

УДК 657.635.658.15

С. В. Селіщев

к. е. н.,

Національна академія статистики,  
обліку та аудиту

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ В АУДИТІ ОЗНАК ПОРУШЕННЯ ПРИПУЩЕННЯ ПРО БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИ ПІДГОТОВЦІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**Анотація.** У статті досліджено вплив ідентифікованих ознак порушення припущення про безперервність діяльності організації при підготовці фінансової звітності управлінським персоналом на проведення аудиторських процедур. Особа увага приділена залежності рівня аудиторського ризику від ступеню використання обґрунтованих суджень управлінського персоналу як доказів застосування припущення про безперервність.

**Ключові слова:** припущення про безперервність, ознаки, організація, фінансова звітність, аудит, процедури аудиторський ризик, судження.

**Постановка проблеми.** Необхідність аудиту підприємств та організацій обумовлена необхідністю виходу на нові ринки, відкриттям нових видів виробництв, збільшенням обсягів інвестицій, злиттям, залученням зовнішнього капіталу і т.п. При проведенні аудиту, одним з ключових питань, на яке замовники аудиту прагнуть отримати відповідь – визначення та оцінка використання управлінським персоналом організації припущення про безперервність діяльності організації при підготовці фінансової звітності, як однієї з ключових ознак інвестиційної привабливості та інструменту підвищення довіри до кредитоспроможності. Актуальність цього питання, зокрема, підвищується в умовах глобальної економічної кризи.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Попри широкий спектр наукових праць з дослідження питання використання припущення про безперервність діяльності організації при підготовці фінансової звітності серед яких: Г. М. Давидов, О. А. Петрик, Н. М. Проскуріна, О. Ю. Редько, В. Я. Савченко [4-8], питання ідентифікації ознак порушення припущення про безперервність діяльності організації при підготовці фінансової звітності при проведенні аудиту потребує подальшої розробки.

**Метою** статті є розробка методичних засад ідентифікації ознак порушення припущення про безперервність діяльності організації при підготовці фінансової звітності при проведенні аудиту

**Виклад основного матеріалу.** При плануванні аудиту та проведенні аудиторських процедур, аудитор має розглядати адекватність оцінок

керівництва у відношенні до безперервності діяльності, та отримати достатні та відповідні докази, які б свідчили про відсутність внутрішніх та зовнішніх загроз, які можуть суттєво погіршити фінансовий стан організації.

Принцип безперервності діяльності у вітчизняній практиці аудиту визначають: П(С)БО, МСФЗ (IAS) та МСА.

Розглянемо визначення докладніше:

Згідно ПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – безперервності діяльності, передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі [1].

Згідно МСФЗ (IAS) – цей принцип визначається так: «Фінансова звітність в обов'язковому порядку повинна складатися на основі припущення безперервності діяльності, за винятком випадків, коли керівництво організації або саме має намір ліквідувати організацію або припинити її діяльність, або примушена обрати такий спосіб дій в силу відсутності інших реальних альтернатив» [2].

МСА 570 «Безперервність діяльності – «згідно із припущенням про безперервність діяльності суб'єкт господарювання розглядається як такий, що продовжує ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому. Фінансова звітність загального призначення складається на основі припущення про безперервність діяльності, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним, активи та зобов'язання відображаються виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу».[3]

В цілому підходи до визначення принципу безперервності в зазначених документах практично не відрізняються і визначають безперервність через складання фінансової звітності підприємства через припущення, що воно існуватиме і надалі (в передбачуваному майбутньому).

Коректне відображення у звітності активів і зобов'язань можливе тільки виходячи з даних припущення – намір суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність в осяжному майбутньому.

Таким чином, у випадку, якщо компанія збирається завершити свою діяльність у майбутньому, звітність має відображати зміну доходів і витрат, а також зміну вартості активів.

Зокрема на оцінку принципу безперервності діяльності впливає визначення періоду безперервності та моменту скорочення операцій, а також визначення ймовірних наслідків недотримання такого припущення.

