

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-19-28  
УДК 657.6(045)  
JEL M42

## Аудит непрерывности деятельности в контексте институционального подхода

Л.С. Маханько

Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь

### АННОТАЦИЯ

В условиях неопределенности аудит непрерывности деятельности (АНД) представляется действенным инструментом предупреждения неблагоприятных последствий нарушения стабильного функционирования организации и возникновения системных неплатежей, связанных с выбытием одного из контрагентов в цепочке расчетов. **Целью** исследования является обоснование характера и выяснение степени имплементации в практику и полноты раскрытия всех функций АНД в зависимости от особенностей национальной экономики и институциональной среды. В основу исследования положен дихотомический подход, при котором выделяют две разновидности институциональной матрицы: X-матрица и Y-матрица, а все участники процесса аудита разделены на три группы: аудируемое лицо, аудитор (аудиторская организация или индивидуальный предприниматель), регуляторы аудиторской деятельности. Автором на примере Республики Беларусь сделана попытка развить теоретические основы аудита непрерывности деятельности в контексте обеспечения соответствия его функциональных возможностей устоявшимся условиям и традициям принимающей институциональной среды. В процессе работы использовались **научные методы** теоретического (анализ и синтез, группировка, обобщение, систематизация) и эмпирического (выборочное наблюдение, сравнение, изучение кейсов) уровней. Исследование позволило уточнить методологические основы АНД на базе институционального подхода, что дало возможность учесть и объяснить влияние на сложившуюся практику особенностей конкретной институциональной модели и разработать практические рекомендации для полной реализации функциональных возможностей аудита непрерывности деятельности соотносительно с особенностями национальной экономической системы.

**Ключевые слова:** институционализм; институциональная матрица; аудит; непрерывность деятельности; аудиторское заключение

**Для цитирования:** Маханько Л.С. Аудит непрерывности деятельности в контексте институционального подхода. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2023;10(2):19-28. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-19-28

## ORIGINAL PAPER

## Audit on Going Concern in the Context of an Institutional Approach

L.S. Makhanko

Belarus State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

### ABSTRACT

In the conditions of uncertainty, going concern auditing (GCA) or auditing of continuity of operations is an effective tool for preventing adverse effects and consequences of disruption of the stable functioning of the organization and at the same time a possible situation of systemic defaults and non-payments associated with the retirement or disposal of one of the counterparties in the payment and settlement chain. The aim of this article is to substantiate the nature and examine the issues of the degree of implementation into practice and the completeness of disclosure of all the functions of going concern auditing, depending on the characteristics of the national economy and the institutional environment. The research is based on a dichotomous approach, in which two types of institutional matrix are distinguished: the X-matrix and the Y-matrix. At the same time, all the participants in the auditing process are divided into three groups: the audited person or entity, the auditor (auditing organization or individual entrepreneur/sole proprietor), the regulators of auditing activities. Various scenarios of their behavior depending on the institutional matrix are described in this article. The purpose of the study is to develop the theoretical foundations of going concern auditing in the context of ensuring

© Маханько Л.С., 2023

that its functional capabilities meet and comply with the established conditions and traditions of the host institutional environment. The study was carried out on the example of the Republic of Belarus. The research used scientific methods of theoretical (analysis and synthesis, grouping, generalization, systematization) and empirical (selective observation, comparison, case study) levels. The significance of the conducted research is in clarifying the methodological foundations of the going concern auditing based on the institutional approach, which made it possible to take into account and explain the impact on the current practice of the features of a specific institutional model and develop practical recommendations regarding the completeness of the functional capabilities of the business on going audit in relation to the features of the national economic system.

**Keywords:** institutionalism; institutional matrix; audit; going concern; audit opinion

**For citation:** Makhanko L.S. Audit on going concern in the context of an institutional approach. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):19-28. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-19-28

## ВВЕДЕНИЕ

Современные тенденции и процессы, затрагивающие все аспекты экономических отношений, непосредственно влияют на параметры стабильности и устойчивости предприятий различной направленности в каждом секторе национальной экономики. Как следствие, исследования в области прогноза и оценки непрерывности деятельности приобретают не только несомненную научную значимость, но и характеризуются практической востребованностью. Их результаты используются для предупреждения неблагоприятных социальных последствий кризисных явлений, сохранения общего блага и стабилизации общественного сознания.

