

С. В. Селіщев,
кандидат економічних наук,
асистент Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: 120777 @i.ua

Аудиторські докази щодо припущення про безперервність діяльності підприємства

Досліджено інформаційну базу аудиторських доказів припущення про безперервність діяльності підприємства. Визначено вимоги щодо кількості та якості аудиторських доказів, які необхідно отримати при аудиті фінансової звітності. Особлива увага приділена процедурному забезпеченню в частині оцінки ризику припинення діяльності підприємства в осяжному майбутньому.

Ключові слова: *припущення про безперервність діяльності, аудиторські докази, підприємство, фінансова звітність, аудит, процедури, аудиторський ризик, судження.*

Вимоги щодо кількості та якості аудиторських доказів, які необхідно отримати при аудиті фінансової звітності, а також щодо процедур, виконаних для отримання аудиторських доказів, встановлені Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 500 "Аудиторські докази". Цей МСА визначає, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки для формування його думки.

Однак для побудови методики перевірки адекватності припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів управлінським персоналом положення та рекомендації зазначеного стандарту вимагають поглиблення та адаптації з огляду на умови практики аудиту.

Актуальність у цьому сенсі набувають дослідження, спрямовані на подальшу розробку й адаптацію положень Міжнародних стандартів аудиту (МСА) [1] та висвітлених у працях вітчизняних і зарубіжних учених [2–10] організаційно-методичних підходів до отримання аудиторських доказів щодо припущення про безперервність діяльності підприємства під час підготовки фінансових звітів.

Метою статті є дослідження, систематизація та підготовка рекомендацій щодо впровадження положень Міжнародних стандартів аудиту та сучасних організаційно-методичних підходів до отримання зазначених аудиторських доказів.

Для розуміння ймовірності припинення діяльності підприємства аудитором слід визначити такі фінансово-економічні показники:

1) зменшення обсягів реалізації продукції (робіт, послуг) більш ніж на 30%;

2) зміна умов кредитування (відсоткових ставок, графіків погашення кредитів);

3) розбіжність операційного та фінансового циклу за неможливості перекредитування;

4) перевищення поточних зобов'язань над поточними активами;

5) знецінення активів (зокрема, основних засобів);

6) зростання безнадійної дебіторської заборгованості;

7) скорочення або ліквідації певних видів діяльності;

8) зменшення ліквідності компанії;

9) зміна умов оренди та лізингу активів.

Згідно з МСА, "аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердженням" [1]. Інформаційною базою аудиторських доказів щодо дотримання принципу безперервності при складанні фінансової звітності управлінським персоналом підприємства можуть бути:

1) документація щодо здійснення регулярної оцінки принципу безперервності діяльності компанії;

2) письмові підтвердження внутрішніх рішень щодо майбутнього компанії рішеннями ради директорів, інвестиційного комітету і т. ін.;

3) документація, яка свідчить про регулярне порівняння показників бюджетів з фактичними даними і пояснення істотних розбіжностей, що може бути підтвердженням надійності прогнозів компанії;

4) доповідні записки та інші матеріали щодо ідентифікації ризиків, пов'язаних із виконанням кредитних договорів, договорів оренди та лізингу, ризиків, пов'язаних з їх порушенням, а також визначення способів мінімізації таких ризиків з боку управлінського персоналу;

5) державні та галузеві нормативно-правові акти щодо регламентації дотримання принципу безперервності та запобігання банкрутства;

6) нормативно-правові акти щодо регулювання емісії та продажу цінних паперів для акціонерних товариств, які займаються такими операціями;

7) результати аналізу показників фінансової звітності.

Метою аудиторів є розробка та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що дадуть аудитору змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься його думка [1]. Для роботи з інформаційною базою щодо ідентифікації зазначених вище показників фінансово-економічної діяльності та пов'язаних з нею ризиків можна запропонувати ряд комбінацій застосування аудиторських процедур.

