

УДК 657.1

9. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Мултанівська Т. В.,

к.е.н., доцент кафедри контролю і аудиту

Харківський національний економічний університет ім. Семе́на Кузне́ця

Горяєва М. С.,

ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку

Харківський національний економічний університет ім. Семе́на Кузне́ця

БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ В АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. У статті розглянуто теоретичні підходи щодо визначення поняття безперервності діяльності як фундаментальної основи функціонування підприємства. Запропоновано перелік аудиторських процедур для отримання достатніх та прийнятних доказів безперервності діяльності в ході аудиту фінансової звітності. Надана класифікація факторів впливу на припущення безперервності діяльності.

Ключові слова: безперервність діяльності, принцип, припущення, аудит безперервності діяльності, внутрішні та зовнішні фактори.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання зростає попит на достовірну інформацію про перспективи розвитку підприємства. Аудит є основним інструментом підвищення якості інформації, що надається у фінансовій звітності. Він постійно стикається з низкою проблем, головними серед яких є: недосконалість нормативного-правового регулювання аудиту; низький рівень якості аудиторських послуг; відсутність науково обґрунтованих методик проведення аудиту, що ускладнює практичне його виконання. В умовах економічної кризи, збільшення випадків банкрутств підприємств особливої уваги заслуговує питання про довіру користувачів до фінансової звітності. Значення аудиту як інструменту захисту інтересів користувачів фінансової звітності в умовах високого ступеня економічної невизначеності полягає в оцінці перспектив функціонування суб'єктів

господарювання, які є замовниками аудиту, і своєчасному інформуванні зацікавлених осіб про наявні ризики, що здатні впливати на його фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки, а тим самим і на безперервність діяльності. Аудиторська оцінка дотримання припущення безперервності діяльності направлена на виявлення ознак, що свідчать про загрозу функціонування підприємства, та є складним аспектом аудиторської практики. Актуальність дослідження зумовлена тим, що аудитор в ході аудиту фінансової звітності повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо припущення безперервності діяльності для формування думки незалежного аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність безперервності діяльності в аудиті досліджувалася у працях західних авторів: Р. Адамса, А. Аренса, Ф. Л. Дефліз, Г. Р. Дженика, В. М. О'Рейлі, М. Б. Хірша, Р. Доджа, Дж. К. Лоббека, Дж. Робертсона тощо. Ці положення отримали подальший розвиток у працях вітчизняних та російських науковців, таких як І. Белоусова, С. Бичкова, Я. Гринчишин, А. Гізятова, І. Дмитренко, Н. Дорош, Р. Костирко, М. Кутер, О. Петрик, М. Пятов, О. Редько, В. Рудницький, Я. Соколов, В. Суйц, В. Фоменко, А. Шеремет та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На нашу думку, незважаючи на цінні результати досліджень безперервності діяльності, багато питань аудиту даного об'єкта потребують більш глибокого дослідження, особливо в кризовий період. У наукових працях наводяться різні підходи до визначення поняття даної категорії. Слід звернути увагу на те, що на сьогодні відсутні методики проведення аудиту безперервності діяльності, немає чітких нормативних та методичних рекомендацій щодо застосування аудиторських процедур для оцінки дотримання припущення про безперервність діяльності. У зв'язку з цим виникає необхідність теоретичного обґрунтування та подальшого дослідження використання аудиторських процедур в аудиті безперервності діяльності за етапами та стадіями аудиту фінансової звітності, а також факторів, які впливають на

припущення безперервності діяльності.

Метою статті є уточнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з підтвердження дотримання припущення безперервності діяльності в ході аудиту фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Безперервність діяльності є одним з принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відповідно до якого підприємство розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у найближчому майбутньому. Воно не має ні наміру ні потреби ліквідуватися, ні припиняти діяльність чи шукати захисту від кредиторів. При цьому його активи та зобов'язання обліковуються, ґрунтуючись на тому, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити свої зобов'язання, продовжуючи звичайну діяльність.

У законодавчих та нормативних джерелах відсутня єдина точка зору щодо визнання терміну безперервності діяльності в якості принципу чи припущення. Причина цього, за думкою І. М. Дмитренко та І. М. Белоусової, криється в значній незгодженості понятійного апарату, відсутності уніфікованості та усвідомлення значущості фундаментальних положень в частині застосування принципів бухгалтерського обліку [1].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) визначають безперервність діяльності в якості припущення [2]. У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів зазначено, що, як правило, фінансова звітність складається на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в найближчому майбутньому [3].

Таким чином, припускається, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності. Втім, якщо підприємство не розкриває цю інформацію в примітках до фінансової звітності, то встановити такі факти звичайним користувачам звітності проблематично.