В действующих концепциях бухгалтерского учета и отчетности, а также аудита непрерывность деятельности является фундаментальным условием, системообразующей основой; именно при осмыслении непрерывности деятельности формируются подходы к оценке и группировке объектов и их показателей, обеспечивается возможность применения метода начисления, закладывается методология анализа финансового положения. Вывод относительно способности организации непрерывно продолжать свою деятельность — один из образующих элементов аудиторского заключения. Значимость принципа непрерывности деятельности подчеркивается тем фактом, что предположение о конечности существования предприятия неизменно инициирует деформатизацию традиционных отчетных форм, пересмотр оценочных показателей, перегруппировку активов, а также восприятие прибыли с учетом ее реального денежного обеспечения. Антитезы аксиоматичности принятия этого принципа и осторожного консерватизма в оценке разных сценариев развития, включая ликвидацию, формируют контекст одной из центральных методологий бухгалтерского учета — статического баланса. Известный французский ученый Ж. Ришар показал, что в ее основе лежит культура римского

права, направленная на минимизацию последствий банкротств и обеспечение стабильности гражданского оборота [1, 2]. Стремление к первому привело к принятому в статической теории подходу оценки активов как подлежащих ликвидации, что направлено на защиту интересов кредиторов. Отсюда следует, что в широком смысле непрерывность деятельности конкретного предприятия — залог устойчивого функционирования всей национальной экономики, поэтому решение вопросов инкорпорирования и применения принципа непрерывности деятельности в конкретной области знания (бухгалтерский учет и аудит) следует осуществлять только в рамках научного поиска общетеоретических экономических дисциплин, в контексте эволюции социальных институтов и всего спектра экономических интересов.

Консенсус в согласовании устоявшейся практики, международного опыта восприятия этого принципа с экономической средой, традициями, интересами конкретного государства достигается на основе институционального подхода с учетом кумулятивного эффекта влияния на различные экономические институты. Отдельные результаты такого исследования и излагаются в статье. В ней не описываются конкретные методики аудита непрерывности деятельности, но определяются методологические основания его проведения в контексте и в обеспечении институциональной среды Республики Беларусь.

## МЕТОДОЛОГИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Институционализм является важным направлением методологии экономической науки, способом теоретического осмысления объективно существующих экономических процессов и явлений. Его особенность — целостность восприятия, отказ от фрагментарности и предзаданного целеполагания в поведении участников социально-общественных отношений. Институциональная теория, по емко-

му определению Д.П. Фролова, «выросшая из идей Т. Веблена и жестко альтернативная неоклассическому мейнстриму» [3, с. 45], сегодня — основа фундаментальных исследований различных ответвлений экономической науки.

В бухгалтерском учете институционализм — также не новая тема дискуссии. Его проявление трактуется, с одной стороны, как поиск институциональных связей и закономерностей формирования и развития учетной практики, с другой — как некий довлеющий определитель, механизм социального пресса [4]. Известен также подход, рассматривающий бухгалтерский учет как элемент обеспечения институциональной среды. Косвенно он затрагивается в работе М.В. Ниязовой, утверждающей, что бухгалтерский учет наравне с многофункциональным центром предоставления услуг: государственных и муниципальных, юридических, по таможенному оформлению — есть способ поддержки функционирования института свободных экономических зон (СЭЗ) [5].

Широкий виток дискуссий был вызван научным осмыслением практики распространения (или, наоборот, неприятия) международных стандартов в регламентации учета в работах известных зарубежных ученых. Так, M. S. Guerreiro, L.L Rodrigues. и R. Craig, с одной стороны, раскрывают, а с другой — предлагают программу более глубокого исследования международной гармонизации бухгалтерского учета в контексте институциональной логики с учетом ее сложности, выражающейся в организованной реакции различных социальных институтов на предлагаемые МСФО изменения. Их главный вывод и программа научного поиска заключаются в том, что основой международных исследований бухгалтерского учета должен являться многоуровневый институциональный контекст [6].

