

АУДИТ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ЯК ПЕРСПЕКТИВНИЙ НАПРЯМОК РОЗВИТКУ АУДИТУ

Анотація. У статті розглянуто сучасний стан банкрутства підприємств в Україні. Обґрунтовано доцільність проведення аудиту дотримання принципу безперервності, досліджено його сутність. Розроблено алгоритм здійснення аудиту дотримання принципу безперервності суб'єкта господарювання.

Ключові слова: аудит дотримання принципу безперервності, банкрутство, безперервність

Proskurina N.

AUDIT OF CONTINUITY PRINCIPLE OBSERVANCE AS THE PROMISING DIRECTION IN THE AUDIT DEVELOPMENT

Summary. The article reviews the present state of companies' bankruptcy in Ukraine. The expediency of the audit of continuity principle observance is grounded, its essence is studied. The algorithm of the economic entity's audit of continuity principle observance is developed.

Keywords: audit of continuity principle observance, bankruptcy, continuity

1. Вступ

Світова фінансова криза виявила цілий ряд проблем ринку аудиторських послуг. Очевидно, у найближчій перспективі аудиторі будуть вимушені доводити свою професійну здатність правильно й об'єктивно оцінювати достовірність звітності. Зокрема, мова йде про здатність підприємства-клієнта продовжувати свою діяльність протягом найближчого року. На аудиторі лежить нелегке завдання: визначити ступінь "безнадійності" фінансового становища підприємства-клієнта для того, щоб зрозуміти, чи здатний він пережити кризу або варто починати процедуру банкрутства у випадку, коли підприємство-клієнт не здатний продовжувати господарську діяльність. Аудитору, що виказує думку щодо фінансової звітності та подальшого функціонування підприємства, потрібно бути максимально обережним і робити тільки зважені висновки, аби не погіршити положення підприємства-клієнта.

Оцінка принципу безперервності діяльності пов'язана з висловленням професійного судження аудиторів про факти господарської діяльності на дату складання фінансової звітності. У цих умовах саме обґрунтування теоретико-методологічних засад аудиторського оцінювання здатності суб'єкта господарювання дотримуватися концепції безперервності діяльності представляється актуальною проблемою, що має також й прикладну значимість.

Сутність та особливості принципу безперервності в обліку та аудиті, питання оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання у своїх працях розглядали такі українські та зарубіжні вчені як: І. М. Белоусова, С. М. Бичкова, М. А. Булатов, Л. Л. Гриценко, О. В. Коновалова, Є. М. Конончук, П. О. Куцик, Є. В. Мних, Н. С. Нетребенко, А. В. Озеран, О. А. Петрик [9], К. І. Редченко [10],

В. С. Рудницький [8], П. Л. Сук, П. С. Тютюнник, В. І., О. Л. Шерстюк та ін.

Проте, на сьогоднішній день ґрунтовні дослідження щодо застосування принципу безперервності в аудиті та визначення сутності аудиту дотримання принципу безперервності відсутні. Недостатній рівень розроблення теоретико-методологічних підходів щодо обґрунтування етимологічного й лексичного використання терміну "припущення безперервності діяльності підприємств", відсутність системного підходу до вибору аудиторських процедур для оцінки дотримання концепції безперервності діяльності суб'єкта господарювання в контексті соціально-економічного зростання країни свідчать про об'єктивну необхідність подальшого дослідження зазначеної наукової проблеми.

Мета статті – дослідити сутність аудиту дотримання принципу безперервності та обґрунтувати послідовність його проведення.

2. Сучасний стан банкрутства підприємств в Україні

На даний момент велика кількість українських підприємств здійснює перехід до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Основою МСФЗ є "Концептуальна основа фінансової звітності", яка була видана РМСБО у вересні 2010 р., і містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання та подання фінансових звітів.

Концептуальна основа передбачає, що єдиним припущенням є *принцип безперервності*, відповідно до якого фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому [1]. Але сьогодні безперервність діяльності багатьох підприємств ставиться під знач-

ний сумнів, оскільки в умовах світової фінансової кризи розвиток економіки України характеризується нестабільністю функціонування суб'єктів господарювання та швидкими темпами зростання масштабів збитковості і банкрутства. Відповідно до даних ДКС України протягом 2004-2007 рр. Кількість збиткових підприємств в Україні постійно скорочувалась. Проте, починаючи з 2008 р. ситуація змінилась – частка підприємств, які одержали збиток, в загальній кількості підприємств почала стрімко зростати і у 2010 р. становила 41%, тобто майже половина підприємств України була збитковою. У 2011 і 2012 рр. ситуація дещо покращилась, оскільки частка збиткових підприємств зменшилась (рис. 1).

Динаміка кількості порушених справ про банкрутство за цей період також мала переважну тенденцію до зростання [2].

