

С. В. СЕЛІЩЕВ,  
кандидат економічних наук,  
асистент Національного центру обліку та аудиту,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту

## Стратегічні рішення в контексті аудиту підприємств

*У статті досліджено та систематизовано стратегічні рішення підприємств, аналіз процесу прийняття і реалізації яких дає аудитору змогу отримати докази наявності або відсутності аудиторського ризику продовження діяльності суб'єкта господарювання в осяжному майбутньому. Особливу увагу приділено визначенню ознак стратегій бізнесу, реалізація яких не сумісна з подальшою діяльністю підприємства. Такі ознаки можуть бути свідченням спростування припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансової звітності управлінським персоналом.*

**Ключові слова:** припущення про безперервність, фінансова звітність, аудит, аудиторський ризик, стратегічні рішення, аудиторські докази.

**Постановка проблеми.** Терміном “стратегічні рішення” позначаються рішення, які мають найголовнішу роль для функціонування бізнесу і обумовлюють (за умови їх здійснення) довгострокові і неминучі результати [1]. Щоб зрозуміти бізнес клієнта, аудитору необхідно звернути увагу на те, що в якості відмітної ознаки стратегічних рішень використовуються дві характеристики – незворотність і довгостроковість наслідків. Це означає, що здійснення стратегічних рішень може змінювати стан об'єкта управління (компанії) так, що його повернення до попереднього стану буде або взагалі неможливим, або можливим за умови значних витрат часу, ресурсів або зусиль.

Аналіз поточної практики свідчить, що припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів управлінським персоналом може застосовуватись у випадках прийняття та реалізації стратегічних рішень, не сумісних із фактом продовження діяльності підприємства в осяжному майбутньому.

На основі вивчення та аналізу ознак процесу прийняття та реалізації стратегічних рішень на підприємстві аудитор може отримати докази наявності або відсутності аудиторського ризику припинення діяльності підприємства в осяжному майбутньому.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Актуальності у цьому контексті набувають дослідження, спрямовані на подальше розроблення та адаптацію висвітлених у працях вітчизняних та зарубіжних вчених [2–10] загальнонаукових організаційно-методичних підходів до визначення ознак недотримання принципу безперервності діяльності при реалізації стратегічних рішень на підприємствах у контексті їх аудиту.

**Метою статті** є дослідження та систематизація процесу прийняття та виконання стратегічних рішень на підприємствах в контексті їх аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Метою реалізації стратегічних рішень на підприємствах є отримання конкурентних переваг, розширення ринків та обсягів збуту, залучення інвестицій. Аналіз поточної практики свідчить, що перш за все аудитору необхідно проаналізувати засоби, які гарантують отримання підприємством конкурентних переваг: сучасну технологічну базу; кваліфіковані кадри; патенти і т. д.

Інформаційною базою для отримання аудиторських доказів при дослідженні питання реалізації стратегічних рішень на підприємстві може бути документація щодо здійснення або нездійснення базових стратегій виведення підприємства з кризового стану:

- 1) стратегії зростання (збільшення випуску і реалізації продукції, розширення сегментів ринку, обслуговування нових товарів та покупців);
- 2) стратегії стабільності (свідома відмова від збільшення реалізації, розвиток започаткованих проєктів в очікуванні прибутку, підтримання існуючої ситуації, припинення перспективних інвестицій, припинення поточних інвестицій у продукцію);

3) стратегії відходу (формування мінімально можливого рівня накладних витрат (в кадрах, збуті, капіталах), часткова реалізація активів (частин у статутному капіталі компанії, матеріальних активів), банкрутство, ліквідація).

Еталонні стратегії економічного зростання підприємства здебільшого пов'язані з дією зовнішніх і внутрішніх факторів, що визначають його діяльність: 1) види продукції, що виробляються; 2) технологічні процеси; 3) ринок; 4) галузь діяльності.

