стандартах, инструкциях и прочих положениях, оп-



ределяющих регламентацию бухгалтерского учета и его содержание.

Результаты проведенного исследования показали, что авторами как синонимы, а также как и различные по своему значению категории используются термины «требование», «принцип», «правило», «постулат», «концепция», «допущение». По мнению автора диссертации, смысловая нагрузка приведенных выше терминов позволяет нам с определенной долей условности, вызванной их многозначностью, объединить их в определенные синонимические группы. Необходимость этого обусловлена в первую очередь возникшей терминологической путаницей при исследовании основ построения системы бухгалтерского учета в различных источниках.

Полагаем, что принципы бухгалтерского учета, представляющие собой исходные положения теории бухгалтерского учета, сопоставимы по своему основному значению с терминами «допущение», «концепция» и «постулат». Конкретные механизмы реализации принципов и концепций и условия их применения целесообразно трактовать как «правила», или «требования».

На основании критического сопоставления различных понятий применительно к характеристике принципа непрерывности деятельности предприятия, мы пришли к заключению, что с указанных позиций применяемый в отечественной литературе термин «допущение» (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности) вполне соответствует содержанию принципов и именно в этом ключе используется в исследовании.

Важно отметить, что понятия «принцип непрерывности деятельности предприятия», «принцип действующего предприятия», «принцип непрерывности» схожи между собой, а различия обусловлены лишь терминологическими особенностями, в том числе переводной литературы, в нашем же исследовании они используются как синонимы. Более того, как синонимичные в целях исследования, по мнению автора диссертации, подлежат использованию применяемые у различных авторов понятия «принцип действующего (работающего) предприятия», «концепция функционирующего предприятия», «допущение непрерывности дея-

тельности», «принцип постоянного интереса», «принцип продолжения деятельности», в англоязычной литературе - «going concern concept», «continuity assumption», «continuity principle», «going concern assumption» и другие аналогичные термины.

В результате проведенного исследования мы пришли к выводу, что под принципом непрерывности деятельности предприятия следует понимать основной принцип ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в соответствии с которым предполагается, что предприятие будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в обозримом будущем, оно не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении или существенном сокращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов; при этом активы и обязательства учитываются на том основании, что предприятие сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности в установленном порядке.

Исходя из вышесказанного, на основе обобщения взглядов ученых на применение принципов, конкретных требований и правил ведения бухгалтерского учета, в диссертации представлена следующая их классификация (рис.1).

### **Критерии признания учетных принципов.**

По мнению ряда исследователей, в частности, профессора Кутера М.И., признание основополагающих принципов бухгалтерского учета зависит от того, насколько они отвечают определенным критериям, среди которых выделяются критерии уместности, объективности и осуществимости. В ходе исследования применимости указанных критериев к принципу непрерывности деятельности предприятия мы пришли к выводу, что не менее важен и критерий, названный нами «критерий адаптивности», который позволяет нивелировать дисбаланс при попытке любого мерилы применимости принципа занять главенствующее положение в силу того, что перечисленные критерии, как правило, противоречат друг другу.

Так, уместность принципа подразумевает формирование такой информации, которая имеет смысл и принесет пользу потребителям информации об определенном хозяйствующем субъекте. Объективность предполагает, что на ин-

формацию не влияют личные мнения или оценки ее составителей, что подразумевает: надежность, проверяемость и соответствие действительности. Осуществимость же означает, что реализация принципа не вызывает чрезмерных сложностей и затрат.



Рис. 1 Принципы и правила бухгалтерского учета

В диссертации сделан вывод о том, что принцип непрерывности деятельности предприятия в целом соотносится с указанными критериями, при этом если объективность и осуществимость являются наиболее очевидными условиями применимости данного принципа, то уместность достигается лишь при