Для визначення зміни обсягів реалізації продукції (робіт, послуг) доцільно застосовувати аналітичні процедури та перерахунок. Для визначення втрат товару можна застосовувати оцінку, перевірку та підтвердження. Ціни на товари (роботи, послуги) визначаються на основі аналітичних процедур та підтвердження. Валові доходи та витрати можна визначити шляхом застосування аналітичних процедур, ідентифікації, запитів, спостереження, перевірки, підтвердження та перерахунку. Зміна умов кредитування перевіряється

з використанням аналітичних процедур, запитів, підтвердження та повторного виконання. Імовірність та розмір розбіжності операційного та фінансового циклів, тобто розриву, який може спричинити припинення діяльності в результаті змін умов кредитування, можна визначити через аналітичні процедури, ідентифікацію та оцінку.

Ризики, пов'язані зі зміною складу та знеціненням активів можна оцінити шляхом застосування запитів, ідентифікації, спостереження, оцінки, перевірки та підтвердження. Розмір зобов'язань визначається через ідентифікацію, оцінку, перевірку та підтвердження. Дебіторська заборгованість та її безнадійна частина оцінюються шляхом застосування аналітичних процедур, запитів, оцінки, перевірки та перерахунку. Окремо перевіряється й аналізується обрана методика формування резерву сумнівних боргів. Скорочення або ліквідацію певних видів діяльності можна виявити шляхом спостереження та аналітичних процедур. Зміна умов оренди та лізингу активів виявляється через застосування запитів та перевірки.

Аналіз практики аудиту свідчить, що в результаті проведення зазначених вище процедур щодо окремих показників фінансової звітності (табл. 1) можна визначити рівні аудиторського ризику припинення діяльності підприємства (низький, середній та високий).

Таблиця 1

Застосування аудиторських процедур для перевірки окремих показників економічної діяльності підприємства

№ з/п	Економічний показник	Аудиторські процедури	Результат проведення процедур		
			Низький ризик	Середній ризик	Високий ризик
1	2	3	4	5	6
1	Зменшення обсягів реалізації продукції (робіт, послуг)	Аналітичні процедури, перерахунок, оцінка, перевірка, підтвердження, ідентифікація, запит, спостереження	До 10%	10–30%	Від 30%
2	Зміна умов кредитування (відсоткових ставок, графіків погашення кредитів)	Аналітичні процедури, запити, підтвердження, повторне виконання	До 30%	30–50%	Від 50%
3	Розмір розбіжності операційного та фінансового циклів у результаті змін умов кредитування	Аналітичні процедури, ідентифікація та оцінка	До 20%	20–50%	Від 50%
4	Перевищення поточних зобов'язань над поточними активами	Запити, ідентифікація, спостереження, оцінка, перевірка та підтвердження	До 30%	30–60%	Від 60%
5	Знецінення активів (зокрема, основних засобів)	Запити, ідентифікація, спостереження, оцінка, перевірка та підтвердження	До 10%	10–30%	Від 30%

1	2	3	4	5	6
6	Зростання безнадійної дебіторської заборгованості (відсоток від загальної суми дебіторської заборгованості)	Аналітичні процедури, запити, оцінка, перевірка, перерахунок	До 10%	10–30%	Від 30%
7	Скорочення або ліквідація певних видів діяльності (відсоток від загального об'єма виробництва)	Спостереження, аналітичні процедури	До 30%	30–40%	Від 40%
8	Зменшення ліквідності компанії	Аналітичні процедури, запити, оцінка, перевірка, перерахунок	До 10%	10–30%	Від 30%
9	Зміна умов оренди та лізингу активів (відсоток від вартості зміни)	Запити, перевірка	До 15%	15–25%	Від 25%

Більший рівень впевненості можна забезпечити, як правило, із сумісних аудиторських доказів, які отримано з різних джерел або які мають різний характер, а не з окремо розглянутих частин аудиторських доказів.

Отримані одночасно показники середнього рівня ризику припинення діяльності щодо зменшення обсягів реалізації продукції (робіт, послуг) та перевищення поточних зобов'язань над поточними активами можуть свідчити про загальний високий рівень ризику припинення діяльності.

Низький показник зменшення ліквідності компанії у поєднанні з середнім показником ризику, пов'язаного зі знецінення активів (зокрема, основних засобів), може свідчити про неможливість застосування припущення про безперервність діяльності при підготовці фінансової звітності управлінським персоналом.