Аудитору під час планування аудиту необхідно розглянути класифікацію стратегій підприємства за критерієм їх впливу на його економічне зростання.

*1 категорія – стратегії концентрованого зростання.*

1) Стратегія посилення позиції на ринку – підприємство спрямовує всі без винятку кошти на досягнення оптимальних позицій на наявному ринку, що потребуватиме від нього значних маркетингових зусиль. Ця стратегія також допускає реалізацію “горизонтальної інтеграції” (встановлення контролю над конкурентами).

2) Стратегія формування ринку – полягає у пошуку нових ринків з метою реалізації раніше виготовленого продукту.

3) Стратегія формування продукту – спрямована на розширення підприємства через виготовлення нового виду продукції та його реалізації на раніше освоєному ринку. Ця стратегія потрібна підприємству для підвищення обсягів реалізації існуючої продукції, просування нової продукції або повернення зацікавленості споживачів. При цьому підприємство може або зосередитися на розвитку традиційних для нього видів продукції (покращуючи їхню якість, розширюючи номенклатуру та ін.), або розпочати виробництво нової продукції.

*2 категорія – стратегії інтегрованого зростання.*

1) Стратегія інтеграції з постачальниками – орієнтована на розвиток бізнесу через посилення контролю над постачальниками і формування дочірніх постачальницьких структур. Її реалізація здатна забезпечити позитивний результат завдяки спрощенню зв'язку з постачальниками. Аналіз поточної практики свідчить, що під час аудиторської перевірки потрібно звертати увагу на цей вид стратегії.

2) Стратегія інтеграції зі споживачами – спрямована на розширення компанії через посилення контролю за схемами реалізації продукції, тобто контролю над посередницькими структурами, які пов'язують компанією з її кінцевими споживачами. Подібна стратегія бажана тоді, коли посередницькі послуги безперервно розширюються або не мають необхідної якості.

*3 категорія – стратегії диверсифікованого зростання.*

1) Стратегія концентрованої диверсифікації – базується на пошуку і застосуванні додаткових можливостей (ресурсів) для виготовлення нових видів продукції (послуг) у межах наявного бізнесу. Пріоритетом для підприємства при цьому залишається виробництво вже освоєної продукції, а нова продукція впроваджується з урахуванням можливостей освоєного ринку або наявних технологічних процесів.

2) Стратегія горизонтальної диверсифікації – передбачає використання можливостей для зростання в межах наявного ринку через запровадження нових видів продукції, що вимагає нових технологічних процесів. Вона спрямована на виробництво технологічно пов'язаних товарів з використанням наявних у підприємства ресурсів і виробничого потенціалу. При цьому нова продукція підприємства має бути спрямована на покупців основних видів її продукції.

3) Стратегія конгломеративної диверсифікації – спрямована на збільшення реалізації як вже освоєних видів продукції, так і продукції, яка є новою для підприємства і призначена для нових для підприємства ринків. Оскільки ця стратегія вважається найбільш складною, витратною та непередбачуваною, аудитор повинен особливо уважно аналізувати звітність підприємства, що її використовує.

*4 категорія – стратегії скорочення.*

1) Політика ліквідації – крайній варіант стратегії скорочення, який використовується, коли підприємство надалі не здатне здійснювати господарську діяльність;

2) Стратегія “збирання врожаю” – відмова від довгострокових проектів і максимізація прибутків від короткочасних угод. Може бути застосована до відносно безперспективного бізнесу, який неможливо рентабельно реалізовувати протягом

довгострокового періоду; на практиці така стратегія передбачає зниження обсягів виробництва і розпродаж вже виготовленої продукції.

3) Стратегія зменшення – ліквідація чи продаж одного або багатьох підрозділів (напрямів діяльності) компанії з метою зміни масштабів бізнесу в довгостроковій перспективі. Вона нерідко реалізується диверсифікованими компаніями, які мають виробництва не взаємопов'язаних видів продукції. Може бути застосована і тоді, коли компанії потрібні кошти для формування високорентабельних або новітніх напрямків бізнесу.