активизации критерия адаптивности как меры балансирования всех предъявляемых к принципам требований. Так, бухгалтерская отчетность, формируемая на основе применения принципа непрерывности деятельности предприятия, очевидно, является объективной и не предполагающей субъективные оценки составителей относительно судьбы предприятия, а, значит, его активы и обязательства оцениваются по исторической стоимости и в этом смысле не предполагают злоупотреблений. Осуществимость принципа также довольно прозрачна, поскольку реализация данного принципа не предусматривает производство каких бы то ни было манипуляций со статьями отчетности, в частности, при переоценке активов. Однако уместность принципа не всегда столь ясна. Нельзя утверждать, что при любых условиях данный критерий характеризует полезность информации, так как даже при положительных показателях динамики финансово-хозяйственной деятельности предприятия и устойчивом финансовом положении может существовать намерение относительно ликвидации или существенного сокращения деятельности предприятия. Поэтому лишь критерий адаптивности позволяет утвердить значимость принципа непрерывности деятельности предприятия как одного из фундаментальных положений при ведении бухгалтерского учета и подготовке финансовой отчетности, так как устанавливает баланс интересов всех пользователей учетной информации и утверждает удовлетворение принципа непрерывности критериям уместности, объективности и осуществимости в нормальных условиях хозяйствования при отсутствии каких-либо сигналов о нарушении данного принципа.

### **Роль и место принципа непрерывности деятельности предприятия в системе фундаментальных положений бухгалтерского учета.**

Йорг Бетге, исследуя систему принципов надлежащего бухгалтерского учета и трактуя ее как один из инструментов регулирования интересов пользователей отчетности, отмечал, что она характеризуется с одной стороны тем, что содержащиеся в ней отдельные принципы оказывают друг на друга определенное влияние и не могут рассматриваться изолированно. В то же время не существует и каких-либо принципов, подчиненных друг другу. Эта взаимозависи-

мость, дополнение или ограничение принципов и отсутствие доминирования отдельных учетных принципов обозначены как «принцип Эйфелевой башни».

Данный подход, поддерживаемый автором диссертации, иллюстрирует, в частности, как отдельные «опоры» (учетные принципы) поддерживают «здание» годовой отчетности, и завершенность и несущая способность системы («Эйфелевой башни») достигаются только тогда, когда отдельные принципы в состоянии поддерживать всю систему и не отвергается ни одна существенная «опора».

В целях уточнения сущности системы базовых принципов бухгалтерского учета и определения в ней места принципа непрерывности деятельности предприятия и его роли, целесообразно рассмотреть экономическую сущность следующих важнейших принципов: имущественной обособленности, временной определенности фактов хозяйственной деятельности и непрерывности деятельности.

Системный подход к исследованию предложенных категорий показал, что при условии, когда принцип непрерывности деятельности предприятия в действительности не реализуется, выполнение прочих основополагающих принципов не является достаточным для эффективного функционирования системы бухгалтерского учета и осуществления важнейших задач, ею реализуемых, среди которых задача обеспечения достоверной информацией для осуществления долгосрочных прогнозов и разработки инвестиционной стратегии, является едва ли не основной. Неисполнение указанного принципа ставит в ранг необязательных к исполнению и прочие принципы.

Автор диссертации считает, что если, к примеру, предприятие не намерено продолжать свою деятельность неопределенно долго так ли целесообразно обособлять имущество предприятия и его собственника, ведь в отдельных случаях при ликвидации хозяйствующего субъекта именно участники несут субсидиарную ответственность по его обязательствам. Информация такого рода, очевидно, является существенной для пользователей, предполагающих прекращение деятельности предприятия в ближайшем будущем. С другой стороны, в случае, если требование о непрерывности функционирования выполняется, гораздо большей информативностью для пользователей будут отличаться сведения о

финансовом положении предприятия, стоимости его активов, обязательств и капитала, а также величине дохода, полученного предприятием в результате своей текущей деятельности в рамках использования лишь первоначально инвестированных и заработанных самим предприятием средств. Информация же об имуществе и обязательствах собственников хозяйствующего субъекта в данном случае будет, на наш взгляд, не столь уместной.

По мнению автора исследования, принцип начисления также целесообразен к применению лишь в рамках действующего предприятия. Ведь распределение доходов и расходов не по моменту оттока и притока денежных средств, а по факту отчуждения и получения экономических выгод изначально подразумевает, что предприятие будет функционировать неопределенно долго, что позволит ему как получить, так и потерять определенные экономические выгоды, не связанные напрямую с движением денежных средств от хозяйственных операций. Требование временной определенности фактов хозяйственной деятельности подразумевает наличие некоего, иногда весьма продолжительного, периода времени, что в условиях прекращающего деятельность предприятия является весьма сомнительным.