Як відомо ліквідність підприємства прямо пропорційна кількості оборотних активів і зворотно пропорційна поточним зобов'язанням. Тому перевищення поточних зобов'язань над поточними активами на 30–60% у поєднанні зі знеціненням активів (зокрема, основних засобів) на 10–30% може спричинити ризик зменшення ліквідності підприємства більш ніж на 30%. Це, своєю чергою, може бути прямою ознакою високого ризику припинення діяльності в осяжному майбутньому.

Одночасне поєднання високого ризику зміни умов кредитування (тобто зміни відсоткових ставок, графіків погашення кредитів) та незбігання операційного та фінансового циклів у результаті змін умов кредитування свідчить про стрімке припинення господарської діяльності підприємства в осяжному майбутньому.

Зростання безнадійної дебіторської заборгованості свідчить, перш за все, про відсутність системи контролю за розрахунками, що може вказувати

на загальну низьку ефективність системи внутрішнього контролю. Слід відзначити види безнадійної дебіторської заборгованості, наявність яких в обліку є однозначною ознакою низької ефективності або відсутності системи контролю за розрахунками з покупцями та замовниками:

1) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

2) прострочена заборгованість, не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не привели до повного погашення заборгованості;

3) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

Виявлення таких фактів ставить під сумнів компетентність управлінського персоналу та вимагає розробки додаткових процедур щодо отримання доказів для оцінки властивого ризику (ризиків бізнесу) суб'єкта перевірки. За умов оцінки ризику контролю як високого мінімізувати ризик невиявлення можливо тільки за умови отримання достатніх і відповідних доказів низького рівня властивого ризику (ризиків бізнесу).

Скорочення або ліквідації певних видів діяльності більш ніж на 40% від загального об'єму виробництва може одночасно як свідчити про складне фінансове становище підприємства, так і бути ознакою прийняття управлінським персоналом курсу на оздоровлення й позбавлення від нерентабельних напрямів діяльності. Це, своєю чергою, свідчить про підвищення ймовірності безперервного функціонування підприємства в осяжному майбутньому. За таких умов аудиторів слід зосередити увагу на розбіжностях операційного та фінансового циклів. У випадку, якщо відносна величина такого

незбігання менша за 20%, ризик припинення діяльності можна оцінювати як середній.

Зменшення обсягів реалізації продукції (робіт, послуг) навіть до 10% у поєднанні зі зміною умов оренди та лізингу активів на 15–25% може бути ознакою скорочення або ліквідації певних видів діяльності, що, своєю чергою, дає можливість оцінювати ризик припинення діяльності як середній.

Отже, дослідження питання перевірки адекватності застосування припущення про безперервність діяльності при підготовці фінансових звітів вимагає від аудиторів знання економічних індикаторів та статей фінансової звітності, які відображають, перш за все, економічний потенціал та економічний стан підприємства.

Аналіз літературних джерел свідчить, що сучасна науково-методична база аудиту не має методологічного інструментарію для забезпечення ефективної оцінки економічного стану підприємства в аспекті визначення ризиків припи-

нення його діяльності. У результаті проведених досліджень щодо застосування процедурного забезпечення, рекомендованого МСА, до практики визначення й оцінки індикативних показників економічного стану підприємств було розроблено комбінації аудиторських процедур та методу оцінки результатів їх реалізації, що дає можливість на достатньому рівні оцінити ризик припинення діяльності підприємства в осяжному майбутньому.

Подальші дослідження варто продовжувати в напрямі поглибленого вивчення процедурного забезпечення аудиту в процесі оцінки дотримання принципу безперервності діяльності. Крім того, в контексті розробки та вдосконалення методологічного інструментарію доцільно розглянути питання стандартизації підходів до визначення якісних і кількісних показників аудиторських доказів щодо зазначених процедур.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року. Частина 1, 2. Київ: МФБ, АПУ, 2011. 1245 с.
2. Аудит: уч. посіб. / Данилевский Ю. А. и др. Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. 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. Київ: Ліга, 2004. 336 с.
6. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: підруч. Київ: Каравела, 2009. 544 с.
7. Петрик О. А. Аудит: методологія та організація: моногр. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.
8. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: моногр. Київ: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2011. 739 с.
9. Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: моногр. Київ: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. 493 с.
10. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2002. 322 с.