Нормативне закріплення і визнання припущення безперервності в якості фундаментального принципу складання фінансової звітності, що є

одним з важливих об'єктів аудиту, знайшло своє відображення у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2014 року (МСА) 570 «Безперервність». Але у ньому не надається поняття безперервності діяльності [4].

Безперервність діяльності підприємства, як принцип, у вітчизняному обліку закріплений у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [5] та у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Для більш детального дослідження понять «принцип» та «припущення» перш за все слід звернутися до словників. Словник української мови визначає принцип як основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і т. ін. [6].

За Тлумачним словником сучасної російської мови Д. Н. Ушакова значення терміна «принцип» походить від латинського *principium* – початок, що означає «основний початок, на якому побудована якась наукова система, теорія, політика, устрій» [7, с. 532].

За словником В. Даля поняття «принцип» тлумачиться так: принцип (нім. *Prinzip*, фр. *principe*, лат. *principium*) – науковий або моральний початок, підстава, правило, основа, від якої не відступають [8, с. 431].

У Філософському словнику під ред. І. Т. Фролової принцип – це першооснова, головна ідея, основне правило поведінки. Принцип є центральним поняттям, основою системи, що являє собою узагальнення і розповсюдження будь-якого положення на всі явища тієї області, із якої даний принцип абстрагований [9, с. 294].

Значення поняття «принцип» за словником Брокгауза та Ефрона: принцип або початок (*principium*, αρχή) — то, чим об'єднується в думці та у дійсності відома сукупність фактів [10].

За словником Т. Ф. Єфремової термін «принцип» – це основне, вихідне положення будь-якої наукової системи, теорії, політичного устрою і т. д.

(основний закон будь-якої точної науки) [11].

За визначеннями у перелічених словниках виходить загальне визначення поняття «принцип» – це початок, основа, на чому базується що-небудь, у даному випадку початок чи основа бухгалтерського обліку.

Термін «припущення» за словником Т. Ф. Єфремової трактується як уявне допущення; здогадка, розуміння про можливість вірогідності чого-небудь [11]. За словником С. І. Ожегова: припущення – здогадка, гіпотеза [12].

За словником Д. Н. Ушакова припущення – це: 1) попереднє судження, здогадка про що-небудь, яка не підтверджена стійкими доказами; 2) думка, розуміння, що не перейшли ще до кінцевого наміру [7].

Економічний словник узагальнив припущення як загальноновизнані основоположні принципи, застосування яких передбачається при веденні бухгалтерського обліку [13].

Як вважає Ю. В. Герасимова принципи – це вихідні положення обліку, які постійно розвиваються. Вони є потенціалом для вирішення практичних завдань, що є основою всіх наступних тверджень. Припущення, вважає науковець, це базовий принцип, який не змінюється під впливом зовнішніх і внутрішніх умов господарювання економічного суб'єкта, який закладений при встановленні обліку в компанії [14, с. 53].

У науковій літературі, як і в законодавчо-нормативній базі, також існують різні точки зору щодо підходів до визначення поняття безперервності діяльності.

Таблиця 1

Визначення поняття безперервності діяльності

Автор	Визначення	Підхід
Астахов В. П. [15, с. 14]	Безперервність діяльності, або принцип триваючої діяльності, виходить з припущення, що підприємство, раз зареєструвавшись, не ставить своєю метою самоліквідуватися в найближчій чи віддаленій перспективі	принцип
Бичкова С. М., Бадмаєва Д. Г. [16]	Безперервність діяльності означає, що організація нормально функціонує і збереже свої позиції на ринку в найближчому майбутньому, погашаючи зобов'язання перед постачальниками, споживачами та іншими	принцип

