

МОСКАЛЬ

Наталія

Володимирівна

moskalnf@gmail.com

УДК 657.6:65.016.

## АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ТА МЕТОДИ САНАЦІЙНОГО АУДИТУ

## PROCEDURES AND METHODS OF AUDIT OF SANATION

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту ЛНУ ім. І. Франка

*У статті систематизовано процедури та методи санаційного аудиту, враховуючи нормативні вимоги і наукові дослідження у цій сфері. Основні процедури санаційного аудиту: оцінка санаційної спроможності; оцінка якості підготовки плану санації; оцінка ефективності запланованих санаційних заходів; оцінка досяжності плану санації; оцінка форми та змісту плану санації.*

*В статье систематизированы процедуры и методы санационного аудита, учитывая нормативные требования и научные исследования в этой сфере. Основные процедуры санационного аудита: оценка санационной состоятельности; оценка качества подготовки плана санации; оценка эффективности запланированных санационных мероприятий; оценка достижимости плана санации; оценка формы и содержания плана санации.*

*The article systematized procedures and methods of audit of sanitation, taking into account the regulatory requirements and research in this area. The main audit procedures: the evaluation of ability for sanitation; the assessment of the quality of development the plan of sanitation; the evaluation of the effectiveness of planned sanitation measures; the assessment of attainability the plan of sanitation; the evaluation of form and content the plan of sanitation.*

**Ключові слова:** санаційний аудит, санаційна спроможність, план санації, аналіз фінансового стану, етапи аудиту, аудиторські процедури

**Ключевые слова:** санационный аудит, санационная состоятельность, план санации, анализ финансового состояния, этапы аудита, аудиторские процедуры

**Keywords:** audit of sanitation, ability for sanitation, plan of sanitation, financial analysis, stages of audit, audit procedures

## ВСТУП

Організаційне забезпечення певного виду аудиторських послуг включає мету, цілі, завдання, предмет, об'єкти та напрями аудиту. Аудиторські процедури складають найбільш деталізований рівень організаційного забезпечення, вони описують конкретні дії, які потрібно виконати на кожному етапі аудиторського процесу для досягнення мети, враховують черговість цих дій та взаємозв'язки між ними. Сукупність способів виконання аудиторських процедур складає методіку аудиту. Кожен вид аудиторських послуг, зокрема, санаційний аудит, потребує розвитку організаційного та методичного забезпечення, удосконалення процедур та методів його проведення. Різні аспекти санаційного аудиту висвітлені у працях А.М. Поддєрьогіна, О.О. Терещенка, С.Я. Салиги, М.К. Колісник, В.Г. Боронос, Т.М. Білоконь, А.І. Белової, Т.А. Говорушко, Т.В. Булович, К. Ларіонової, А.К. Шари, Т.М. Костанецької та ін. На нашу думку, аналіз та узагальнення результатів цих досліджень, розробка на їх основі рекомендацій щодо застосування процедур та методів аудиту представляє науковий інтерес.

**МЕТА РОБОТИ** полягає у систематизації процедур та методів санаційного аудиту, враховуючи

нормативно-правові вимоги і наукові дослідження у цій сфері.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою статті є діалектичний метод, що забезпечив проведення моніторингу основних результатів попередніх досліджень. При поєднанні системного підходу та загальнонаукових методів (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, конкретизація, групування, узагальнення) сформовано систему процедур санаційного аудиту. Використання індуктивного підходу та моделювання дало змогу здійснити вибір ефективних методик санаційного аудиту.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Проведення аудиту є послідовним процесом, що починається з його організації, а завершується формуванням незалежної думки аудитора і представленням замовникові відповідного підсумкового документа [1]. Формування думки відбувається на основі аудиторських доказів, які отримуються шляхом виконання процедур аудиту. У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг до процедур аудиту віднесено процедури оцінки ризиків, тести

заходів контролю та аудиторські процедури по суті [2]. О. А. Подолянчук виділяє такі процедури: запит, перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури [3].