R. M. Ammar Zahid, C. Simga-Mugan на основе данных 145 стран за период с 1995 по 2015 г. проанализировали факторы, влияющие как на степень, так и на сроки внедрения МСФО, и включающие различные аспекты институциональной среды: характер и эффективность регулирования бизнеса; открытость рынка; уровень подготовки профессионального сообщества; культурные ценности; юридические особенности. Отдельно исследовалось влияние таких сугубо экономических факторов, как темпы роста ВВП; инфляция [7]. В работе R. Baskerville и G. Giuseppe на основе социологического институционализма описываются процессы внедрения Международных стандартов в государственном секторе (от англ. International Public Sector Accounting Standards, IPSAS)

с акцентом на Новую Зеландию. В заключение авторы приходят к выводу о преимуществах гибких стратегий, опирающихся на институциональные принципы при разработке стандартов [8].

Проведенные зарубежными учеными исследования характеризуют включенность бухгалтерского учета в общую институциональную среду и его зависимость как от действующих институтов, так и институций (характеристика и разграничение категорий даны в работе О.В. Иншакова и Д.П. Фролова «Эволюционная перспектива экономического институционализма» [9]). Вместе с тем не менее значимым в общей системе информационного менеджмента и логистики является аудит, являющийся, с одной стороны, надстройкой над фундаментом бухгалтерского учета, с другой — самостоятельной областью научного знания, впитавшей в себя на базе междисциплинарного синтеза важнейшие элементы непосредственно бухгалтерского учета, анализа, статистики, эконометрики, информатики. Поэтому особую познавательную ценность и несомненную научную значимость имеют вопросы анализа принципов процедурного воплощения аудита с позиции институциональной идеологии.

Отдельные аспекты данной проблематики рассматривались в трудах российских ученых. Так, Г.А. Чекавинская раскрыла включенность института аудита в общее поле институциональной экономической теории, разработала методологические основания понимания аудита как самостоятельного института [10]; институциональные аспекты аудита бухгалтерской финансовой отчетности изучались Е.Ю. Итыгиловой [11], А.В. Олисаевой, Р.О. Угурчиевой [12]. Сформулированные этими авторами подходы обладают несомненной научной значимостью; однако нами (для их развития) предлагается рассмотреть также аудит непрерывности деятельности на основе институционального подхода, что обеспечит синтез этого направления с национальной экономической средой конкретного государства и позволит подойти к решению данной проблемы системно, в логической увязке интересов различных общественных институтов.

Выше уже говорилось о значимости принципа непрерывности деятельности как основания бухгалтерского учета и критерия достоверности отчетности в процессе аудита. Именно в этом принципе «переплелись» основные методологические проблемы аудита: профессиональное суждение, вероятностный подход к оценке, профессиональная этика аудитора, его взаимодействие с клиентом, задействование информации

из внешних источников. Их решение предполагает не только выработку четких правил (их не может быть там, где понимание строится на категориях вероятности и профессионального суждения), но институциональную позицию осмысления. Для этого необходимо определить сам объект аудита «непрерывность деятельности» в семантике переплетения интересов различных акторов экономического поля конкретных пространственно-временных границ.

К настоящему времени в теории разработаны методологические основания классификации институциональных моделей. Наибольшая степень обобщения с разбивкой на два основных класса предполагает выделение X- и Y-институциональной матрицы [13]. В контексте заданной дихотомии предлагается проанализировать и подходы к аудиту непрерывности деятельности (см. рисунок).