	партнерами в установленому порядку. Цей принцип обумовлює необхідність ув'язування активів організації з її майбутньою вартістю, яка може бути отримана за допомогою цих активів	
Булатов А. С. [17, с. 37]	Принцип безперервності діяльності виходить з того, що організація є функціонуючою	принцип
Великий бухгалтерський словник [18]	Припущення безперервності діяльності означає, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і в неї відсутній намір ліквідації або суттєвого скорочення діяльності	припущення
Дмитренко І. М., Белоусова І. М. [1, с. 34]	припущення безперервності означає, що підприємство не має передумов і намірів реалізувати всі активи, має змогу погасити всі поточні зобов'язання протягом принаймні 12 місяців, наступних за звітною датою	припущення
Єрофеева В. А., Піскунов В. А., Бітюкова Т. А. [19]	Припущення безперервності діяльності – основний принцип підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності. У відповідності з ним зазвичай передбачається, що особа, яка перевіряється, буде продовжувати здійснювати свою фінансово-господарську діяльність протягом 12 місяців року, наступного за звітним, і не має наміру або потреби в ліквідації, припинення фінансово-господарської діяльності або звернення за захистом від кредиторів	припущення
Єфремова А. А. [20]	Припущення безперервності діяльності – основне припущення, обов'язкове при формуванні облікової політики та бухгалтерської (фінансової) звітності організації. Це припущення передбачає, що облік ведеться, а звітність складається виходячи з припущення, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і в неї відсутні наміри і необхідність ліквідації або суттєвого скорочення діяльності і, отже, зобов'язання перед власниками (у частині дивідендів), так і перед кредиторами (у частині виконання взятих перед ними зобов'язань) будуть погашатися у встановленому порядку	припущення
Ковальов В. В. [21]	Постулат бухгалтерського обліку, який визначає передбачуваність і стабільність економічних відносин і, зокрема, принципову можливість застосування в обліку історичних цін	постулат
Ковальова О. В. [22]	Можливість продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (не менше 12 місяців, наступних за звітним періодом) і виконувати свої зобов'язання	припущення
Кутер М. І. [23, с. 183]	Згідно з принципом безперервності діяльності припускається, що тривалість роботи господарського підприємства не обмежена в часі. Однак керівникам та іншим зацікавленим сторонам періодично потрібно знати, як йдуть справи в організації	принцип
Ніколаєва С. А. [24, с. 82]	Припущення безперервності діяльності організації передбачає, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і в неї відсутні	припущення

	наміри і необхідність ліквідації або скорочення діяльності, а отже, зобов'язання будуть погашатися у встановленому порядку	
Палій В.Ф. [25, с. 21]	Безперервність діяльності підприємства виходить з того, що бухгалтерський облік здійснюється, а звітність складається в припущенні, що у підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати господарсько-фінансову діяльність в найближчому майбутньому	припущення
Терехова В. А. [26, с. 277]	Безперервність діяльності стосовно облікової політики означає, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і не має наміру її ліквідувати або суттєво скоротити масштаби	припущення
Фоменко В.О. [27, с. 192]	принцип безперервності діяльності підприємства полягає в тому, що економічний суб'єкт буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (не менш 12 місяців, що впливають за звітним періодом), і в нього відсутні наміри чи необхідність ліквідації, істотного скорочення діяльності а, отже, активи й зобов'язання цього економічного суб'єкта обліковуються відповідним чином	принцип

Як видно з даних табл. 1, частина науковців (В. П. Астахов, С. М. Бичкова, Д. Г. Бадмаєва, А. С. Булатов, М. І. Кутер, В. О. Фоменко визначають безперервність як принцип, частина дослідників (В. А. Єрофєєва, Т. А. Бітюкова, І. М. Дмитренко, І. М. Белоусова, А. А. Єфремова, О. В. Ковальова, С. А. Ніколаєва, В. Ф. Палій, В. А. Терехова) – як припущення.

Здійснивши аналіз понятійно-термінологічний апарату, автори вважають, що у контексті безперервності діяльності у бухгалтерському обліку та аудиті підходи «принцип» та «припущення» не суперечать, а доповнюють один одного. У бухгалтерському обліку відносно безперервності діяльності слід більше зосереджуватися як на принципі, тобто обов'язковому для виконання, що не припускає варіативності і зазначає єдиний можливий спосіб відображення фактів господарської діяльності. А припущення більш підходить для розгляду з позиції аудиту, як попереднє судження, гіпотеза, що не підтверджене достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

Я. В. Соколов називає безперервність діяльності дуже своєрідним принципом, «...він суперечить здоровому глузду: кожна людина знає, що

вона помре, і всі люди рано чи пізно помруть теж, тим більш завод, магазин, салон і т. п. не можуть існувати постійно. І, тим не менш, цей принцип вважається одним з основних...» [28, с. 34]. Автори погоджуються з цим висловом, вважаючи, що підприємство не може існувати вічно, проходячи усі стадії життєвого циклу. В сучасних умовах це пояснюється цілою низкою причин, таких як спад виробництва, інфляція, соціальна напруга, що є наслідком економічної кризи, яка супроводжується стратегічною невизначеністю, нестабільністю організаційного середовища, збільшенням інтенсивності змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, уповільненням темпів зростання та обмеженістю ресурсів.

За думкою М. Л. Пятова, принцип безперервності діяльності є ключовою концепцією сучасною бухгалтерської теорії і практики усього світу. Він також є одним з основних базових положень російського бухгалтерського законодавства, у якому передбачено, що облікова політика фірми повинна формуватись виходячи з припущення безперервності діяльності. [29, с. 87-92]. М. І. Кутер вважає, що безперервність як принцип, формує процедуру ведення бухгалтерського обліку [23, с. 77]. Т. О. Терентьева відносить даний принцип до оціночних [30, с. 58].

Принцип безперервності в більшості проаналізованих авторами літературних джерел, нормативних актах та стандартах трактується однаково та зводиться до того, що діяльність підприємства буде безперервною, це визначає підходи до оцінки його активів і зобов'язань.

На думку авторів, безперервність діяльності є принципом постійно діючого підприємства, яке будує свою облікову політику виходячи з припущення, що воно не має наміру ліквідуватися в найближчому майбутньому. Ми вважаємо, що безперервність є не тільки методологічним принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а й постулатом сприйняття того, що підприємство спрямоване на продовження і розвиток своєї діяльності у майбутньому, ніяк її не обмежуючи.

Достовірність інформації у фінансовій звітності є обов'язковою

умовою її оприлюднення. Не останню роль в цьому має інформація про дотримання припущення безперервності діяльності підприємства, як об'єкту діагностування в аудиті, що здійснюється для забезпечення відповідного якісного рівня аудиту фінансової звітності з погляду на потреби її користувачів. Актуальність аудиту безперервності діяльності підприємств в Україні зумовлена:

необхідністю зміни системи аудиту та підвищення вимог щодо його якості, і, як результат, вжиття жорстких заходів регулювання як ринку цінних паперів, так і ринку аудиторських послуг;

обов'язковістю аудиту безперервності діяльності підприємств за МСА;
збільшенням недовіри населення до діяльності підприємств;

занепадом та незахищеністю підприємств, що супроводжується банкрутствами та рейдерськими захопленнями.

Відповідно до МСА 570 «Безперервність» аудит безперервності діяльності підприємств повинен проводитися з метою забезпечення впевненості користувачів в тому, що прийняті ними управлінські рішення мають під собою обґрунтовану і об'єктивну основу, яка залежить від вчасності попередження аудитором про небезпеку, що загрожує, неупередженості аудитора та ретельності роботи його як професіонала.

Тому аудит безперервності діяльності є одним з обов'язкових елементів аудиту фінансової звітності.

В ході аудиту безперервності діяльності аудитор повинен:

а) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом підприємства припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності;

б) ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, зробити висновок, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність;

в) визначити наслідки для аудиторського звіту [4, с. 586].

При здійсненні аудиту дотримання припущення безперервності діяльності підприємства аудитором можуть застосовуватися різні методи, способи та технології обробки інформації, що забезпечить виконання вимог МСА 570 «Безперервність».

У першу чергу постає питання, чи є наміри в управлінського персоналу ліквідувати підприємство, припинити діяльність або застосовувати альтернативи. І тільки після розкриття цих питань слід переходити до аналізу інформації з метою виявлення подій або обставин, що можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності.

Аудитор повинен зібрати за допомогою проведення аудиторських процедур достатню кількість аудиторських доказів з метою висловлення коректної думки щодо безперервної діяльності підприємства. При цьому найбільш доцільними вважається опитування (анкетування чи тестування), спостереження, запит (підтвердження).

Аудиторські процедури безперервності діяльності необхідно організувати в чіткій послідовності дій з отриманням результатів у вигляді аудиторських доказів (табл. 2).

Таблиця 2

Аудиторські процедури при аудиті безперервності діяльності за етапами аудиту фінансової звітності

Етапи	Стадії	Аудиторські процедури
I. Преаудит	1. Знайомство з бізнесом клієнта (в частині безперервності діяльності)	Аналіз засновницьких документів і складу власників; опитування тих кого наділено найвищими повноваженнями про наміри щодо безперервності діяльності; аналіз організаційної структури підприємства; внутрішньогалузевий аналіз; аналіз конкурентоспроможності; оцінка взаємовідносин з постачальниками та покупцями; розрахунок і аналіз розміру чистих активів; попередній розрахунок і аналіз показників фінансового стану; горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати (попередній аналіз); тестування системи внутрішнього контролю
	2. Складання листа-	Запит про безперервність діяльності до

	зобов'язання (в частині аудиту безперервності діяльності)	управлінського персоналу (відповідь на запит про оцінку управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність та складання анкети стосовно припущення безперервності діяльності)
II. Планування аудиту	1. Визначення загальної стратегії і розробка плану (в частині аудиту безперервності діяльності)	Аналіз основних положень договорів (значних правочинів) об'єкта перевірки; аналіз змін у нормативних документах з бухгалтерського обліку й оподаткування; аналіз відхилень показників діяльності підприємства;
	2. Розробка програми аудиту безперервності діяльності	розробка програми аудиту безперервності діяльності та узгодження її з клієнтом
III. Перевірка по суті	1. Процедури з оцінки ризиків безперервності діяльності	Аналіз подій або умов, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності: горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати (детальний аналіз); аналіз динаміки обсягу продаж; аналіз динаміки чистого оборотного капіталу; аналіз можливості реалізації активів; аналіз можливості одержання кредитів; аналіз можливості зниження (припинення) витрат (аналіз упущеної вигоди) та інше
	2. Оцінювання оцінки управлінського персоналу	Оцінювання аудитором оцінки управлінського персоналу припущення про безперервність діяльності підприємства та здійснення додаткових аудиторських процедур
	3. Оцінка дотримання припущення безперервності діяльності	Аналіз дотримання припущення безперервності діяльності за багатофакторними моделями (моделі Альтмана, Таффлера, Бівера, Р. Сайфуліна та Г. Кадикова, О. Терещенка та інші)
IV. Заключний етап	1. Листування з управлінським персоналом та тих, кого найвищими повноваженнями	Остаточний аналіз показників фінансового стану. Аналіз та оцінка достатності (кількісної та якісної) аудиторських доказів у листі-повідомленні управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо формування думки незалежного аудитора стосовно безперервності діяльності
	3. Формування аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора)	Аналіз обґрунтованості висновків аудитора при формуванні думки незалежного аудитора про достовірність показників фінансової звітності стосовно безперервності діяльності

Аудит безперервності діяльності починається на етапі предаудиту, на якому аудитор у ході знайомства з клієнтом та його бізнесом обов'язково проводить попередній аналіз фінансового стану, у тому числі аналіз

платоспроможності.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності» вимагає, щоб управлінський персонал обов'язково здійснював оцінку здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність. У свою чергу, МСА 570 «Безперервність» відокремлює чинники, які впливають на здійснення управлінським персоналом такої оцінки (рис. 1).