Необхідно зазначити, що у будь-якої компанії при звичайній господарській діяльності виникають періоди стрімкого зростання, спаду, закриття окремих напрямків діяльності або відкриття нових. Цілком зрозумілим є той факт, що вимог до розкриття (деталізації) інформації у фінансовій звітності збільшуються у періоди спаду, коли підвищується ризику припинення діяльності.

Першою ознакою дотримання припущення про безперервність діяльності компанії при підготовці фінансових звітів, на яку може звернути увагу аудитор, постає наявність відповідних приміток у фінансовій звітності – тобто ознак того, що керівництво та управлінський персонал усвідомлює погіршення фінансового стану підприємства та планує відповідні заходи щодо його дотримання.

Тобто, якщо управлінський персонал, уповноважений на складання звітності, може довести можливість компанії виконати свої зобов'язання у майбутньому (при наявних загрозах погіршення економічного стану компанії) – припущення про безперервність діяльності застосовано вірно.

Необхідно також визначити: до чого призведе касовий розрив, у випадку неможливості перекредитування; як вплине на грошовий потік значне збільшення ставки кредиту; ймовірність зміни структури доходів витрат підприємства у майбутньому; ймовірність скорочення або ліквідації певних видів діяльності, через зміни структури та обсягів грошових потоків, брак активів та інших причин.

Аудитором проводиться оцінка підходів керівництва до:

- визначення ризиків зменшення ліквідності компанії;
- зміни в економіці галузі, який стосується діяльності компанії;
- зміни в економіці, які стосуються постачальників та покупців компанії;
- умови кредитних договорів, ймовірність перекредитування, пролонгації та загальна кредитна історія компанії;
- ризики, по зміні умов оренди та лізингу активів;
- політична ситуація в регіоні бізнес – активності компанії та сталість нормативно – правового поля діяльності.

Окремим пунктом слід зазначити, що при оцінці платоспроможності, слід підкреслити, що неплатоспроможність компанії під час періоду, що перевіряється не може, розглядатись як свідчення про невизначеність недотримання припущення про безперервність діяльності при підготовці звітності, так як можливість компанії вчасно розраховуватись з постачальниками та підрядниками може змінюватись протягом року.

Оцінці принципу безперервності діяльності присвячений окремий стандарт з аудиту МСА 570 «Безперервність діяльності».

У ньому зазначено, що оскільки принцип безперервності діяльності є основоположним для складання звітності, то аудитор зобов'язаний отримати розуміння факту того, що звітність на відповідає цьому

принципу незалежно від вимог стандартів, місцевої або галузевої нормативно – правової бази.

Замовники та користувачі звітності мають розуміти, що немодифікований аудиторський висновок, в аспекті дотримання керівництвом припущення про безперервність діяльності при підготовці звітності не є гарантією безперервності діяльності компанії.

З метою доказу дотримання принципу безперервності, управлінський персонал може заручитися підтримкою акціонерів. Таким чином, аудитору слід визначити наявність письмових доказів такої підтримки та оцінити фінансове становище гарантів. Це може значно скоротити час не проведення відповідних аудиторських процедур.

Джерелами аудиторських доказів дотримання принципу безперервності при підготовці фінансових звітів управлінським персоналом компанії можуть бути:

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

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

3) документація, що 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 з 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 даними операціями;

При проведенні аудиту, також слід звертати увагу на те, що управлінський персонал може використовувати у якості доказів договори постачання та підяду на наступний рік. Слід зазначити, що самі по собі договори можна укласти у будь-якій кількості, так як ніяких реальних забов'язань вони не підтверджують, через що не можуть використовуватись у якості доказів дотримання принципу безперервності.

Свідченнями того, що управлінським персоналом компанії не дотримувався принципу безперервності при підготовці фінансових звітів, також можуть бути:

1) Істотні зменшення обсягів реалізації продукції (робіт, послуг). Стрімке зниження обсягів реалізації більш ніж на 20-30% може свідчити

про втрату суб'єктом господарювання ринків збуту, що призведе до припинення діяльності.