В ходе исследования установлено, что принцип непрерывности деятельности предприятия является общепринятым в национальных системах учета и отчетности большинства развитых стран. При этом, учитывая тот факт, что в настоящее время наибольшее распространение получили две системы международных норм в области бухгалтерского учета и составления отчетности – GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) и IAS (International Accounting Standards), а впоследствии IFRS (International Financial Reporting Standards – международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности – МСФО), в диссертации проведен сравнительный анализ некоторых международных и российских принципов и правил бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, представленный в таблице 1. Можно предположить, что обнаруженная схожесть базовых представлений о системе учета в целом способствует снижению уровня проблем и тех трудностей, которые возникают на пути интеграции

и унификации бухгалтерского учета – процессов, происходящих и в России.

Таблица 1

Сравнительный анализ некоторых международных и российских принципов и правил бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности

Название принципа (правила, требования)	GAAP	IAS, IFRS	Российское законодательство
Имущественная обособленность	SFAC №5	-	Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96г. №129-ФЗ (далее – закон №129-ФЗ), Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29.07.98г. №34н, далее – приказ №34н), Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) (утв. приказом Минфина РФ от 09.12.98г. №60н, далее – ПБУ 1/98)
Непрерывность деятельности	SFAC №5	Принципы	Приказ №34н, ПБУ 1/98
Последовательность применения учетной политики	SFAC №2	Принципы IAS №8	Закон №129-ФЗ, приказ №34н, ПБУ 1/98, Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (утв. приказом Минфина РФ от 06.07.99г. №43н, далее – ПБУ 4/99)
Временная определенность фактов хозяйственной деятельности	SFAC №5	Принципы	Приказ №34н, ПБУ 1/98, Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №32н), Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №33н)
Полнота	SFAC №5	Принципы	Закон №129-ФЗ, ПБУ 1/98, приказ №34н, ПБУ 4/99
Своевременность	SFAC №2	Принципы	ПБУ 1/98
Осмотрительность	SFAC №5	Принципы	ПБУ 1/98, приказ №34н
Приоритет содержания перед формой	SFAC №2	Принципы	ПБУ 1/98, приказ №34н
Непротиворечивость	SFAC №2	-	Закон №129-ФЗ, ПБУ 1/98
Рациональность	SFAC №5	-	Приказ №34н, ПБУ 1/98

**Проблемы применимости принципа непрерывности деятельности предприятия в отечественной практике бухгалтерского учета.**

Актуальной проблемой в развитии отечественного бухгалтерского учета

является его сближение с практикой, принятой в странах с рыночной экономикой, что является необходимым условием дальнейшей интеграции России в международные рынки капитала, присутствие на которых и активное там позиционирование признаются залогом успешного экономического развития.

При этом, как считает автор диссертации, понимая под принципом непрерывности деятельности предприятия в данной выше трактовке допущение относительно не прекращающейся в перспективе его деятельности, можно сделать вывод о том, что основными проблемами реализации принципа в отечественных условиях являются различного рода угрозы и риски функционирования, а также неопределенность в действиях третьих лиц и государства. Действие инструментов денежно-кредитной, инвестиционной, фискальной политики и прочих мероприятий, реализуемых в рамках государства, могут во многом ограничивать практическую реализацию принципа непрерывности деятельности предприятия, возведенного в ранг основополагающих принципов в рамках системы бухгалтерского учета и отчетности в России.

Кроме того, с учетом указанных обстоятельств проблемы применимости принципа непрерывности деятельности предприятия в России во многом обуславливаются как спецификой отрасли, в рамках которой ведет свой бизнес компания, так и способностью конкретных руководителей предприятий «вести свой корабль инвестиций через штормящий океан бизнес-угроз и экономических возможностей» с целью достижения основополагающих целей создания компании, среди которых одними из важнейших являются развитие, расширение и максимизация прибыли в условиях непрекращающейся деятельности.

### **Оценка активов и обязательств в условиях применения принципа непрерывности деятельности предприятия.**

На основе всестороннего изучения опыта зарубежных и отечественных авторов, а также законодательной и нормативной базы по теме исследования, в диссертации сделан вывод о том, что в условиях выполнения принципа непрерывности деятельности предприятия наиболее приемлемым видом оценки в бухгалтерском учете и отчетности является оценка по фактической (первоначальной)



чальной) стоимости (себестоимости).