Аналіз поточної практики свідчить, що ознаками наявності аудиторського ризику недотримання припущення про безперервність діяльності підприємства у фінансовій звітності можуть бути безпосередньо ознаки прийняття та реалізації стратегічних рішень четвертої категорії – стратегії скорочення.

Для оцінювання ризику недотримання припущення про безперервність діяльності підприємства аудитор слід більш детально розглянути докази, що можуть свідчити про застосування підприємством стратегій скорочення.

Ознаками застосування стратегій скорочення можуть бути наявність відповідних наказів, протоколів зборів засновників та акціонерів.

Формальними ознаками прийняття підприємством стратегічного рішення про ліквідацію можуть бути:

- внесення до єдиного державного реєстру відомостей про ліквідацію; заснування ліквідаційної комісії;
- наявність вимог та позовів про стягнення заборгованості з боржників підприємства;
- повідомлення засновників підприємства, які ухвалили рішення щодо його ліквідації, про їх участь у заснуванні інших юридичних осіб, або надання ними відомостей про створені ними господарські товариства, дочірні підприємства;
- закриття відокремлених підрозділів підприємства, зокрема філій і представництв;
- розірвання роботодавцем (тобто ліквідаційною комісією або ліквідатором) трудового договору;
- інформування профспілкового органу про ліквідацію;
- повернення органам державної влади, органам місцевого самоврядування ліцензій, документів дозвільного характеру, печаток і штампів.

Крім формальних ознак прийняття підприємством рішення про ліквідацію аудитор також необхідно перевірити, чи відбуваються на підприємстві активні процеси оцінювання майна, розрахунків із кредиторами, скорочення штатів. Активність таких процесів, навіть за відсутності формальних ознак, може бути доказом існування ризику прийняття (у найближчому майбутньому) рішення про припинення діяльності підприємства.

Передумовою майбутньої ліквідації підприємства може бути застосування так званої стратегії “збирання врожаю”: зменшення витрат на закупки; зменшення витрат на робочу силу; розпродаж вже виробленої продукції; скорочення виробництва; розпродаж устаткування.

Якщо в результаті проведення аудиторських процедур було отримано докази (наявність зазначених вище ознак та процесів) прийняття та реалізації стратегій ліквідації або “збирання врожаю”, аудитор може зробити однозначний висновок про недотримання припущення про безперервність діяльності підприємства у фінансовій звітності.

Найбільш безпечною в аспекті виникнення суттєвого ризику недотримання припущення про безперервність діяльності підприємства у фінансовій звітності є стратегія зменшення, тобто закриття або продаж структурних підрозділів, галузевих напрямів діяльності. Метою цієї стратегії є концентрація фінансових ресурсів на найбільш ефективних напрямках діяльності підприємства. Така стратегія свідчить про наявність певних фінансово-економічних проблем у підприємства та вимагає проведення додаткових аудиторських процедур для визначення питомої ваги бізнесу, що закривається, ринкового та виробничого потенціалу тих напрямів бізнесу, які мають розвиватись у майбутньому.

За наявності доказів достатності економічного потенціалу напрямів виробництва, які залишаються підприємством після застосування стратегії зменшення, ризик недотримання припущення про безперервність діяльності підприємства у фінансовій звітності може бути оцінений аудитором як прийнятний.

Водночас однією з головних проблем для підприємств у період кризи є пошук додаткових коштів для реалізації стабілізаційних заходів. Вирішення цієї задачі включає: а) вивільнення внутрішніх резервів шляхом реструктуризації виробництва; б) залучення зовнішніх фінансових ресурсів на проєктній основі, шляхом емісії акцій, продажу об'єктів, отримання позик і т. п.

На концептуальному рівні аудитор зобов'язаний знати, що ефективні компанії часто виконують структурні перетворення, щоб відповідати мінливим умовам ринку і підвищити конкурентоспроможність.