Методи аудиту, на нашу думку, є способами здійснення аудиторських процедур. До кожної процедури аудитор підбирає один чи декілька методів, що відповідають змісту процедури та дозволять отримати найкращі аудиторські докази в результаті її проведення. В. Г. Боронос пропонує такі методи санаційного аудиту: аналіз, синтез, спостереження, інвентаризація, контрольні заміри, експертиза, документальна перевірка, опитування, інспекція, запит, аналітичний огляд, вибіркова перевірка, анкетування, тестування, методи аналізу (читання звітності, галузевий порівняльний аналіз, коефіцієнтний аналіз) тощо [4]. На думку О. О. Терещенка до головних методів санаційного аудиту належать такі: опитування (анкетування); факторний аналіз відхилень; аналіз сильних і слабких сторін; розробка сценаріїв; портфельний аналіз; метод ланцюгових підстановок; нуль-базис бюджетування; вартісний аналіз; трендовий аналіз [5].

Деталізацію та систематизацію процедур і методів санаційного аудиту, на нашу думку, доцільно здійснювати враховуючи його етапи. Пропонуємо виділити вісім основних етапів санаційного аудиту.

Перший етап «Ознайомлення з підприємством, його економічними характеристиками, фінансовим станом та санаційною концепцією» включає такі аудиторські процедури (і методи їх виконання): 1. Ознайомлення з підприємством (отримання усних чи письмових відповідей на питання: як керівництво клієнта оцінює фінансовий стан; чи отримувало підприємство збитки за минулий рік та попередні періоди; які тенденції зміни ліквідності балансу; чи існує не сплачена своєчасно заборгованість та який її розмір; чи є загроза припинення діяльності; чи наявні підстави для порушення справи про банкрутство; чи проведення санаційного аудиту призначене судом; як керівництво оцінює розроблену санаційну концепцію). 2. Оцінка ризиків, пов'язаних з діяльністю клієнта, його кризовим станом та необхідністю санації (тест на оцінку ризику). 3. Оцінка можливості і здатності аудиторської фірми виконати завдання з санаційного аудиту (перевірка компетентності аудиторів з питань санації, завантаження їх завданнями, наявності типових робочих документів для санаційного аудиту). Результат виконання процедур: прийняття рішення про можливість надання аудиторських послуг конкретному суб'єкту господарювання.

Другий етап «Визначення та узгодження умов надання аудиторських послуг» включає такі процедури (методи): 1) оцінка обсягу робіт, змісту аудиторського звіту, суми оплати (розрахунки, експертна аудиторська оцінка); 2) складання договору про надання аудиторських послуг; 3) узгодження умов аудиту та укладання договору з клієнтом.

Третій етап «Розробка плану та програми санаційного аудиту» передбачає планування необхідних для наступних етапів аудиту процедур та

методів, визначення їх послідовності, періоду виконання, виконавців та способу оформлення результатів.

Четвертий етап «Експрес-оцінка достовірності бухгалтерського обліку та надійності системи внутрішнього контролю» включає такі процедури (методи): 1) оцінка облікової політики (нормативно-правова перевірка); 2) дослідження структури облікового та контрольного підрозділів, розподілу обов'язків і повноважень між їх працівниками (логічна та нормативно-правова перевірка, аналіз ефективності); 3) дослідження стану контролю за збереженням активів, санкціонування доступу до документів та комп'ютерних систем (спостереження, огляд, опитування); 4) перевірка документообігу та порядку зберігання документів (огляд, опитування); 5) вибіркова перевірка критичних ділянок обліку, для яких характерний підвищений ризик помилок і переключень (документальна, арифметична, логічна, нормативно-правова перевірка); 6) оцінка результатів контрольних заходів за попередній період, кількості та суттєвості виявлених помилок, адекватності рекомендацій, розроблених для їх виправлення, та своєчасності їх впровадження (дослідження документів, аналіз відхилень).

П'ятий етап «Аналіз фінансово-господарської діяльності, причин та характеру кризового стану» включає такі процедури (методи): 1) аналіз виробництва та реалізації продукції (аналіз асортименту, структури і якості продукції, робіт та послуг, аналіз обсягів, ритмічності та якості виробництва, аналіз попиту, стану ринку та обсягу реалізації продукції (послуг), аналіз витрат на виробництво та собівартості продукції); 2) аналіз активів та ресурсів (аналіз стану і використання необоротних активів; аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та їх використання, аналіз використання трудових ресурсів); 3) аналіз розрахунків (аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості); 4) аналіз фінансового стану (аналіз структури балансу, аналіз фінансових результатів і рентабельності, фінансової стійкості, оборотності активів, ліквідності та платоспроможності); 5) оцінка кризового стану (аналіз причин, ознак та глибини фінансової кризи)

Шостий етап «Оцінка санаційної спроможності» включає такі процедури: 1) аналіз зовнішнього середовища підприємства; 2) аналіз позицій на ринку та можливостей збільшення обсягів реалізації; 3) аналіз конкурентних переваг; 4) оцінка внутрішніх резервів; 5) оцінка можливостей залучення зовнішніх інвестицій; 6) прогнозування можливих стратегій фінансової санації; 7) прогнозування тенденцій зміни ліквідності, прибутковості та платоспроможності. Для виконання цих процедур необхідно застосувати методи економічного аналізу, прогнозування, опитування експертів.

Сьомий етап «Оцінка достовірності та ефективності плану санації» є ключовим етапом санаційного аудиту. Процедури цього етапу пропонуємо поділити такі групи:

1. Оцінка якості підготовки плану санації. Аудитор повинен дослідити: хто розробляв план

санації, чи володіли ці особи достатньою компетентністю; які методи застосовувались при підготовці плану; на підставі якої інформації приймалися рішення про санаційну концепцію, чи була ця інформація достовірною та повною; якими були завдання санації та яких результатів очікують від її проведення; з якою точністю робились розрахунки та який діапазон припустимих відхилень. При цьому варто застосувати метод опитування осіб, що розробляли план санації, та метод порівняння інформації, отриманої з підприємства, з інформацією, сформованою аудитором самостійно в результаті оцінки достовірності обліку і контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності на попередніх етапах аудиту.

2. Оцінка ефективності запланованих санаційних заходів. Ефективність – співвідношення між запланованими результатами та ресурсами, що використані для їх досягнення [4]. Це визначення дає змогу обчислити ефективність санації як відношення додаткового прибутку до санаційних вкладень. Додатковий прибуток розраховується як різниця між розміром прибутку до та після застосування санаційних заходів. Зазвичай, підприємства у кризовому стані отримують не прибуток, а збиток, який у розрахунку буде додаватись. Щоб оцінити ефективність санації необхідно встановити критерій для порівняння. Якщо додатковий прибуток буде дорівнювати санаційним вкладенням, ефективність буде дорівнювати одиниці. Очевидно, такий план санації є неефективним, бо його впровадження дозволить тільки повернути вкладені ресурси. Яким має бути прийнятне значення ефективності залежить від багатьох чинників: специфіки діяльності підприємства, розміру санаційних вкладень, тривалості санації. Аудитор повинен з'ясувати очікування керівництва щодо ефективності санації та визначити їх адекватність.

Додатковими важливими показниками ефективності санації, які повинен дослідити аудитор, на нашу думку, мають бути: відновлення та забезпечення стійкої платоспроможності, досягнення прийнятного рівня ліквідності, рентабельності та фінансової стійкості, забезпечення конкурентних переваг та стійкої позиції на ринку.

Методи оцінки ефективності санаційних заходів: арифметична та логічна перевірка, аналіз трендів та коефіцієнтів, прогнозування, експертна оцінка, функціонально-вартісний аналіз.

