

АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ОЦІНКИ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено аспекти застосування аналітичних процедур аудиту з метою оцінювання перспектив безперервної діяльності підприємств, зокрема – врахування інтересів користувачів, особливості використання інформаційного забезпечення та оцінювання одержаних результатів

Постановка проблеми. Припущення про безперервність діяльності підприємства є основним принципом підготовки фінансових звітів. На підставі припущення про безперервність діяльності підприємство, як правило, розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у близькому майбутньому й не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися, припиняти діяльність чи шукати захисту від кредиторів згідно з законами або нормативними актами. Відповідним чином обліковуються активи та зобов'язання, ґрунтуючись на тому, що суб'єкт господарювання зможе продати свої активи й погасити свої зобов'язання, продовжуючи звичайну діяльність [1].

Якщо суб'єкт господарювання в минулому мав прибуткові операції, відкритий доступ до фінансових ресурсів, можна без детального аналізу дійти висновку про доречність безперервності; управлінський персонал може подати оцінку без детального аналізу.

Таблиця 1 Чинники та обставини, які можуть впливати на виникнення сумнівів щодо безперервності діяльності підприємств

Групи	Чинники
Фінансові	<ul style="list-style-type: none"> – стан чистих зобов'язань або короткострокових зобов'язань – строкові позики, термін погашення яких наближається, за відсутності реальної перспективи погашення або продовження терміну позики – ознаки, що вказують на припинення фінансової підтримки боржниками та іншими кредиторами – надмірна упевненість у тому, що короткострокові позики будуть фінансувати довгострокові активи – негативні операційні грошові потоки, що зазначені в історичних або прогнозних фінансових звітах – неналежні значення ключових фінансових коефіцієнтів – значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків – заборгованість щодо виплати дивідендів або припинення виплати – нездатність вчасно здійснити платежі кредиторам – нездатність дотримуватися умов договорів позики – перехід від кредитних операцій з постачальниками до операцій на умовах оплати за фактом постачання – нездатність отримати фінансування для розробки важливих нових продуктів або для здійснення інших важливих інвестицій
Операційні	<ul style="list-style-type: none"> – втрата ключового управлінського персоналу без належної заміни – втрата основного ринку, франшизи, ліцензії або основного постачальника – проблеми з робочою силою або дефіцит важливих матеріалів
Інше	<ul style="list-style-type: none"> – невідповідність законодавчим вимогам щодо капіталу та іншим законодавчим вимогам

Стан вивчення проблеми. Вирішення зазначених проблем потребує ґрунтовного вивчення теоретичних розробок та практичного досвіду застосування процедур аналізу для визначення обґрунтованості припущень щодо безперервності діяльності суб'єктів підприємництва.

Наразі, оцінювання безперервності діяльності підприємств у більшості випадків ґрунтується саме на розрахунку та оцінюванні системи фінансових показників діяльності. При цьому, перевага надається визначенню на підставі показників фінансової звітності розрахункових значень коефіцієнтів фінансової стійкості, платоспроможності, ліквідності, рентабельності та ділової активності. Водночас, окремі групи користувачів фінансової інформації зацікавлені в оцінюванні значень інтегральних показників, що ґрунтуються на поєднанні у відповідних моделях оціночних значень як облікових, так і ринкових оцінок діяльності підприємств та її результатів.

Зазначені показники розраховуються станом на певну дату або за визначений період. Отримані результати порівнюються з відповідними значеннями попередніх періодів, а також з критичними значеннями.

Поруч з цим, за допомогою аналітичних прийомів досліджуються абсолютні значення показників, пов'язаних з рухом грошових коштів, динамікою фінансових результатів діяльності, змінами в обсягах активів та джерел їх фінансування.

Оцінка управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності пов'язана із судженням у конкретний момент часу про майбутні результати подій або обставин, що є невизначеними за своєю суттю [1].

Міжнародні стандарти аудиту виділяють фінансові, операційні та інші події та обставини, які окремо або разом здатні породжувати сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства (див. табл.1).