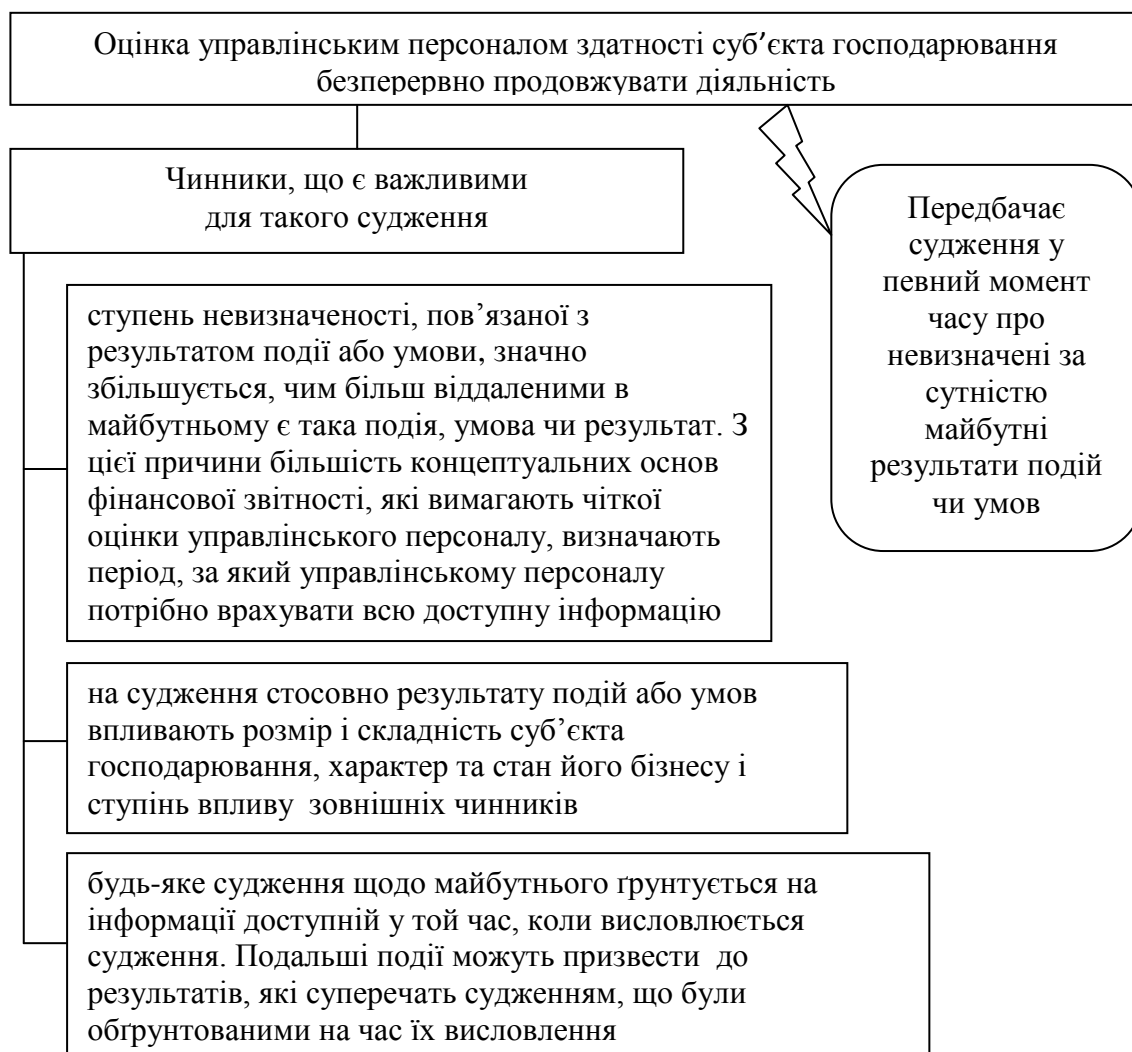


Рис. 1. Чинники, що впливають на оцінку управлінським персоналом здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність [4, с. 585]

Управлінський персонал повинен здійснювати таку оцінку на безперервній основі. Рішення про безперервність діяльності управлінський персонал виносить на підставі вивчення всієї доступної інформації і наміру про найближче майбутнє в межах не менше 12 місяців від звітної дати, для

чого йому потрібно проаналізувати показники поточної та очікуваної рентабельності, платоспроможності, графіки погашення зобов'язань, джерела фінансування, іншу інформацію.

Як показує практика, наміри управлінського персоналу можуть бути різними, і під час буває таке, що, незважаючи на позитивні показники фінансового стану, подальша діяльність підприємства може бути невизначеною під впливом внутрішніх або зовнішніх факторів. І навпаки, при будь-яких оптимістичних намірах управлінського персоналу стосовно подальшої діяльності підприємства та негативних фінансових показниках, існує висока вірогідність того, що підприємство не зможе дотриматися у найближчому майбутньому принципу безперервності діяльності.

Аудитор повинен перевірити, чи виконав управлінський персонал попередню оцінку здатності підприємства безперервно продовжувати свою діяльність, як того вимагає МСА 570 «Безперервність» [4, с. 586]. З цією метою на етапі предаудиту складається запит про безперервність діяльності до управлінського персоналу.

На етапі планування аудиторською фірмою розробляється та узгоджується з управлінським персоналом підприємства програма аудиту безперервності діяльності, де визначаються аудиторські процедури для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Аудитором визначаються моделі прогнозування діагностики безперервності, що будуть використовуватися в ході перевірки по суті.

На етапі перевірки по суті здійснюється формування інформаційної бази та проведення оцінки дотримання підприємством припущення безперервності діяльності, яка може виконуватися за допомогою експрес-діагностики та фундаментальної діагностики.

В ході аудиту безперервності діяльності аудитор повинен здійснити оцінювання оцінки управлінського персоналу припущення про безперервність діяльності підприємства.

Існують події або умови (фактори), які окремо або в сукупності можуть

поставити під значний сумнів припущення про безперервність діяльності. Їх перелік не міститься у нормативних документах з бухгалтерського обліку, але надається у МСА 570 «Безперервність». Цей перелік на практиці може змінюватися та доповнюватися, оскільки наявність ознак одного або кількох прикладів не завжди означає, що існує суттєва невизначеність. МСА 570 поділяє такі фактори на фінансові, операційні та інші [4, с. 591-592].

Автори вважають, що з точки зору практики, фактори впливу на припущення про безперервність діяльності можна класифікувати на зовнішні та внутрішні (рис. 2).