References

1. MFB (2011). *Mizhnarodn standarty kontroliu yakost , audytu, ohliadu, nshoho nadannia vpevnenost ta sputn kh posluh. Vydannia 2010 roku. Chastyna 1, 2.* [Handbook on International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2010 Edition. Part 1, 2]. Kyiv: APU [in Ukrainian].
2. Danilevskiy, Yu. A., Shapiguzov, S. M., Remizov, N. A., & Starovoitova, E. V. (1999). *Audit [Auditing]*. Moscow: ID FBK-PRESS [in Russian].
3. Butynets, F. F. (2001). *Audyt i reviziia pidpriemnytskoi diialnosti [Audit and Revision of Entrepreneurship]*. Zhytomyr: PP "Ruta" [in Ukrainian].
4. Honcharuk, Y. A. (2002). *Audyt [Auditing]*. Lviv: Svit [in Ukrainian].
5. Davydov, G. M. (2004). *Audyt [Auditing]*. Kyiv: Liga [in Ukrainian].
6. Kulakovska, L. P., & Picha, Yu. V. (2009). *Orhanizatsiia i metodyka audytu [Organization and methods of auditing]*. Kyiv: Karavela [in Ukrainian].
7. Petryk, O. A. (2003). *Audyt: metodolohiia ta orhanizatsiia [Auditing: methodology and organization]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
8. Proskurina, N. M. (2011). *Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktyka [Procedural software of auditing: Theory and practice]*. Kyiv: DP "Inform.-analit. ahentstvo" [in Ukrainian].
9. Redko, A. Yu. (2008). *Audyt v Ukraini. Morfolohiia [Audit in Ukraine. Morphology]*. Kyiv: DP "Inform.-analit. ahentstvo" [in Ukrainian].
10. Savchenko, V. Ya. (2002). *Audyt [Auditing]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

С. В. Селищев,

кандидат економічних наук,
асистент Національного центру учета и аудита,
Національна академія статистики, учета и аудита

Аудиторские доказательства предположения о непрерывности деятельности предприятия

Исследована інформаційна база аудиторських доказательств предположения о непрерывности деятельности предприятия. Определены требования по количеству и качеству аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности. Особое внимание уделено процедурному обеспечению в части оценки риска прекращения деятельности предприятия в обозримом будущем.

Ключевые слова: *предположение о непрерывности деятельности, аудиторские доказательства, предприятие, финансовая отчетность, аудит, процедуры, аудиторский риск, суждения.*

S. V. Selishchev,

PhD in Economics,
Assistant, National Centre for Accounting and Auditing
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Audit Evidence Supporting Going Concern of a Company

The information base providing the audit evidence of going concern of a company is studied. The requirements on the quantity and quality of the audit evidence to be obtained by the audit of financial statements are determined. Particular attention is paid to the procedural provision for the assessment of the risk of company termination in the foreseeable future. In view of the current auditing practice, auditors demand the extension and adaptation of the going concern when preparing financial statements by management personnel, provisions and recommendations of the respective standard for solving problems related with the methodology for testing the validity of the abovementioned assumptions. The article's objective is to study, systematize and implement provisions of International Standards on Auditing (ISA) and general theoretical organization and methodical approaches to obtaining audit evidence of the going concern of a company.

According to ISA, the auditor's purpose is to develop and fulfill the audit procedures in a manner allowing him to obtain the audit evidence that is sufficient and appropriate for formulating justified conclusions laying the ground for the auditor's opinion.

A literature review shows that the modern theoretical and methodological framework of audit does not offer methodological tools for the effective assessment of the economic performance of a company for purposes of defining the termination risks. A study of the issue of testing the validity of the application of the going concern when preparing financial statements shows that the auditors are required to be competent in indicative economic parameters and items of financial statements, reflecting, first and foremost, the economic capabilities and economic performance of a company.

The study of the application of the procedural provision recommended by ISA for identification and assessment of indicative performance parameters of a company is used to develop a combination of audit procedures and methods for evaluating the results of their implementation, which allows for the reliable assessment of the risk of the company's termination in the foreseeable future.

Key words: *going concern, audit evidence, company, financial statements, audit, procedures, auditor's risk, opinion.*

Бібліографічний опис для цитування:

Селищев С. В. Аудиторські докази щодо припущення про безперервність діяльності підприємства // Статистика України. 2018. № 3. С. 78–82.