Данный вид оценки, предполагающий формирование стоимости на момент создания учетного объекта и отражающий фактические затраты, предшествующие его принятию на учет и напрямую связанные с этим процессом, наиболее полно отражает сущность и содержание принципа непрерывности деятельности. В то же время, оценка по текущей (восстановительной) стоимости (себестоимости), как и текущая рыночная стоимость, наряду с оценкой методом дисконтирования, также могут быть вполне применимы в системе бухгалтерского учета при снижении фактической стоимости учетного объекта. Данное обстоятельство, на наш взгляд, не противоречит сути принципа непрерывности, а, напротив, сочетаясь с требованием осмотрительности (консерватизма), создает весьма гармоничную систему квантификации.

Ведь снижение стоимости учетного объекта-имущества и увеличение ее в отношении обязательства могут рассматриваться как одно из условий (критериев), позволяющих ставить вопрос о применимости принципа непрерывности деятельности предприятия в отношении данной организации.

По мнению автора диссертации, анализируя применение методов оценки по фактической стоимости и иных оценок при снижении возможных экономических выгод, мы говорим об их использовании в рамках системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, предполагающей формирование информации об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности исходя из существующих требований и правил ведения учета. В то же время, применение иных видов оценки в составе сопутствующей информации в отчетности организации с обоснованием необходимости и порядка их расчета будут способствовать повышению качественного содержания отчетных данных предприятия.

Критический подход к анализу проблемы позволил автору сделать вывод о том, что принятие в учете принципа непрерывности деятельности предприятия ведет к определенному следствию - чем дольше существует фирма, тем менее реальны ее отчетные данные. Существующие и возможные точки зрения о не-

обходимости следования историческим ценам или, не отрицая фундаментальности принципа непрерывности деятельности предприятия, о невозможности и нецелесообразности применения оценок по себестоимости, как представлено в таблице 2, по мнению автора диссертации, имеют право на существование.

Таблица 2

## Исторические оценки в бухгалтерском учете и отчетности: «за» и «против»

<b>Критерий</b>	<b>Аргументы «ЗА»</b>	<b>Аргументы «Против»</b>
Доказательная сила и юридическая обоснованность	Опора на реальный документ и отражение той стоимости, которая фактически была уплачена за объект	В юридическом смысле искажение оценки имущества собственника, бессмысленность с экономических позиций в силу колебаний покупательной способности денег
Точность и отсутствие искажений	Опора на документ, где отражена фактическая стоимость, а не субъективное мнение лица, производящего оценку	Мнимая точность, опора на которую (старые, потерявшие всякий смысл оценки) приводит к формированию необоснованных выводов
Корректное отражение инвестиций в предприятие	Фиксируется объем инвестиций. Достоверная оценка эффективности использования первоначально вложенных в предприятие средств	Величина капиталовложений, исчисленная по старым ценам, в условиях инфляции, теряет всякий смысл, не раскрывает реальное финансовое положение предприятия, а, напротив, только искажает его
Достоверное отражение финансового результата	Оценка по ценам, отличным от исторических, порождает разницу в оценках, равную прибыли (убытку), которая может быть получена лишь при отчуждении учетного объекта	В силу искажения оценки имущества, т.е. экономических ресурсов, становится неверной и величина затрат этого имущества, следовательно, и финансовый результат теряет всякий смысл
Социальная стабильность как следствие осмотрительности	Исторически цены, примеряемые в компании, как правило, занижены относительно реальной оценки имущества, а, значит, есть определенный источник так называемых скрытых резервов	Систематическое занижение оценки ресурсов не может быть источником социальных гарантий; только использование продажных цен, делающее эти резервы явными, может рассматриваться как действительная социальная гарантия
Логическая связь «документ-система учета»	Квалификация данных из документа в учете по факту совершения и их фиксирование	Фиксирование учетных данных в оценке на момент совершения операций в недостаточной мере учитывает релевантность информации, а применение других оценок дополняет логическую последовательность учетной работы, наполняя ее принципиально иным качественным (реальным) содержанием

Простота, экономичность, верифицируемость	Избавление бухгалтеров, контролеров и аудиторов от излишней работы по пересчету стоимости учетных объектов	Экономия и простота не являются единственными показателями оптимальности методологии учета и качества формируемой информации, нарушается баланс между экономичностью учетных данных и их полезностью
---	--	--

Тем не менее, ставя во главу угла приоритет соблюдения принципов (допущений) и требований, в том числе принципа непрерывности деятельности предприятия, мы исходим из первичности использования именно исторических оценок. В то же время, иные виды оценок, как указывалось выше, могут приводиться в составе сопутствующей информации к бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях повышения качества и полноты представляемых данных.