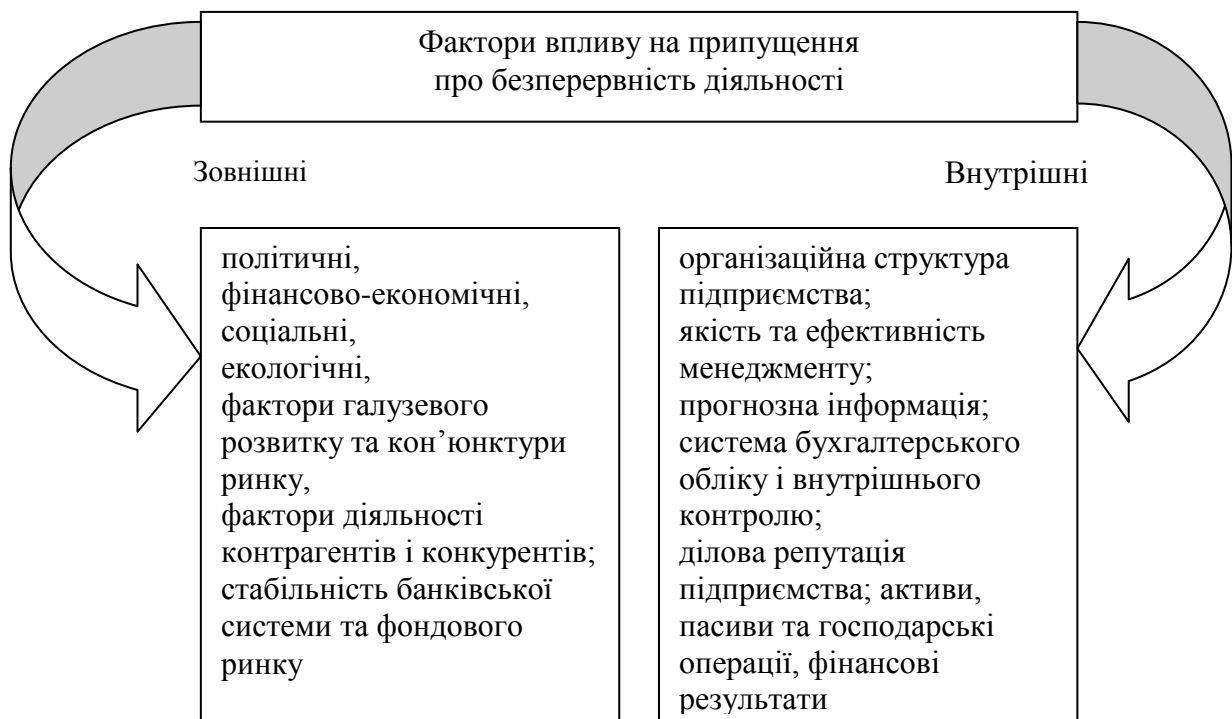


Рис. 2. Фактори, що впливають на припущення про безперервність діяльності

Застосування такої класифікації факторів впливу, на наш погляд, дає змогу управлінському персоналу детальніше провести оцінку безперервності діяльності. Аудиторам це дозволить якісно виконати обов'язкову аудиторську процедуру, – оцінити оцінку управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. При виконанні цієї аудиторської процедури здійснюється допоміжний аналіз

відповідей управлінського персоналу, наданих ним в анкеті стосовно припущення безперервності діяльності. Аудитор аналізує відповіді за кожним пунктом анкети, зіставляє їх з даними аудиторської перевірки з метою виявлення подій або умов, що можуть загрожувати припущенню безперервності діяльності підприємства.

Висновки за проведеними аудиторськими процедурами в ході аудиту безперервності діяльності на підставі отриманих достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що оформлені у робочих документах, є підставою для узагальнення результатів перевірки та формування аудиторської думки на заключному етапі аудиту.

Слід зауважити, що весь процес аудиторської перевірки безперервності діяльності повинен супроводжуватися моніторингом, метою якого є забезпечення якості проведення аудиторських процедур аудитором (внутрішній контроль якості).

Висновки і пропозиції. В результаті теоретичного обґрунтування підходів до сутності безперервності діяльності визначено, що підприємство, яке функціонує на ринку, не ставить за мету самоліквідуватися або зменшити обсяги діяльності в найближчому майбутньому. Безперервність є постулатом сприйняття того, що підприємство спрямоване на продовження і розвиток своєї діяльності у майбутньому, ніяк її не обмежуючи.

Рівень впевненості користувачів у достовірності фінансової звітності залежить від обґрунтованості думки аудитора не лише про повноту та вірогідність відображення в ній активів, капіталу і зобов'язань, а й про наявність намірів, потреб, можливості ліквідації або суттєвого скорочення обсягів фінансово-господарської діяльності підприємства. Аудиторські процедури, що запропоновано використовувати на всіх етапах аудиту фінансової звітності, дозволять отримати достатні та прийнятні аудиторські докази безперервності діяльності та забезпечать надання інформації про реальну життєздатність підприємства. Підтверджуючи відповідність складання фінансової звітності згідно з визначеною концептуальною

основою, висновок аудитора підсилює довіру до неї та допомагає у прийнятті професійно обґрунтованих рішень широким колам користувачів.