У 2013 р. Міністерством юстиції України було проведено аналіз стану справ на підприємствах України, які перебувають у банкрутстві, за результатами якого було визначено 8811 підприємств, що знаходяться у процедурі банкрутства: 438 державних або підприємств, у статутному фонді яких державі належать більше 25% та 8373 підприємств приватного сектору економіки, у тому числі – фізичні особи підприємці [3].

Що стосується господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка, то необхідно зазначити, що проведений аналіз дає змогу зробити висновок про зниження кількості господарських товариств, стосовно яких порушено провадження в справі про банкрутство, за 2011 р. в порівнянні з 2010 р. на 23,4%, що є позитивним показником на фоні зростання загальної кількості товариств на 1,2% (табл. 1).

Варто зазначити, що кількість та питома вага товариств, стосовно яких порушено провадження у справі про банкрутство у загальній кількості хоч і зменшилась на 5,8%, але залишилась на високому рівні – 18%.

Станом на 01.01.2013 р. у Реєстрі корпоративних прав держави обліковуються 629 господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка. Кількість господарських товариств, стосовно яких порушено провадження в справі про банкрутство – 151, у тому числі на стадії розпорядження майном – 18, на стадії санації – 51, у процесі ліквідації – 41 підприємство [4]. Тобто, ситуація не покращилась.

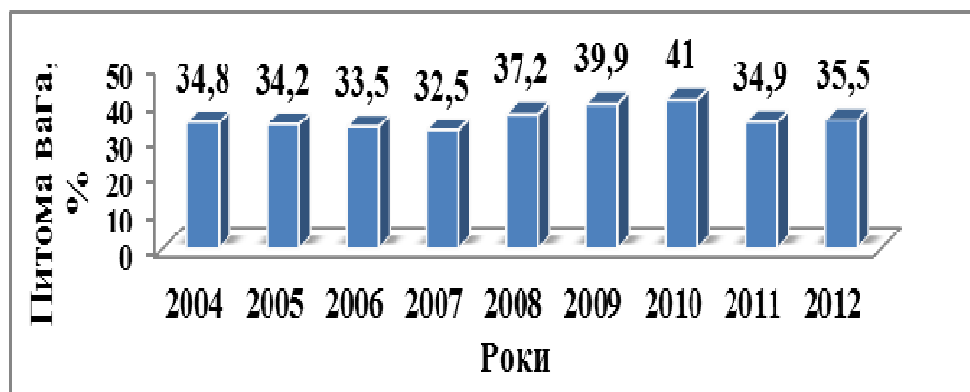


Рис. 1. Питома вага підприємств, які одержали збиток, в загальній кількості підприємств у 2004-2012 рр. [2]

Таблиця 1

Аналіз господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство¹

№ з/п	Показник	Значення показника на		Динаміка	
		01.01. 2011 р.	01.01. 2012 р.	Абс. Δ, ±	Тп, %
1	Загальна кількість господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка	664	672	8	1,2
2	Кількість господарських товариств, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство, у тому числі:	158	121	-37	-23,4
2.1	в стадії розпорядження майном	30	23	-7	-23,3
2.2	в стадії санації	48	47	-1	-2,1
2.3	в процесі ліквідації	80	51	-29	-36,3
3	Питома вага господарських товариств, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство у загальній кількості господарських товариств, в статутному капіталі яких є державна частка, %	23,8	18,0	-5,8	-

¹ Джерело: [4]

Викликають занепокоєння і виявлені впродовж останніх років тенденції до поширення форм, обсягів та наслідків порушень і шахрайств у сфері бюджетних коштів та державного майна, які можуть негативно вплинути на діяльність державних підприємств та викликати сумніви щодо їх майбутньої життєдіяльності.

У такій ситуації користувачів фінансової звітності, яку підтверджують аудитори, цікавить не лише питання її достовірності, але й майбутньої життєдіяльності підприємств.

3. Сутність аудиту дотримання принципу безперервності

Відповідно до МСА 570 “Безперервність” (далі – МСА 570) безперервно діючим вважається підприємство, яке продовжуватиме свою діяльність у передбачуваному майбутньому, не має наміру ліквідуватися чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам [5]. Грунтуючись на цьому твердженні, під час аудиту фінансової звітності, аудитори зобов’язані здійснювати перевірку припущення про безперервність діяльності підприємств. Також постає питання визначення можливості безперервності діяльності і для суб’єктів господарювання при поданні звітності до контролюючих органів, і для корпоративних власників,

лення і оцінки подій або умов, які окремо або в сукупності ставлять під сумнів можливість підприємства продовжувати свою діяльність у майбутньому (упродовж не менше ніж 12 місяців після звітної дати).