#### **Представление информации о рисках в бухгалтерской отчетности организаций.**

Бухгалтерская отчетность предприятия, составляемая в целях удовлетворения информационных потребностей пользователей, должна давать полное и достоверное представление об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. В то же время, результаты исследования подтверждают, что инвесторам, как правило, требуется больший объем информации, чем раскрыт в отчетности предприятий, в частности, необходима информация о рисках. Полагаем, наличие данной информации в отчетности будет способствовать повышению ее качества, в том числе с позиций прогнозирования для пользователей уровня нестабильности компании и соблюдения принципа непрерывности деятельности.

В международной практике важным, на наш взгляд, является указание на то, что без информации о рисках финансовая отчетность предприятия не может быть признана полной. Более того, требуется, чтобы раскрываемая информация о рисках была доступна для пользователей на тех же условиях, что и финансовая отчетность, и в то же самое время.

Результаты проведенного исследования подтверждают, что в деятельности

крупнейших предприятий в настоящее время вопросы управления рисками как механизма поддержания стабильности функционирования и развития хозяйствующего субъекта являются весьма актуальными.

Так, к примеру, в опубликованном Годовом отчете ОАО «Татнефть» за 2006г. проблемам управления рисками уделено особое внимание. В отчете компании отмечается, что в основе управления рисками лежит всесторонний анализ рыночных, социально-экономических, политических, отраслевых и других внешних, а также внутрикорпоративных факторов, способных оказать воздействие на деятельность ОАО «Татнефть». Более того, по результатам работы компании в 2007г. руководство ОАО «Татнефть» пришло к выводу о необходимости внедрения интегрированной системы управления рисками, разработаны и новые стандарты корпоративного управления с точки зрения риск-менеджмента.

По мнению автора диссертации, представление информации о рисках в составе отчетности предприятий должно, несомненно, способствовать как повышению ее качества и прозрачности, так и уточнению обоснованности применимости к хозяйствующему субъекту принципа непрерывности деятельности, что позволит скорректировать прогнозы относительно перспектив деятельности предприятия и определить направления инвестиционной политики и реакцию со стороны внешних пользователей.

### **Оценка уровня стабильности функционирования хозяйствующего субъекта и проверка применимости принципа непрерывности деятельности предприятия.**

В ходе исследования применимости принципа непрерывности деятельности предприятия автором диссертации сделан вывод о том, что сомнения относительно возможности применения в организации принципа непрерывности могут возникнуть в силу причин различного рода. Их условно можно разделить на две группы - финансово-производственные и организационно-правовые. Полагаем, что одной из целей менеджмента предприятия и главным образом его собственников является обеспечение непрерывности деятельности бизнеса, когда отсутствует целенаправленная стратегия по сворачиванию дел компании, ее

сокращению или продаже. В этой связи целесообразно в качестве инструмента контроля уровня стабильности предприятия, в том числе на этапе внутреннего и внешнего аудита, производить расчет и анализ показателей финансовой устойчивости предприятия и изучение на основе приведенных в исследовании факторов-причин нестабильности условий функционирования компании в целях разработки рекомендаций по повышению уровня ее устойчивости.

Нами было предложено проведение анализа уровня стабильности предприятия на основе тест-таблицы, в которой в рамках вышеуказанных признаков производить балльную оценку устойчивости функционирования хозяйствующего субъекта. Не отрицая того факта, что во многом результаты проведенного анализа по данным тест-таблицы будут основаны на профессиональном суждении бухгалтера, аудитора и руководства хозяйствующего субъекта, мы придерживаемся той точки зрения, что согласно международным подходам рост значения профессионального суждения специалистов не должен свидетельствовать о снижении достоверности анализируемых показателей, а, напротив, - вести к росту качества информации и ответственности ее составителей.

Можно отметить, что с позиции оценки уровня стабильности компании, в том числе в контексте мер, представленных в приведенной тест-таблице, важное значение имеет и формализованная оценка основных показателей, характеризующих ликвидность средств предприятия, его платежеспособность и финансовую устойчивость (коэффициенты абсолютной, промежуточной и текущей ликвидности, коэффициент обеспеченности собственными средствами, коэффициенты утраты и восстановления платежеспособности). При этом, на наш взгляд, исходя из принципа непрерывности деятельности предприятия и отражения в составе отчетности величин имущества и обязательств по своей исторической стоимости, информативность указанных коэффициентов будет достаточно высока лишь в том случае, если их расчет базируется на величинах, отображающих текущую (реальную) стоимость учетных величин, которую, как указывалось автором в исследовании, необходимо приводить в составе пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) в составе информации,

сопутствующей бухгалтерской отчетности.