Зазначені обставини мають бути детально проаналізовані аудитором під час для формування об'єктивного аудиторського висновку.

Одним з методів аудиторського дослідження перспектив безперервної діяльності підприємств є застосування аналітичних процедур. Це потребує розробки методичних підходів до розв'язання проблем щодо визначення змісту процедур аналізу, що можуть бути використані, та оцінювання їх результатів.

Проте, на наш погляд, для оцінювання перспектив безперервності діяльності підприємства, необхідно брати до уваги результати аналізу співвідношень як фінансових, так і не фінансових показників.

Мета дослідження. Метою дослідження, результати якого викладені у статті, є визначення основних напрямків застосування аналітичних аудиторських процедур для отримання інформації щодо об'єктивності припущень про безперервність діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Результати досліджень, присвячених проблемам аудиторської оцінки припущень щодо безперервності діяльності підприємств викладено в роботах закордонних (Р. Адамса, А. Аренса, Й. Бетге, Ф. Дефліза, С. Бичкової, І. Богатої, Ю. Данилевського) та вітчизняних науковців (Р. Костирка, О. Петрик, І. Пилипенка, О. Редька, В. Сопка та ін.).

Зокрема, Н. Шалікова відзначає необхідність більш чіткого викладення принципів вирішення окремих питань, щодо яких в міжнародних стандартах аудиту відсутні конкретні методичні рішення, що є абсолютно обґрунтованим з точки зору можливих відмінностей в національному законодавстві (наприклад, дотримання принципу безперервності діяльності) [3, с. 156]

У дисертації І. Белоусової, виконаній за темою "Аудиторська діагностика безперервності діяльності підприємств", висловлені пропозиції щодо процедур діагностики безперервності діяльності, яку пропонується

виконувати експрес- і фундаментальним діагностуванням упродовж усіх етапів аудиту фінансової звітності, що посилює доказову базу та обґрунтованість аудиторської думки. Також науковець розробила методичні положення аудиторської діагностики безперервності діяльності підприємств й оцінки якості її результатів, що сприяє підвищенню ефективності організації та здійснення аудиту фінансової звітності [2, с. 6].

Водночас, слід відзначити відсутність цілісного підходу до застосування аналітичних процедур для отримання аудиторських доказів стосовно перспектив безперервної діяльності підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Наразі існує достатньо широкий спектр методичних прийомів аналізу, які можуть бути використані для оцінки можливостей безперервної діяльності.

Для вирішення проблеми вибору процедур, які можуть забезпечити формування адекватного професійного судження аудитора стосовно досліджуваного питання, необхідно врахувати низку аспектів, серед яких:

- коло користувачів інформації про перспективи безперервної діяльності підприємства та їх інформаційні інтереси;
- можливість використання аналітичних процедур для задоволення інформаційних потреб користувачів інформації;
- доступність інформації, необхідної для застосування аудиторських процедур.

Серед користувачів інформації про можливість безперервної діяльності підприємств найбільшу зацікавленість в результатах відповідного дослідження мають інвестори (реальні та потенційні), власники та кредитори.

Інформаційні інтереси інвесторів пояснюються їх потребою у забезпеченні стабільного доходу на вкладені у підприємство інвестиції протягом тривалого періоду. Рівень такого доходу залежить від спроможності підприємства генерувати позитивні грошові потоки. Саме аналіз спроможності забезпечувати необхідні грошові потоки в обсягах, які відповідають вимогам інвесторів, матиме ключове значення для прийняття ними відповідних рішень. Саме тому, для задоволення потреб цієї категорії користувачів інформації, під час оцінювання перспектив безперервної діяльності підприємства аудитор має оцінювати динаміку і структуру грошових потоків.

Власники підприємства зацікавлені, з одного боку, у збереженні власності, здатної забезпечувати отримання необхідного рівня прибутку. З іншого боку, постійно зростає потреба власників у залученні додаткового капіталу, необхідного для забезпечення зростання діяльності підприємства і, відповідно, - добробуту власника.