Мета аудиту дотримання принципу безперервності полягає у: одержанні інформації, що необхідна для висновку про можливість (або неможливість) подальшої діяльності; у разі виявлення проблем з подальшим функціонуванням: одержання інформації про плани підприємства з усунення виявлених проблем; оцінці можливості ефективної реалізації цих планів; визначенні тих елементів дій, які можуть реально вирішити проблему подальшого функціонування підприємства [7].

Основними питаннями аудиту дотримання принципу безперервності принципу є такі: 1) чи існує небезпека, що у суб’єкта господарювання будуть погіршуватися основні фінансові показники й що це може відбутися зненацька?; 2) наскільки реальна ця небезпека?; 3) чи є реальний вихід зі складних обставин?; 4) яким чином сформулювати цю проблему в аудиторському висновку? [7].

При виконанні аудиту дотримання принципу безперервності необхідно точно визначити як цілі такої перевірки, так і окреслити засоби їх досягнення (табл. 2).

Таблиця 2

Цілі аудиту дотримання принципу безперервності та засоби їх досягнення¹

Цілі аудиту	Засоби досягнення цілей аудиту
Отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності	Оцінювання оцінки управлінського персоналу; виконання відповідних процедур аудиту
Зробити висновок, грунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб’єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність	Виявлення ознак недотримання принципу безперервності; аналіз причин виникнення та наслідків ознак недотримання принципу безперервності
Визначити наслідки для аудиторського звіту	Оцінка можливості подальшого безперервного функціонування суб’єкта господарювання; висловлення незалежної думки аудитора

¹Джерело: [5]

для яких проведення аудиту фінансової звітності не є обов’язковим. Для вирішення цієї проблеми необхідно, на нашу думку, запровадити обов’язковий аудит дотримання принципу безперервності, проведення якого надасть змогу одержувати від аудиторів інформацію щодо реальної життєздатності підприємств, в якій сьогодні зацікавлені усі користувачі фінансової звітності (власники, інвестори, кредитори, контролюючі органи, працівники та ін.).

Спираючись на визначення аудиту в Законі України “Про аудиторську діяльність” [6] та зміст вимог МСА 570 [5], пропонуємо під аудитом дотримання принципу безперервності розуміти перевірку фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою визначення доцільності використання припущення про безперервність, а також вияв-

При аудиті дотримання принципу безперервності ідентифікації потребують події (умови), які окремо або в сукупності ставлять під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства.

4. Послідовність аудиту дотримання принципу безперервності

Для досягнення цілей аудиту безперервності та виконання зазначених обов’язків, кожна аудиторська фірма має дотримуватись певної послідовності дій. У зв’язку з цим нами розроблено алгоритм здійснення аудиту дотримання принципу безперервності, який, насамперед, залежить від того, чи проводилась управлінським персоналом оцінка здатності суб’єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, чи ні (рис. 2).



Рис. 2. Послідовність аудиту дотримання принципу безперервності

5. Висновки

Реалізація запропонованого алгоритму має здійснюватись за допомогою відповідних процедур аудиту, які повинні забезпечити отримання аудитором достатніх та прийнятних аудиторських доказів про існування суттєвої невизначеності щодо подальшої безперервної діяльності підприємства. При формуванні процедурного забезпечення аудиту дотримання принципу безперервності слід обов'язково врахувати те, що обираються тільки ті процедури аудиту, які можливо інкорпорувати у єдиний технологічний процес перевірки з використанням аналітичного інструментарію. До процедур аудиту щодо підтвердження можливості реалізації концепції діючого підприємства можна віднести: аналітичні процедури, огляд наступних подій, перевірку виконання підприємством умов боргових зобов'язань, запити юридичній службі підприємства, ознайомлення з протоколами зборів, опитування співробітників підприємства.

Економіка України на даному етапі розвитку супроводжується гострими кризовими явищами та нестабільністю функціонування суб'єктів господарювання. Швидкими темпами зростає рівень збитковості та банкрутства підприємств. В сучасних умовах невизначеності та ризику саме аудит дотримання принципу безперервності надає змогу одержувати від аудиторів інформацію про достовірність фінансової звітності та про реальну життєздатність підприємства. Тобто, здійснення аудиту дотримання принципу безперервності дійсно є очевидною, а його розвиток є перспективним та актуальним для аудиторської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Концептуальна основа фінансової звітності : від 01 верес. 2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua>.
2. Офіційний сайт ДСС України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
3. Урядовий портал // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
4. Звіти про результати управління корпоративними правами держави в господарських товариствах за 2010, 2011, 2012 і 9 місяців 2013 рр. / Фонд державного майна України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.spfu.gov.ua.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2012 року, Ч. 1 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf.
6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
7. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту: теорія та практика [Текст] : монографія / Н. М. Проскуріна. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 739 с.
8. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту [Текст] : монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 196 с.
9. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
10. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством [Текст] : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – 360 с.