3. Оцінка досяжності плану санації. Досяжність – реальність досягнення запланованих заходів з використанням наявних ресурсів, сильних сторін та можливостей підприємства [4]. Оцінюючи досяжність аудитор повинен перевірити правильність розрахунку потреби у додаткових ресурсах для санації та можливість їх отримання. Доцільно надіслати запити до інвесторів, кредиторів, банків з проханням офіційного підтвердження їх участі у санації та гарантій своєчасного фінансування запланованих заходів. План санації буде досяжним, якщо у ньому враховано дійсний фінансовий стан підприємства, негативні наслідки кризових явищ, недоліки організації, виробництва, постачання, збуту та

управління, а внутрішні резерви, сильні сторони та конкурентні переваги не переоцінено. Також аудитор має перевірити порядок покриття збитків минулих періодів, та врахування усіх податкових наслідків санації. Методи оцінки досяжності плану санації: опитування, розрахунок, логічна, арифметична та нормативно-правова перевірка, експертна оцінка.

4. Оцінка форми та змісту плану санації. Аудитор повинен розглянути: чи містить план санації зрозумілий опис усіх суттєвих обставин та інформації, на підставі якої його складено; чи дохідливо та деталізовано описані санаційні заходи; чи є несуттєва або недоречна інформація; чи відповідає структура плану санації нормативним вимогам, зокрема, основна його частина повинна включати загальну характеристику підприємства та його діяльності, результати діагностики кризового стану, план заходів з відновлення платоспроможності, прогноз наслідків впровадження цих заходів, порядок внесення змін та інші додаткові умови. Доцільними методами аудиту будуть формальна, логічна та нормативно-правова перевірка плану санації.

Восьмий етап «Узагальнення результатів аудиту, формування та подання звіту» включає систематизацію інформації з робочих документів, формування думки аудитора щодо фінансового стану, санаційної спроможності, достовірності та ефективності плану санації, розробку рекомендацій щодо виправлення помилок, недоліків та вдосконалення санаційної концепції, а також, ознайомлення користувачів аудиту з його результатами.

## ВИСНОВКИ

Аудиторське судження формується на підставі аудиторських доказів, які отримуються шляхом виконання процедур аудиту. До основних процедур санаційного аудиту, на нашу думку, відносяться: ознайомлення з суб'єктом господарювання; оцінка ризиків, пов'язаних з його діяльністю, кризовим станом та необхідністю санації; оцінка можливості і здатності аудиторської фірми виконати завдання з санаційного аудиту; визначення та узгодження умов надання аудиторських послуг; експрес-оцінка достовірності бухгалтерського обліку та надійності системи внутрішнього контролю; аналіз фінансово-господарської діяльності, причин та характеру кризового стану; оцінка санаційної спроможності; оцінка якості підготовки плану санації; оцінка ефективності запланованих санаційних заходів; оцінка досяжності плану санації; оцінка форми та змісту плану санації; узагальнення результатів аудиту, формування та подання звіту. Виконання цих процедур потребує використання таких методів аудиту: опитування; тестування; розрахунки; формальна, логічна, нормативно-правова, арифметична, документальна перевірка; експертна оцінка; огляд; спостереження; вибіркова перевірка; порівняння; методи економічного аналізу; прогнозування; методи узагальнення результатів аудиту.

Список використаних джерел

1. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами) / І.М. Дмитренко. – К.: Кондор, 2013. – 398 с.

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1. / Переклад з англ. О.Л. Ольховікова [та ін.]. – Вид. 2013 р. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2014. – 978 с.

3. Подолянчук О.А. Процедури одержання

аудиторських доказів / О.А. Подолянчук // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1–2(2). – С. 60–63.

4. Боронос В.Г. Управління фінансовою санацією підприємств: навчальний посібник / В.Г. Боронос, І.Й. Плікус, І.М. Кобушко. – Суми: СумДУ, 2010. – 437 с.

5. Терещенко О.О. Фінансова санація та банкрутство підприємств / О. О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.