С этой целью рассмотрим институциональную модель, тяготеющую к Y-матрице, для которой характерно свободное движение капитала, относительно нерегулируемый поток стоимости, активное частное инвестирование. В этом случае временная ограниченность, прерывность деятельности конкретного предприятия становятся свойственной характеристикой процесса переливания капитала и общей стратегии максимизации прибыли. Устойчивость развития здесь — это устойчивость сохранения и приумножения капитала инвесторов, который может принимать различные формы. При таком подходе ликвидация (конечность) конкретного предприятия выступает как один из инструментов общей стратегии управления вложениями, результат рыночной ситуации, но далеко не всегда ассоциируется с ошибками руководства и в целом — с неверной моделью функционирования. Бизнес может принимать на себя также обязательства по переобучению и трудоустройству сотрудников, что снижает социальную напряженность и делает весь процесс упорядоченным, плановым и относительно безболезненным.

В контексте подобных условий развития на руководство предприятия (организации) может быть возложена, и, что не менее важно, им будет принята ответственность за качество и своевременность тестирования деятельности по критерию ее непрерывности, поэтому в юрисдикции международных стандартов (МСФО и ГААП) именно руководство оценивает вероятность ликвидации, продажи бизнеса или ситуации, когда не будет иной перспективы [15, 16]. Общий объем раскрываемой при этом информации, ее содержание, период действия релевантной оценки подробно регламентированы в обновлен-

ных американских стандартах ГААП: ASU № 2014–15 «Представление финансовой отчетности: Раскрытие неопределенностей в отношении способности организации продолжать непрерывную деятельность» и ASU № 2013–07 «Представление финансовой отчетности: Ликвидационные основы бухгалтерского учета» [15]. В этом аспекте особую актуальность приобретают научные разработки в части развития прогнозного анализа устойчивости и непрерывности деятельности не только с позиции традиционных финансовых, но и нефинансовых факторов [17].

Если в модели экономики принцип экономической целесообразности в его неоклассическом понимании оказывается не единственным приоритетом, а одновременно преобладают процессы государственного регулирования и поддержки образующих производств, контролируется процедура аккумуляции и распределения общественных благ, сохраняются элементы макроэкономического планирования (X-матрица), то ликвидация предприятия, особенно выходящего за рамки малого бизнеса, рассматривается как признак несбалансированности, а также как нарушение устойчивости и угроза социальному благополучию работников. Внутренний механизм экономической модели, как правило, настроен на поддержание организаций, их закрепление в структуре хозяйственных связей и предотвращение ухода с рынка и ликвидации (допускаются формы реорганизации, в том числе посредством присоединения к более успешным предприятиям, слияния в холдинги и т.д.). Например, между датой вынесения экономическим судом определения о возбуждении производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) и датой исключения должника из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей может пройти около 10 лет (например, ООО «Минсервистранс», ООО «Промстройтехкомплект», ООО Управляющая компания холдинга «Спектр» и др.). Другими словами, даже признанное банкротство не является свидетельством фактического прекращения деятельности экономического (хозяйствующего) объекта. Кроме того, крайне важен основной для исследуемой институциональной модели источник финансирования бизнеса: если таковой является банковским или государственным, необходимо понимать, что данные институты не нуждаются в АНД, так как располагают значительно более мощным исторически апробированным и целевым инструментарием проверки платежеспособности и устойчивости клиента.

Подобная конфигурация характеризуется многими негативными последствиями для основных инсти-



Рис. / Fig. Аудит в сфере влияния институциональной матрицы / Auditing in the sphere of influence of the institutional matrix

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

туциональных единиц, задействованных в аудите непрерывности деятельности: аудируемого лица, аудитора и органа, регламентирующего аудиторскую деятельность.

Во-первых, оказавшись перед дилеммой признания неопределенности дальнейшего функционирования существенной или несущественной (что во многом является результатом профессионального суждения и нередко может оспариваться с позиции диаметрально противоположных взглядов), руководство организации с высокой долей вероятности будет рассматривать ее как случайный фактор временной нестабильности. Во-вторых, аудиторы избегают позиции выраженного сомнения о непрерывности деятельности аудируемого лица. В-третьих, регуляторы, с одной стороны, подчиняясь привнесенной извне доктрине международных стандартов, ужесточают нормативные требования в части аудита непрерывности деятельности, с другой — избегают в этом вопросе прямого давления, исключая в документах рекомендательного характера примеры модификации аудиторского заключения именно и исключительно по критерию непрерывности деятельности.