З метою задоволення потреб цієї категорії користувачів інформації, аудитор для оцінювання перспектив безперервної діяльності підприємства має оцінити здатність підприємства не лише генерувати позитивні грошові потоки, але й ефективність його діяльності.

Таким чином, користувачі інформації про безперервність діяльності підприємства зацікавлені у всебічній оцінці фінансового стану підприємства, ефективності використання ним своїх ресурсів та джерел їх утворення.

Аналітичні процедури, що можуть бути виконані аудитором, передбачають порівняння фінансової інформації підприємства з:

- зіставною інформацією за попередні періоди;
- передбачуваними результатами діяльності підприємства чи прогнозами аудитора;
- аналогічною галузевою інформацією.

Крім цього, аналітичні процедури можуть також включати аналіз зв'язків між елементами фінансової інформації, а також між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією (МСА, 443).

Для отримання аудиторських доказів стосовно безперервності діяльності підприємства шляхом застосування аналітичних процедур, аудитором необхідно розглянути низку аспектів, серед яких:

- 1) цілі аналітичних процедур і ступінь довіри до них;
- 2) характер діяльності підприємства і ступінь деталізації інформації про неї;

3) наявність інформації фінансового і не фінансового характеру;

4) достовірність наявної інформації;

5) відповідність наявної інформації завданням дослідження безперервної діяльності підприємства;

6) надійність джерел отримання інформації;

7) порівняльність наявної інформації;

8) знання, отримані під час попередніх аудиторських перевірок.

Результати аналізу ефективності діяльності та спроможності генерувати необхідні обсяги грошових потоків в рамках оцінювання перспектив безперервної діяльності підприємства можуть бути корисними і для його кредиторів. Інформаційні потреби цієї групи користувачів інформації пояснюються їх зацікавленістю у можливості повернення як основної суми позики, так і відсотків, що мають бути сплачені за користування нею.

Для отримання результатів аналізу можливості безперервної діяльності підприємства, в яких зацікавлені різні групи користувачів, аудитор має не лише оцінити динаміку окремих показників протягом визначеного періоду, але й визначити чинники, що її спричинили. З цією метою аудитором необхідно ідентифікувати самі чинники, оцінити характер і ступінь їх впливу.

Водночас, аудитором має проаналізувати значення інтегральних показників, що характеризують можливість підприємства своєчасно і повністю сплачувати заборгованість, здатність генерувати грошові потоки, ефективно використовувати наявні ресурси.

Для розв'язання наведених та інших завдань, пов'язаних з оцінкою безперервної діяльності підприємства, аудитор може використовувати методичні прийоми загального аналізу, аналізу впливу чинників на результативний показник, а також прийоми співставлення та тлумачення економічного змісту залежності фінансових і не фінансових даних.

Застосування зазначених процедур аналізу передбачає необхідність формування відповідного інформаційного забезпечення.

Основним джерелом інформації, що може бути використана для аналізу безперервної діяльності підприємства, є фінансова звітність. Водночас, аудитор має звертати увагу на інформацію, що ґрунтується на загальноекономічних показниках (індекс інфляції, курси іноземних валют), показниках інтегральної оцінки кредитоспроможності підприємства, що надаються рейтинговими агентствами, ринкових показниках, що знаходять відображення в динаміці вартості цінних паперів підприємства тощо.

Зазначена інформація у своїй більшості є доступною для широкого кола користувачів, що дозволяє оптимізувати самі процедури аналізу.

Проте, для задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів аудитор під час оцінювання безперервності діяльності підприємств аудитором має також співставляти характеристики діяльності підприємства, які мають різну природу.

Зокрема, оцінюючи позитивну динаміку значень показників рентабельності функціонування підприємства, аудитором може дійти висновку щодо можливості функціонування підприємства протягом тривалого часу (наприклад, протягом періоду понад один рік після дати звітності). З іншого боку, зростання рентабельності діяльності може пояснюватися впливом інфляційного чинника на вартість реалізованої підприємством продукції при одночасному зниженні кількості її фізичних одиниць через появу нового продукту у конкурентів.