Также, на наш взгляд, одними из основных показателей, которые могут характеризовать структуру капитала предприятия и определять его финансовую устойчивость, являются размер чистых активов, а также их доля в общей величине активов предприятия (валюте баланса). Данный анализ также важен с позиции подтверждения применимости принципа непрерывности деятельности предприятия, поскольку неудовлетворительные показатели чистых активов при неблагоприятных условиях могут обусловить вынужденную ликвидацию предприятия на основании норм права (например, согласно ст.35 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995г. №208-ФЗ).

**Особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в условиях соблюдения принципа непрерывности деятельности предприятия и его нарушения при реорганизации и ликвидации.**

В современной экономической действительности особый интерес представляют изменения в деятельности предприятия, вызванные организационно-управленческими решениями руководства компании и требованиями законодательства, в частности, при реорганизации компании и ее ликвидации.

При этом если реорганизация влечет лишь возникновение новых или изменение формы существования действующего юридического лица и действует механизм правопреемства, то ликвидация, являющаяся специфической процедурой в жизни хозяйствующего субъекта, стоит в этом ряду особняком, поскольку, ведет к прекращению юридического лица без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам. Институт правопреемства при реорганизации юридического лица служит во многом гарантом соблюдения принципа непрерывности деятельности предприятия.

В ходе исследования автор диссертации пришел к выводу о том, что в условиях реорганизации целесообразно рассмотреть отдельные вопросы ведения бухгалтерского учета, которые в недостаточной степени раскрыты в существующих нормативных документах, регламентирующих учет в нашей стране. В частности, рассмотрены проблемы и даны рекомендации в части формирования

и изменения учетной политики предприятия при реорганизации, работы с расчетными счетами и ведения кассовых операций, книг покупок и продаж, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности и другим практическим аспектам.

Выработанные по результатам проведенного исследования теоретические положения и практические рекомендации, по мнению автора исследования, будут способствовать совершенствованию бухгалтерского учета в России на пути его реформирования в соответствии с МСФО, а также повышению качества и прозрачности системы бухгалтерского учета и отчетности.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:*

1. Куликова Л.И., Степанов К.А. Какие вопросы решает бухгалтер при реорганизации / Л.И. Куликова, К.А. Степанов // Бухгалтерский учет. – 2007. - № 8. – С. 35-40. - 0,2 п.л.

2. Куликова Л.И., Степанов К.А. Отчетность, составляемая при реорганизации / Л.И. Куликова, К.А. Степанов // Бухгалтерский учет. – 2007. - № 9. – С. 10-15. - 0,2 п.л.

### *Публикации в других изданиях:*

3. Степанов К.А. Оценка по дисконтированной стоимости в системе бухгалтерского учета / К.А. Степанов // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Издательство КГФЭИ. – 2004. - С. 234-235. - 0,1 п.л.

4. Степанов К.А. Финансовые вложения: проблемы и перспективы учета по дисконтированной стоимости / К.А. Степанов // Ученые записки. Выпуск 17. – Казань: Издательство КГФЭИ. – 2004. – С. 602-605. - 0,2 п.л.

5. Степанов К.А. Допущение непрерывности деятельности организации как один из основополагающих принципов бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности / К.А. Степанов // В сб.: Социально-экономические

проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Издательство КГФЭИ. - 2005. – С. 274-276. - 0,1 п.л.

6. *Степанов К.А.* Принцип действующего предприятия в условиях нестабильности / К.А. Степанов // Ученые записки. Выпуск 18. – Казань: Издательство КГФЭИ. - 2006. – С. 501-506. - 0,3 п.л.

7. *Степанов К.А.* Резервирование финансовых результатов как инструмент реализации принципа действующего предприятия / К.А. Степанов // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Издательство КГФЭИ. - 2006. – С. 325-327. - 0,1 п.л.

8. *Степанов К.А.* Особенности ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности организации в условиях ликвидации / К.А. Степанов // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Издательство КГФЭИ. – 2007. – С. 337-339. - 0,1 п.л.

9. *Степанов К.А.* Бухгалтерская отчетность в контексте существования принципа действующего предприятия / К.А. Степанов // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Издательство КГФЭИ. – 2008. – С. 313-316. - 0,2 п.л.