Первое из выдвинутых предположений достаточно очевидно и подтверждается самим фактом отсутствия прямого предписания (и его структурной регламентации по содержанию, формам, срокам) руководству о подтверждении непрерывности деятельности. В национальных стандартах бухгалтерского учета в Республике Беларусь подобное требование отсутствует. Недостаточно полно регламентировано оно и в Российской Федерации, что подробно раскрыто в работе М. Ф. Сафоновой и В. В. Серикова [18].

Для подтверждения второго тезиса было проведено следующее исследование. Из перечня белорусских организаций, находившихся в процедурах банкротства в течение 2022 г. по отчетам временных (антикризисных) управляющих о своей деятельности (по данным Министерства экономики Республики Беларусь)<sup>1</sup>, были отобраны открытые акционерные общества (ОАО), в отношении которых судом принято решение о ликвидационном производстве (63 предприятия). В основу выбора именно этой организационно-правовой формы был положен тот факт, что ОАО подлежат обязательному аудиту и размещают аудиторские заключения вместе с аудируемой отчетностью в открытом доступе. Далее была предпри-

нята попытка найти в сети Интернет аудиторские заключения по отобранным организациям за год, предшествующий году вынесения экономическим судом определения о возбуждении производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве), так как именно тогда было бы уместно решение о существенной неопределенности относительно непрерывности деятельности (достаточно очевидное, так как рассматриваются именно будущие банкроты, а не организации, которые добровольно или в силу непредсказуемых причин приняли решение о ликвидации). Таких предприятий и, соответственно, аудиторских заключений оказалось 14<sup>2</sup>. Информация, представленная в этих аудиторских заключениях и относящаяся к непрерывности деятельности, обобщена в *таблице*.

Из данных *таблицы* следует, что в 8 из 14 случаев в аудиторских заключениях за год, предшествующий году банкротства, параметр существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, никак не раскрывался. Попутно отметим, что представление ситуации на российском рынке (в целях обобщения) требует самостоятельного комплексного исследования, но анализ отдельных случаев позволяет прийти к аналогичному выводу.

Третий тезис касался регуляторной функции, нормотворчества и внешнего контроля за деятельностью аудиторских организаций и качеством составления аудиторских заключений. Он подтверждается тем фактом, что при внедрении требований АНД, по аналогии с зарубежными институциональными моделями, одновременно (но уже для поддержания внутренних институциональных интересов) в примерах аудиторских заключений<sup>3</sup>, а также в Классификаторе нарушений и недостатков<sup>4</sup> комментируется

<sup>1</sup> URL: <https://economy.gov.by/ru/perechen-organizacij-v-procedurah-bankrotstva-ru/> (дата обращения: 22.01.2023).

<sup>2</sup> По многим организациям размещенные в открытом доступе аудиторские заключения были сделаны за 2 или 3 года до банкротства. Однако, согласно общепринятому порядку, непрерывность деятельности тестируется в отношении следующих за отчетной датой 12 месяцев, поэтому такие аудиторские заключения не рассматривались.

<sup>3</sup> Сборник примерных форм аудиторских заключений по бухгалтерской и/или финансовой отчетности, составленных в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь: одобрен общественно-консультативным советом по вопросам аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь (протокол от 17.11.2022). URL: [https://www.minfin.gov.by/upload/audit/razyasnenia/sbornic\\_2022.docx.pdf](https://www.minfin.gov.by/upload/audit/razyasnenia/sbornic_2022.docx.pdf)

<sup>4</sup> Утвержден Правлением Аудиторской палаты Республики Беларусь от 17.09.2021 № 25 (в ред. решения Правления Аудиторской палаты от 15.12.2022 № 28). URL: <https://audit-ap.by/ru/primen-mer-ru/>

Таблица / Table

**Характеристика аудиторских заключений по параметру раскрытия существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, за год, предшествующий году банкротства / Characteristics of audit reports on the parameter of disclosure of significant uncertainty related to going concern for the year preceding the year of bankruptcy**

Аудиторское заключение / Audit report	Описание / Description	Количество организаций, в отношении которых составлено аудиторское заключение / The number of organizations in respect of which an audit opinion has been drawn up
Немодифицированное аудиторское заключение	Отсутствует раздел «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности»	5
	Присутствует раздел «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности»	1
Аудиторское заключение с оговоркой	Основание выражения аудиторского мнения с оговоркой не связано с непрерывностью деятельности	3
	Основание выражения аудиторского мнения с оговоркой не связано с непрерывностью деятельности, но присутствует раздел «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности»	3
	Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности, включена в раздел «Основания выражения аудиторского мнения с оговоркой»	2
ИТОГО		14

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

только ситуация немодифицированного аудиторского заключения со специальным разделом «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности». В нем обращается внимание на возможный перечень негативных финансовых и производственных факторов, но в завершение формулируется следующий вывод: «Мы не выражаем модифицированного аудиторского мнения в связи с этим вопросом».

Безусловно, такого рода рекомендации нельзя воспринимать как прямое руководство, но они формируют сценарий, дающий «негласный посыл» к действию. В этом смысле интересы регуляторов, аудиторов и аудируемых лиц пересекаются; непрерывность деятельности допускается, но не акцентируется. Причины такой ситуации описаны выше и коренятся в особенностях национальной институциональной модели, которая если не отторгает, то модифицирует и адаптирует или в рамках

допустимого игнорирует привносимые инструменты других моделей.

### ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

В современных условиях аудит непрерывности деятельности можно рассматривать как инструмент предупреждения возможных неблагоприятных последствий ликвидации организации или ее выхода из режима эффективного функционирования.

Нами обоснована важность и показаны возможности исследования методологических основ АНД в контексте институционального подхода и применительно к конкретной институциональной среде. Продемонстрировано, что концепция и инструментальный аппарат аудита непрерывности деятельности, являясь исходным продуктом одной институциональной матрицы (Y-матрицы), при попытке их неадаптированного включения в поле другой (X-матрицы) теряют ряд функций и имеют ограничения в приме-

нении. В качестве условий полноты реализации всех процедурных возможностей АНД соотносительно с национальной экономической моделью разработаны следующие рекомендации:

- любая сложная система характеризуется «нетерпимостью» к управлению, противоречия его базовым основаниям. Сложившаяся структура финансирования экономики с преобладанием государственных субсидий и банковского кредитования самодостаточна как в отношении предварительного контроля платежеспособности, так и последующего (органы государственного управления и кредитно-финансовые организации самостоятельно и качественно проведут анализ устойчивости потенциального кредитополучателя), однако при этом аудит непрерывности деятельности утрачивает приоритетную сигнальную функцию. Предприятия как отдельные, имеющие самостоятельное значение экономические ячейки вкпе с высокой социальной ответственностью государства не обеспечивают достаточного естественного стимула включения АНД при всех его функциях и потенциале в практику.

При наличии описанных характеристик, которые со временем могут измениться, выражение сомнения относительно непрерывности деятельности целесообразно выносить в отдельный раздел аудиторского заключения без увязки с его окончательным форматом (модифицированное или немодифицированное), наличие которого должно быть обязательным элементом аудиторского заключения. При этом аудитор не выступает в роли «провидца», а системно и подробно указывает на те обстоятельства, которые вызывают сомнения в способности организации функционировать в дальнейшем;

- выражение аудиторского мнения с оговоркой по параметру непрерывности деятельности целесообразно, если имеются другие нарушения, вызвавшие модификацию этого мнения. Их влияние существенно, вследствие чего они искажают бухгалтерскую отчетность, не позволяя объективно оценить потенциал организации для реализации своей деятельности непрерывно. Рассмотрим, например, российскую авиакомпанию «Трансаэро», которая в 2015 г. была признана банкротом. В аудиторском заключении по ее бухгалтерской отчетности за 2014 г. (размещено на сайте e-disclosure.ru<sup>5</sup>) описаны серьезные нарушения по целому ряду статей баланса, но ничего не говорится о том, насколько степень искажения может повлиять на мнение о финансо-