Позитивна динаміка вартості акцій підприємства на фондовому ринку може свідчити про позитивні тенденції в очікуваннях потенційних і реальних інвесторів стосовно перспектив його безперервної діяльності. Водночас, причиною таких очікувань може стати зростання прибутку в розрахунку на одну акцію протягом тривалого періоду. Якщо зростання обсягу прибутку на одну акцію відбулося під впливом зростання прибутку від операційної діяльності, така динаміка може бути оцінена позитивно.

Водночас, збільшення величини прибутку внаслідок істотного впливу реалізації основних засобів чи припинення діяльності окремих збиткових підрозділів підприємства може поставити під сумнів безперервність діяльності.

Під час аналізу можливості безперервної діяльності аудитор має співставляти результати функціонування підприємства з галузевими значеннями відповідних показників, що дасть змогу оцінити його певні переваги і недоліки порівняно з показниками галузі. Так, наприклад, у випадку зростання позитивних грошових потоків від операційної діяльності підприємства більшими темпами, ніж в цілому по галузі, можна зробити висновок про те, що підприємство здатне залучати додатковий капітал, що може бути наданий потенційними інвесторами.

Водночас, висока рейтингова оцінка кредитоспроможності підприємства може свідчити про те, що відсутні економічні передумови припинення його безперервної діяльності. Водночас, аудитору слід взяти до уваги той факт, що будь-які рейтингові оцінки ґрунтуються на інформації, одержаній у попередні періоди. Крім цього, основою рейтингової оцінки може стати лише інформація, яка є загальнодоступною і не враховує дані, якими володіють внутрішні користувачі (інсайдерська інформація). Тому, при оцінюванні перспектив безперервної діяльності підприємства аудитору необхідно враховувати ймовірність існування фактів, які не є загальновідомими, але могли б вплинути на аудиторське судження.

Ще одним аспектом аудиторської оцінки безперервності діяльності підприємства, що може бути виконана шляхом застосування аналітичних процедур, є оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємства. За допомогою аналізу аудитор може дослідити результативність прийнятих рішень шляхом визначення їх впливу на результати діяльності.

Ступінь довіри аудитора до результатів виконаних ним аналітичних процедур, зокрема під час оцінювання перспектив безперервності діяльності підприємства, залежить від наступних чинників:

- 1) суттєвості інформації, яка використовується для дослідження;
- 2) інших процедур, спрямованих на вирішення проблем оцінювання безперервності діяльності;
- 3) точності прогнозування результатів виконання аудиторських процедур;
- 4) оцінок аудиторського ризику.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Використання аналітичних процедур для аудиторської оцінки перспектив безперервної діяльності підприємств потребує врахування низки організаційних та методичних аспектів, які визначаються інформаційними потребами користувачів відповідної інформації, особливостями підготовки та використання інформаційного забезпечення аналізу, а також ступенем довіри аудитора до результатів їх застосування.

Результати проведеного дослідження свідчать про можливість ефективного застосування в оцінюванні безперервності діяльності підприємств аналітичних процедур, що ґрунтуються на використанні інформації як фінансового, так і не фінансового характеру.

Зазначене дає можливість сформулювати професійне судження аудитора стосовно досліджуваної проблеми, що сприятиме прийняттю адекватних управлінських рішень користувачами відповідної інформації.

Водночас, подальших досліджень потребують проблеми застосування аналітичних процедур для оцінювання безперервності діяльності підприємств різних галузей і сфер діяльності, а також врахування в аналізі інформації нефінансового характеру.

Список використаної літератури:

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.
2. Белоусова І.М. Аудиторська діагностика безперервності діяльності підприємств : Дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / І.М. Белоусова; - 2009. 3. Шалімова Н.С.. Розширення вимог до обов'язкового аудиту та форматів аудиторських висновків за його наслідками // Економіка Крима. – 2010р. – №2(31). – С. 153-157.

ШЕРСТЮК Олександр Леонідович – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету