

АУДИТ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ОСОБЛИВОСТІ ТА КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ

Економічна криза, політична нестабільність, інфляційні процеси створюють сприятливі умови для зростання дестабілізуючих факторів, які в загальній сукупності порушують умови успішного функціонування бізнес-суб'єктів на безперервній основі. Відтак, у практичній площині актуалізується питання своєчасної діагностики ризиків зовнішнього та внутрішнього середовища, які порушують імплементацію концепції сталого розвитку підприємства. Контекстний розгляд зазначеної проблематики спонукає до використання аудиту в якості дієвого інструменту менеджменту, який забезпечить зовнішніх і внутрішніх стейкхолдерів інформаційним ресурсом, в якому буде відображено незалежне професійне судження про діяльність суб'єкта господарювання на безперервній основі.

Для чіткого окреслення ключових аспектів аудиту безперервності діяльності підприємства потрібно провести експлікацію принципу безперервності у відповідності до нормативних документів.

Згідно вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], одним з принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є безперервність, який передбачає, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі.

У відповідності до вимог Концептуальної основи фінансової звітності [2], основоположним припущенням щодо безперервності є те, що фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому. Отже, припускається, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності; за наявності такого наміру або потреби фінансові звіти можуть складатися з дотриманням іншого принципу, в такому випадку має розкриватися застосований принцип.

В МСА 570 «Безперервність діяльності» [1, С. 580] інтерпретацію припущення про безперервність діяльності представлено в форматі, відповідно до якого, суб'єкт господарювання розглядається як такий, що продовжуватиме здійснювати господарську діяльність в осяжному майбутньому.

Аудит безперервності діяльності підприємства має певні особливості та ключові аспекти.

По-перше, цілями аудитора мають бути: а) отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при

складанні фінансової звітності; б) дійти висновку, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі; в) визначити вплив на звіт аудитора [1, С. 582].

По-друге, в процесі аудиту припущення про безперервність діяльності підприємства доцільно оцінювати з двох позицій, а саме: як управлінський персонал оцінює безперервність діяльності суб'єкта господарювання; чи дотримується на практиці концепція безперервності, яка обов'язково має бути відображена в обліковій політиці підприємства.

По-третє, кожна стадія стратегії незалежного контролю повинна ідентифікувати завдання з аудиту щодо оцінки припущення про безперервність діяльності підприємства.

По-четверте, в процесі аудиторського дослідження аудитор має оцінити сукупність подій або умов (рис. 1), що можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності [1, С. 587-588].

ПОДІЇ АБО УМОВИ, ЩО МОЖУТЬ ПОСТАВИТИ ПІД СУМНІВ ПРИПУЩЕННЯ ПРО БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ		
Фінансові	→	Перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами; позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів; ознаки скасування фінансової підтримки кредиторами; від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність; негативні ключові фінансові коефіцієнти; значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків; борги або припинення виплати дивідендів; неможливість вчасно платити кредиторам; неможливість виконувати умови угод про позики; перехід від системи оплати в кредит за поставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги; неможливість отримати фінансування для розробки нових основних продуктів або для фінансування інших суттєвих інвестицій.
Операційні	→	Наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність; втрата ключового управлінського персоналу без його заміни; втрата основного ринку, ключового клієнта (клієнтів), франшизи, ліцензії або головного постачальника (постачальників); труднощі з робочою силою; нестача важливих ресурсів; поява дуже успішного конкурента.
Інші	→	Недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог; незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які у випадку їх задоволення можуть призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою вірогідністю не зможе задовольнити; зміни у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, що, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання; відсутність страхування чи недостатнє страхування від катастроф у разі їх настання.

Рис. 1. Перелік подій або умов, що можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності

По-п'яте, процедурне забезпечення аудиту безперервності діяльності повинне бути представлено широким спектром аудиторських процедур, а саме: аналітичні процедури, ідентифікація, запит, верифікація, перевірка, тестування, розрахунок.

По-шосте, методичне забезпечення реалізації аудиторських процедур мають забезпечити конкретні методичні прийоми (порівняння, прогнозування, класифікація, опитування, узагальнення) та види аналізу (вертикальний, горизонтальний, дискримінантний, дисперсійний, екстраполяційний, коефіцієнтний, нечіткої логіки).

По-сьоме, документальне оформлення аудиту безперервності діяльності повинно бути представлено робочою документацією, яка складається на всіх стадіях дослідження (план та програма аудиту, опитувальник з прийняття клієнта, лист-планування, запит аудитора щодо дотримання принципу безперервно діючого підприємства, лист-пояснення щодо дотримання принципу безперервно діючого підприємства, тести контролю та ін.) та підсумкової документації (пояснювальний параграф Звіту аудитора щодо проведеної незалежної оцінки припущення про безперервність діяльності підприємства).

По-восьме, повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, має містити таке: а) чи становлять події або умови суттєву невизначеність; б) чи є прийнятним використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності; в) належну якість розкриттів відповідної інформації у фінансовій звітності; д) вплив на звіт аудитора, де це застосовано [1, С. 975].

Отже, проведені дослідження дають підстави констатувати, що в сучасних турбулентних умовах аудит безперервності діяльності підприємства набуває особливої актуальності та необхідності, оскільки дозволяє виявити викривлення фінансової звітності, ідентифікувати вплив негативних факторів на фінансовий стан підприємства, оцінити ризик банкрутства та окреслити контури стратегічних управлінських ініціатив.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Ч. 1. [Електронний ресурс] / Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України. – К., 2016. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf. – Назва з екрану.
2. Концептуальна основа фінансової звітності IASB : стандарт : Концепція від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page2.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.