2) Зміна умов кредитування. Зокрема зміна відсоткових ставок, графіків погашення кредитів. Можливо банк перевів суб'єкт господарювання в іншу категорію ризику, виходячи з оцінок службою безпеки банку заборгованості та класифікації заборгованості.

В такому випадку, аудитор має провести додаткові процедури, щодо отримання свідчень обґрунтованості такого переведення.

3) Відносини з пов'язаними сторонами. Істотна частка бізнес-активності компанії може приходиться на договори з пов'язаними компаніями, через що, при зміні діяльності групи, компанія не здатна до самостійної ринкової діяльності. Можливо, що, показники бізнес-активності можуть бути перекручені за рахунок трансфертних цін та інших інструментів розподілення прибутку між пов'язаними сторонами.

Слід звернути увагу на такий випадок, коли у компанії, яка знаходиться в складі групи компаній, випускає власні фінансові звіти, може утворитись в активах істотна частка позик, виданих пов'язаним сторонам, але повернення таких позик не здійснюється. Як свідчення відсутності знецінення та відповідно сумнівів в відсутності ймовірності припинення діяльності – наводяться гарантії материнської компанії за всіма позиками, виданими пов'язаним сторонам.

Факт відсутності перевищення суми наданих позик, сумам, гарантованим материнською компанією може бути врахованим аудитором у якості підтвердження дотримання принципу безперервності. Але в такому випадку, необхідно отримати докази, про задовільне фінансове становище материнської компанії

При проведенні аудиту окремо слід розглядати збитки, які утворюються при взаємодії компаній в середині групи. Це найбільш часто зустрічається, але є не самою очевидною ознакою потенційного порушення принципу безперервності діяльності. Перш за все, часто збитки виникають штучно при взаєминах пов'язаних сторін.

Для отримання свідчень, щодо підтвердження принципу безперервності діяльності необхідно оцінити перевищення поточних активів над поточними зобов'язаннями, це буде більш об'єктивним, ніж відсутність негативних активів підприємства. В окремих випадках, поточна позитивна ліквідність є доказом можливості продовжувати діяльність як мінімум протягом наступного звітного періоду. Але, при цьому слід оцінити вірогідність отримання позовів про примусову ліквідацію компанії через від'ємне значення чистих активів.

Також слід оцінити можливості знецінення активів, зокрема основних засобів, визначити величину безнадійної дебіторської заборгованості.

Наприклад, компанія, що володіє правами на нерухомість, кілька років поспіль показує практично відмінну звітність з підтвердженням відсутності знецінення за основними активами (об'єктами нерухомості) і позитивними чистими активами. У поточному році було відмічено, що відчуження одного з об'єктів нерухомості ніяк не позначилася на звітності компанії. Після дослідження питання з'ясувалося, що кілька років тому був невірний складений контракт на придбання нерухомості, і компанія фактично не має ніяких прав і не може очікувати отримання жодної вигоди від реалізації. Через наявність суттєвих збитків і фактичного припинення діяльності, керівництво компанії визначило, що принцип безперервності діяльності використано необґрунтовано.

Міжнародні стандарти фінансової звітності передбачають можливість використання судження керівництва компанії як одну з основ відображення фінансово-господарської діяльності компанії в її звітності.

Так як таке судження фактично нічим не обґрунтовано, аудиторам необхідно отримати стисле резюме цих суджень у виді офіційного документу. У цьому документі, як правило, перераховуються ключові елементи облікової політики, прийняті в компанії, твердження про повноту облікової інформації, використовуваної при складанні фінансових звітів, і т. п.

Можливо розглянути випадок, що всі сумніви в судженнях управлінського персоналу компанії, щодо дотримання припущення про безперервність діяльності компанії при підготовці фінансової звітності, які не можливо підтвердити достатніми та відповідними аудиторськими доказами, будуть включені в лист-подання після закінчення аудиту основної частини програми аудиту.