вой устойчивости компании и способности функционировать на рынке в дальнейшем. То же можно наблюдать и в отношении других крупных организаций. В выборке белорусских предприятий, представленной в *таблице*, выявлено три (заштрихованная ячейка), в отношении которых было высказано аудиторское мнение с оговоркой об обнаружении потенциально искажающих отчетность фактов и никак не отражена степень их влияния на общее финансовое положение и соблюдение принципа непрерывности деятельности;

- для суждения о бухгалтерском учете на основании допущения непрерывности деятельности необходимо иметь четкое представление, как он должен вестись, если предполагается прекращение работы предприятия. В настоящее время частично регламентированы и в результате практики освоены вопросы составления ликвидационного баланса. Но такой баланс является если не заключительным, то достаточно «продвинутым» этапом всего процесса ликвидации. Что же делать бухгалтеру, когда у руководства уже есть осознание грядущей трансформации и им, возможно, предприняты некоторые организационные шаги, но до ликвидационного баланса еще достаточно далеко в том числе потому, что его составление предполагает урегулирование отношений со всеми кредиторами, а это может длиться довольно долго? Ответ следующий: только нормативно определенный, закреплённый в институциях порядок деятельности бухгалтера, исключающий принцип непрерывности деятельности, будет гарантом стационарности функционирования института аудита как органа контроля выполнения определенных операций при конкретных обстоятельствах. Аудитор, не беря на себя не совсем свойственные ему функции аналитика и прогнозиста, должен быть полностью включенным в среду заданных профессиональных компетенций, что, с одной стороны, выведет его из искусственно созданного конфликта интересов, а с другой — позволит качественно и ответственно реализовать свои функции.

Результаты исследования имеют научно-практическое значение и могут быть использованы как органами государственного управления в области аудита и бухгалтерского учета (заключительный вывод), общественными регуляторами аудиторской деятельности, аудиторскими организациями, так и учеными в дальнейших исследованиях и преподавателями вузов при подготовке специалистов экономического профиля.

<sup>5</sup> URL: <https://e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=12696&type=3>

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Кутер М.И., Гурская М.М. Анализ моделей статического и динамического учета. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;(9):8–16.
2. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2014;(4):56–75.
3. Фролов Д.П. Будущее плюралистичной институциональной теории. *Вопросы экономики*. 2022;(4):45–69.
4. Semenushina N., Sysiuk S., Shevchuk K., Petruk I., Benuk I. Institutionalism in accounting: a requirement of the times or a mechanism of social pressure? *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*. 2020;11(9):2516–2541.
5. Ниязова М.В. Сравнительный анализ интересов стейкхолдеров свободных экономически зон. *Вестник Московского университета. Сер. 6. Экономика*. 2022;(1):115–132.
6. Guerreiro M.S., Rodrigues L.L., Craig R. Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. *Spanish Journal of Finance and Accounting*. 2021;50(1):65–88.
7. Ammar Zahid R.M., Simga-Mugan C. An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2019;55(2):391–408.
8. Baskerville R., Grossi G. Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*. 2019;(39):95–103.
9. Иншаков О.В., Фролов Д.П. Эволюционная перспектива экономического институционализма. *Вопросы экономики*. 2010;(9):63–77.
10. Чекавинская Г.А. Институциональная парадигма аудита: междисциплинарный дискурс. *Проблемы развития территории*. 2020;3(107):72–89.
11. Итыгилова Е.Ю. Институциональные аспекты аудита бухгалтерской финансовой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;29(371):29–49.
12. Олисаева А.В., Угурчиева Р.О. Институциональные особенности аудита бухгалтерской финансовой отчетности. *Вестник Академии знаний*. 2020;1(36):182–186.
13. Лученок А.И. Институты правят экономикой. Минск: Беларуская навука; 2018. 279 с.
14. Бессонова О.Э. Институциональная матрица для модернизации России. *Вопросы экономики*. 2012;(8):122–144.
15. Trainor J.E., Phillips C.R., Cangialos M. An Analysis of the FASB's New Going-Concern Standard and Its Relation to Liquidation Basis Accounting Requirements. *Review of business*. 2018;38(1):16–35.
16. Краснов В.Д., Козменкова С.В. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;19(433):1147–1162.
17. Маханько Л.С. Нефинансовые факторы непрерывности деятельности организации. *Банкаўскі веснік*. 2022;12(713):26–33.
18. Сафонова М.Ф., Сериков В.В. Критическая оценка ведущей аудиторской практики применения принципа «непрерывность деятельности». *Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2022;(1):41–49.