**Висновки.** Аналіз поточної практики свідчить, що для підприємств, які мають ризик припинення діяльності в осяжному майбутньому, характерною є значна кількість надлишкових фондів та співробітників, що позбавляє їх можливості зниження собівартості основних видів їхньої продукції.

Аудитор повинен оцінити, який вид стратегії обрано керівництвом підприємства – спрямований на стабілізацію його економічного стану або на його ліквідацію, та адекватність відображення обраної стратегії у фінансових звітах, зокрема правдивість застосування припущення про безперервність діяльності підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Сухарський В. С. Економічний словник-довідник. Т.: Богдан, 2002. 720 с.
2. Данилевский Ю. А. и др. Аудит: уч. пособ. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 544 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посіб. Житомир: ПП "Рута", 2001. 416 с.
4. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит: навч. посіб. Львів: Світ, 2002. 296 с.
5. Давидов Г. М. Аудит: підруч. К: Ліга, 2004. 336 с.
6. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: підруч. К.: Каравела, 2009. 544 с.
7. Петрик О. А. Аудит: методологія та організація: моногр. К.: КНЕУ, 2003. 260 с.
8. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: моногр. К.: ДП "Інформ. аналіт. агентство", 2011. 739 с.
9. Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: моногр. К.: ДП "Інформ. аналіт. агентство", 2008. 493 с.
10. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2002. 322 с.

*С. В. СЕЛИЦЕВ,*  
кандидат економічних наук,  
асистент Національного центру учета и аудита,  
Національная академия статистики, учета и аудита

#### Стратегические решения в контексте аудита предприятий

*В статье исследованы и систематизированы стратегические решения предприятий, анализ процесса принятия и реализации которых дает аудитору возможность получить доказательства наличия или отсутствия аудиторского риска продолжения деятельности субъекта хозяйствования о обозримом будущем. Особое внимание уделено определению признаков стратегий бизнеса, реализация которых несовместима с дальнейшей деятельностью предприятия. Такие признаки могут быть свидетельством опровержения предположения о непрерывности деятельности предприятия при подготовке финансовой отчетности управленческим персоналом.*

**Ключевые слова:** предположение о непрерывности, финансовая отчетность, аудит, аудиторский риск, стратегические решения, аудиторские доказательства.

S. V. SELISHCHEV,  
PhD (Economics),  
Assistant of National Center for Accounting and Audit,  
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

### Strategic Decisions in the Context of Company Audit

*Strategic decisions of companies which, if analyzed and summed up by auditor, give auditor evidence of the occurrence or absence of audit risk of company's ongoing operation in the foreseeable future. Particular attention is paid to defining the signs of business strategies which implementation is incompatible with the company's future operation.*

*The objective of the article is to study and systematize the process of taking and implementing strategic decisions in the context of company audit.*

*At theoretical level, auditor needs to be aware that effective companies often carry out structural changes in order to comply with volatile market conditions or enhance their competitiveness.*

*When planning audit, an auditor needs to consider the classification of company strategies by the criterion of their impact on the company's economic growth. This classification is highlighted in the article.*

*Analysis of current practice shows that companies facing risk of shutdown in the foreseeable future are characterized by large amounts of surplus assets and employees, not enabling them to make main products cost-effective in short terms.*

*A key problem for companies, especially in times of crisis, is search for extra funds to implement stabilization measures. Its solutions include: a) obtaining of internal reserves due to business restructuring; b) mobilization of external resources on project basis, by issue of shares, sale of assets, obtaining of loans, etc.*

*Auditor needs to grasp whether the type of strategy chosen by company management is designed for company's economic stabilization or its shutdown.*

**Keywords:** *assumption of continuity, financial reporting, audit, audit risk, strategic decisions, audit evidence.*

Посилання на статтю:

Селіщев С. В. Стратегічні рішення в контексті аудиту підприємств // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. 2016. № 4. С. 34–38.