Одним з головніших є розділ листа про безперервність діяльності компанії. Щоб обґрунтувати судження управлінського персоналу компанії, в цьому розділі, можливо додати підтвердження материнською компанією гарантій фінансування та її підтримки дочірньої компанії в її поточної діяльності. Така підтримка, як правило, не гарантує, що компанія уникне припинення діяльності в найближчому майбутньому, але більш ґрунтовно підтверджує використання при складанні звітності припущення про безперервність діяльності організації при підготовці фінансової звітності, ніж судження управлінського персоналу компанії.

**Висновки.** Зважаючи на вище наведене, з в результаті ідентифікації ознак порушення припущення про безперервність діяльності організації при підготовці фінансової звітності, аудитор має дістати висновку:

– є суттєва невизначеність, але управлінський персонал може довести, що звітність підготовлена виходячи з припущення про безперервність діяльності.;

– виявлено суттєві суперечності факту, що звітність підготовлена виходячи з припущення про безперервність діяльності;

– будь-яка невизначеність, яка може свідчити, про те, що звітність підготовлена виходячи з припущення про безперервність діяльності відсутня.

### **Список використаних джерел**

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Пер. с англ. ; за ред. С. Ф. Голова. – I частина. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості , аудиту, огляду, іншого надання впевненості, та супутніх послуг: Видання 2010 року. Частина 1,2. – К.: МФБ, АПУ, 2011. – 1245 с.
4. Давидов Г.М. Аудит: [підручник] / Г.М. Давидов. – К.: Ліга – 2004 – 336с.
5. Петрик О.А Аудит: методологія та організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
6. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: [монографія] / Н.М. Проскуріна. – К.: ДП «Інформ. аналіт. агентство», – 2011. – 739с.
7. Редько А.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю. Редько. – К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
8. Савченко В. Я. Аудит: [навч. посіб.] / В. Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.

**С. В. Селищев**

К.Э.Н.,

*Национальная академия статистики,  
учета и аудита*

### **«ИДЕНТИФИКАЦИЯ В АУДИТЕ ПРИЗНАКИ НАРУШЕНИЯ ДОПУЩЕНИЕ О НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

**Аннотация.** В статье исследовано влияние идентифицированных признаков нарушения предположения о непрерывности деятельности организации при подготовке финансовой отчетности руководством на проведение аудиторских процедур. Лицо внимание уделено зависимости уровня аудиторского риска степени использования обоснованных суждений управленческого персонала как доказательств применения предположение о непрерывности.

**Ключевые слова:** предположение о непрерывности, признаки, организация, финансовая отчетность, аудит, процедуры аудиторский риск, суждения.

**S. V. Selishchev**

Ph.D.

*The National Academy of Statistics,  
Accounting and Auditing*

### **"IDENTIFICATION OF THE AUDIT SIGNS OF GOING CONCERN PREPARATION OF FINANCIAL STATEMENTS"**

**Summary.** In the article the influence signs of going concern in the preparation of the financial statements by management to conduct audit procedures. Face of attention is paid depending on the degree of audit risk using reasonable judgment of management personnel as evidence of use of the going concern assumption.

**Key words:** going concern, signs of organization, financial accounting, audit, audit procedures risk proposition.

**УДК 657.471.66**

**M. T. Telovata**

doctor of pedagogical sciences, professor,  
head of department of accounting,  
*National Academy of statistics,  
accounting and audit*

### **THEORETICAL ASPECTS OF AUTOMATION OF ACCOUNTING THE COSTS OF THE PRODUCTION ACTIVITY OF THE ENTERPRISES THE FOOD INDUSTRY**

**Summary.** The article focuses on the development of market economy of Ukraine as one of the most pressing problems displays the problem of improving the system of accounting, control and audit, main focus of which is the use of computer technology and information systems in organizations accounting, in particular in the food industry.

In the conditions of development of market economy of Ukraine one of the most urgent problems, there is a problem of perfection of system of accounting, control and audit, the main focus is the use of computer technology and information systems in organizations accounting, in particular in the food industry. The computerization of economic, industrial farming and food sector of Ukraine is one of the main factors of increasing the efficiency of production,