## REFERENCES

1. Kuter M.I., Gurskaya M.M. Analysis of static and dynamic accounting models. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2010;(9):8–16. (In Russ.).
2. Pyatov M.L. Evolution of accounting methodology within the framework of the company's balance sheet model. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2014;(4):56–75. (In Russ.).
3. Frolov D.P. The Future of Pluralistic Institutional Theory. *Voprosy ekonomiki = Economic issues*. 2022;(4):45–69. (In Russ.).
4. Semenushina N., Sysiuk S., Shevchuk K., Petruk I., Benuk I. Institutionalism in accounting: a requirement of the times or a mechanism of social pressure? *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*. 2020;11(9):2516–2541.
5. Niyazova M.V. Comparative analysis of stakeholders' interests of special economic zones. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Ser. 6. Ekonomika = Moscow University Economics Bulletin. Series 6. Economics*. 2022;(1):115–132. (In Russ.).

6. Guerreiro M.S., Rodrigues L.L., Craig R. Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. *Spanish Journal of Finance and Accounting*. 2021;50(1):65–88.
7. Ammar Zahid R.M., Simga-Mugan C. An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2019;55(2):391–408.
8. Baskerville R., Grossi G. Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*. 2019;(39):95–103.
9. Inshakov O.V., Frolov D.P. The evolutionary perspective of economic institutionalism. *Voprosy ekonomiki = Economic issues*. 2010;(9):63–77. (In Russ.).
10. Chekavinskaya G.A. The institutional paradigm of auditing: an interdisciplinary discourse. *Problemy razvitiya territorii = Problems of territory development*. 2020;3(107):72–89. (In Russ.).
11. Itygilova E. Yu. Institutional aspects of the audit of accounting financial statements. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;29(371):29–49. (In Russ.).
12. Olisaeva A.V., Ugurchieva R. O. Institutional features of the audit of accounting financial statements. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2020;1(36):182–186. (In Russ.).
13. Luchenok A.I. Institutions rule the economy. Minsk: Belaruskaya navuka; 2018. 279 p. (In Russ.).
14. Bessonova O.E. Institutional matrix for the modernization of Russia. *Voprosy ekonomiki = Economic issues*. 2012;(8):122–144. (In Russ.).
15. Trainor J.E., Phillips C.R., Cangialos M. An Analysis of the FASB's New Going-Concern Standard and Its Relation to Liquidation Basis Accounting Requirements. *Review of business*. 2018;38(1):16–35.
16. Krasnov V.D., Kozmenkova S.V. The principle of business continuity: the essence and economic conditionality. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;19(433):1147–1162. (In Russ.).
17. Makhan'ko L.S. Non-financial factors of the continuity of the organization's activities. *Bankovskii vestnik = Banking bulletin*. 2022;12(713):26–33. (In Russ.).
18. Safonova M.F., Serikov V.V. Critical evaluation of the leading audit practice of applying the going concern principle *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Science Vector of Togliatti State University. Series: Economics and Management*. 2022;(1):41–49. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Людмила Сергеевна Маханько** — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь

**Liudmila S. Makhanko** — Dr. Sci. (Econ), Professor, the Department of Accounting, Analysis and Auditing in Commerce of the Belarus State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

<https://orcid.org/0000-0003-4326-3575>

lu\_mahanko@mail.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 20.02.2023; после рецензирования 10.04.2023; принята к публикации 17.04.2023.*

*The article was submitted on 20.02.2023; revised on 10.04.2023 and accepted for publication on 17.04.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*