Література:

1. Дмитренко І. М. Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств: [монографія] / І. М. Дмитренко, І. М. Белоусова. Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2010. – 320 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2011 рік), редакція на 12.03.2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010
3. Концептуальна основа фінансової звітності : IASB; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2014 року. Частина I / Пер. з англ. – Київ, Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. – 1018 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Словник української мови Академічний тлумачний словник (1970—1980) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/pruncyp>
7. Ушаков Д. Н. Толковый словарь современного русского языка / Д. Н. Ушаков – М. : «Аделант», 2012. – 800 с.
8. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка: т. II / В. И. Даль. – М. : «Русский язык», 1979. – 779 с.
9. Философский словарь / [под ред. И. Т. Фролова]. – 4-е изд. – М. : Политиздат, 1981. – 445 с.
10. Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона (1890—1907) т. XXV, с. 238 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://ru.wikisource.org/wiki/ЭСБЕ/Принцип>
11. Ефремова Т. Ф. Новый толково-словообразовательный словарь русского языка / Т. Ф. Ефремова. – М. : Издательство: Дрофа, Русский язык, 2000. – 1233 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.efremova.info/word/printsip.html#.WJygcilqO8o>
12. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.ozhegov.com/words/7615.shtml>
13. Экономический словарь [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.moneyball.info/dictionary/>

14. Герасимова Ю. В. Про принцип безперервності діяльності організацій // Міжнародний журнал прикладних і фундаментальних досліджень. – 2009. – № 6 – С. 53-55. [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.rae.ru/upfs/?section=show_article&article_id=249
15. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. / В. П. Астахов. – изд. 9-е. – Москва – Ростов-на-Дону : Издательский центр Март, 2005. – 576 с.
16. Бычкова С. М. Бухгалтерский финансовый учет. / С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева. – М. : изд-во Эксмо, 2008. – 528 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.libros.am/book/read/id/296571/slug/bukhgalterskijj-finansovyjj-uchet>
17. Булатов А. С. Экономика. / Под ред. А. С. Булатова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : 2002. – 896 с.
18. Большой бухгалтерский словарь / Под редакцией А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 1683 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://bukhgalterskiy_slovar.academic.ru/2924
19. Ерофеева В. А. Аудит. Конспект лекций / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.be5.biz/ekonomika/aeva/05.htm#7>
20. Ефремова А. А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А. А. Ефремова. – М. : Вершина, 2006. – 208 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://jurisprudent.site/ucheta-bukhgalterskogo-osnovyi/sebestoimost-upravlencheskogo-ucheta-zatrat.html>
21. Ковалев В. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие. Ч. 1 / В. В. Ковалев. – М. : Проспект, КНОРУС, 2010. – 768 с.
22. Ковалева О. В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий : Учеб. пособ. / О. В. Ковалева. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2000. – 512 с.
23. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета: учеб. пособие / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.
24. Николаева С. А. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету в 2-х томах, т. 2. / С. А. Николаева. – М. : «Аналитика-Пресс», 2000. – 224 с.
25. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник. / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
26. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности / В. А. Терехова. – С-Пб. : Питер, 2003. – 272 с.
27. Фоменко В. О. Вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на безперервну діяльність підприємства / В. О. Фоменко [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_1_191.pdf

28. Соколов Я. В. «Основы теории бухгалтерского учета» / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

29. Пятов М. Л. Допущение непрерывности деятельности в практике бухгалтерского учета / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. – С. 87-92. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://buh.ru/articles/documents/14454/>

30. Терентьева Т. О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм : Дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / Т. О. Терентьева. – СПб., 2002. – 199 с.

Мултановская Т. В., Горяева М. С. Непрерывность деятельности в аудите финансовой отчетности

Аннотация. В статье определены теоретические подходы к определению понятия непрерывности деятельности как фундаментальной основы функционирования предприятия. Предложен перечень аудиторских процедур для получения достаточных и приемлемых доказательств непрерывности деятельности в ходе аудита финансовой отчетности. Предоставлена классификация факторов влияния на допущение непрерывности деятельности.

Ключевые слова: непрерывность деятельности, принцип, допущение, аудит непрерывности деятельности, внутренние и внешние факторы.

Multanivska T.V., Goryaeva M.S. Going concern in the audit of the financial statements

Summary. The paper considers the theoretical approaches to the definition of going concern as a fundamental basis for the functioning of the enterprise. The proposed list of audit procedures to obtain sufficient and appropriate evidence of going concern in the course of the audit of the financial statements. Given the classification of the factors influencing the going concern.

Keywords: going concern, principle, assumption, audit going concern, internal and external factors.