

Лубенченко О. Е.,
доктор економічних наук, доцент,
завідувач Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ

АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ЩОДО ЗНЕЦІНЕННЯ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ ЗВІТУЮТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Все більше вітчизняних суб'єктів господарювання виходять на зовнішні ринки товарів, робіт, послуг і на вимогу інвесторів звітують за Міжнародними стандартами. Відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів», підприємство – замовник аудиту, що звітує за Міжнародними стандартами має оцінити чи існують ознаки можливого зменшення корисності активів на дату складання річного балансу[1]. Якщо така ознака існує, то підприємству необхідно прийняти рішення про проведення тесту на знецінення з відповідним відображенням його результатів у фінансовій звітності. Аудитор під час аудиту фінансової звітності направляє запит замовнику щодо наявності ознак знецінення активів і на підставі отриманої відповіді складає робочий документ «Тест щодо узагальнення об'єктивних даних, що свідчать про знецінення активів» (табл. 1).

Таблиця 1

Робочий документ «Тест щодо узагальнення об'єктивних даних, що свідчать про знецінення активів»

Показник	Тестування		Пояснення аудитора (примітки, зауваження)
	Так (наявність)	Ні (відсутність)	
1	2	3	4
1. Значні фінансові труднощі суб'єкта господарювання			
2. Ознаки морального старіння чи фізичної зношеності активу (які можуть виявлені під час проведення інвентаризації)			
3. Фактичні чисті грошові потоки або операційний прибуток (збиток) від активу є суттєво нижчим від запланованих			
4. Фактичне порушення господарських договорів (відмова або ухилення від сплати будь – якого боргу)			
5. Висока ймовірність банкрутства або фінансової реорганізації суб'єкта			
6. Надання кредитором пільгових умов за економічними або юридичними причинами, пов'язаними з фінансовими труднощами позичальника, на що кредитор не зважився б ні при яких інших обставинах			
7. Визнання збитку від знецінення активу у фінансовій звітності за попередній період. Наявність інформації щодо зменшення корисності активу на активному ринку			

1	2	3	4
8.Проведення ризикованих операцій з фінансовими активами (угоди поруки, гарантування, застави)			
9.Окремо для дебіторської заборгованості: а)ретроспективний аналіз строку погашення дебіторської заборгованості, вказує на те, що всю номінальну суму дебіторської заборгованості стягти не вдасться; б) аналіз фінансових коефіцієнтів свідчить про негативні тенденції; в)балансова вартість чистих активів підприємства є меншою від статутного (вкладеного) капіталу (характерно для підприємств, які показують від'ємні результати прибутковості діяльності)			
Висновок: наявність ознак знецінення окремого активу			
Виконав, аудитор П.І.Б., дата			
Перевірив, аудитор П.І.Б., дата			

Окремо виявлення аудитором ознак знецінення дебіторської заборгованості пропонується проводити через тест «Ступінь неплатоспроможності дебітора» за допомогою ряду фінансових коефіцієнтів (індикаторів), що розраховуються за фінансовою звітністю дебітора:

- показника поточної платоспроможності;
- коефіцієнта Бівера;
- коефіцієнта забезпечення власними коштами, які розраховуються на підставі фінансової звітності контрагента-дебітора.

Ці індикатори є найбільш придатними для оцінки спроможності дебітора погашати свої борги вчасно, тому що:

- по-перше, фінансова звітність не складає комерційної таємниці,
- по-друге, розрахунки не викликають труднощів,
- по-третє, індикатори характеризують наявність грошових коштів та прирівняних до них засобів в залежності від ліквідності для розрахунків з контрагентами.

Показник поточної платоспроможності визначається:

$$P_{II} = ДФІ + ПФІ + ГКЕ - ПЗ \quad (1)$$

де, *ДФІ* – довгострокові фінансові інвестиції;

ПФІ – поточні фінансові інвестиції;

ГКЕ – грошові кошти та їх еквіваленти;

ПЗ – поточні зобов'язання.

Від'ємний результат свідчить про поточну неплатоспроможність контрагента.

Коефіцієнта Бівера розраховується:

$$Kб = \frac{(ЧП + А)}{(Дз + Пз)} \quad (2)$$

де, *(ЧП + А)* – показник cash-flow, який характеризує чисті грошові потоки підприємства;

ЧП – чистий прибуток;

A – нарахована за звітний період амортизація;

Пз – поточні зобов'язання;

Дз – довгострокові зобов'язання.

Коефіцієнт забезпечення власними коштами характеризує наявність оборотних коштів у підприємства, необхідних для його фінансової стійкості:

$$КЗ = \frac{(BK - НОА)}{ОА} \quad (3)$$

де, *BK* – джерела власних та прирівняних до них коштів (власний капітал);

НОА – необоротні активи;

ОА – оборотні активи (табл. 2).

Таблиця 2

Робочий документ «Тест «Ступінь неплатоспроможності дебітора»

Показник		Норматив не значення	Ступінь неплатоспроможності		
назва	алгоритм		поточна	критична	надкритична
Показник поточної платоспроможності	ДФІ + ПФІ + ГКЕ – ПЗ	> 0	< 0	< 0	< 0
Коефіцієнт Бівера	(ЧП + А) / (ДЗ + ПЗ)	> 0,2	< 0,2	< 0,2	< 0,1
Коефіцієнт забезпечення власними коштами	(BK – НОА) / ОА	0,1	< 0,1	< 0,1	< 0

На підставі отриманих розрахунків та аналізу тесту на знецінення активів аудитор формує думку щодо достовірності їх відображення у звітності суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності і при наявності розбіжностей із управлінським персоналом замовника аудиту виказує свою думку у модифікованому параграфі аудиторського звіту (за умови суттєвості інформації).

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 36 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 01.01.2012 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047