

## АУДИТ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА АНТИКРИЗОВИЙ ФІНАНСОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ПІДПРИЄМСТВ

### AUDIT OF THE GOING CONCERN PRINCIPLE AND ITS IMPACT ON ANTI-CRISIS FINANCIAL MANAGEMENT OF ENTERPRISES

У статті розглянуто вплив аудиторських процедур на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств відповідно до міжнародного стандарту аудиту 570 «Безперервність діяльності». Окремі положення цього стандарту також визначають його практичне застосування в бухгалтерському обліку підприємств. Підприємство в поясненнях до бухгалтерської фінансової звітності має висловити думку про власну здатність продовжувати безперервну діяльність протягом дванадцяти наступних місяців, а аудитор за результатами перевірки бухгалтерської фінансової звітності має сформулювати думку про допущення безперервності діяльності особи, щодо якої здійснюється аудит. Під час складання фінансової звітності управлінським персоналом повинна здійснюватися ідентифікація подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Антикризову спрямованість мають також такі аудиторські процедури, як обговорення з керівництвом підприємства планів щодо усунення наслідків ідентифікованих подій та умов, розгляд пом'якшувальних чинників.

**Ключові слова:** безперервність діяльності, аудит, антикризовий фінансовий менеджмент.

В статье рассмотрено влияние аудиторских процедур на антикризисный финан-

совый менеджмент предприятий в соответствии с международным стандартом аудита 570 «Непрерывность деятельности». Отдельные положения этого стандарта также определяют его практическое применение в бухгалтерском учете предприятий. Предприятие в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности должно выразить мнение о собственной способности продолжать непрерывную деятельность в течение двенадцати последующих месяцев, а аудитор по результатам проверки бухгалтерской финансовой отчетности должен сформировать мнение о допущении непрерывности деятельности лица, касательно которого осуществляется аудит. При составлении финансовой отчетности управленческим персоналом должна осуществляться идентификация событий или условий, которые могут поставить под значительное сомнение способность субъекта хозяйствования непрерывно продолжать деятельность. Антикризисную направленность имеют также такие аудиторские процедуры, как обсуждение с руководством предприятия планов по устранению последствий идентифицированных событий и условий, рассмотрение смягчающих факторов.

**Ключевые слова:** непрерывность деятельности, аудит, антикризисный финансовый менеджмент.

УДК 657.1:658.15

<https://doi.org/10.32843/bses.57-23>

**Гринчишин Я.М.**

к.е.н., доцент кафедри фінансового менеджменту Львівський національний університет імені Івана Франка

**Grynychshyn Yaroslav**

Ivan Franko National University of Lviv

*The article considers the impact of audit procedures on the anti-crisis financial management of enterprises in accordance with the international auditing standard 570 "Going Concern". The purpose of the audit is not only to confirm the reliability of the financial statements of the entity, but also to assist management in bringing the company out of crisis. In national and international standards, the essence and practical application of the concept of going concern differ significantly. In national law, the essence of the principle of continuity and its application in accounting and reporting are significantly narrowed, as it does not provide disclosure in the financial statements of information about significant uncertainties of the enterprise. Certain provisions of the international auditing standard 570 "Going Concern" also determine its practical application in the accounting of enterprises. The entity shall express an opinion on its ability to continue operations for the next twelve months in the notes to the financial statements, and the auditor must form on the assumption of going concern of the enterprise based on the results of audits of financial statements. Management should identify events or conditions that may cast significant doubt on the entity's ability to continue as a going concern, when preparing financial statements. Examples of events or conditions are disclosed in ISA 570 to form a reasonable doubt about continuing activity on an ongoing basis. Audit procedures such as discussion with the company's management of plans to eliminate the consequences of identified events and conditions, additional audit procedures are also anti-crisis. Additional audit procedures, including mitigation considerations, are used to generate audit evidence about events or conditions that may cast doubt on the entity's ability to continue as a going concern. Thus, the using of the principle of continuity has a certain stimulating effect on the prevention of financial crises in the enterprise. The audit of the principle of going concern is not a "passive" reflection of the reporting and financial condition of the enterprise, but becomes an active tool of its anti-crisis financial management.*

**Key words:** going concern, audit, anti-crisis financial management.

**Постановка проблеми.** В умовах постійної динаміки та ускладнення зовнішніх умов здійснення господарської діяльності збільшується ймовірність виникнення фінансової кризи на підприємстві, яка може закінчитися його банкрутством. Стан фінансової кризи суб'єкта господарювання характеризується критично низьким значенням показників платоспроможності, ліквідності, фінансової стійкості. Для успішного подолання кризи необхідне своєчасне застосування менеджерами адекватних дій стратегічного й тактичного характеру. В умовах часових і ресурсних обмежень система управління підприємством потребує ефективного інструменту,

який би забезпечував підтримку прийняття економічно виважених управлінських рішень. Важлива роль у побудові системи антикризового управління належить аудиту, мета якого полягає не лише в підтвердженні достовірності його фінансової звітності суб'єкта господарювання, але й наданні допомоги менеджменту щодо виведення підприємства з кризи. Своєчасне виявлення наявних або потенційних загроз для діяльності підприємства сприяє ефективному реагуванню на них в умовах постійної наявності різних видів ризиків.

Про важливість аудиту в попередженні кризових ситуацій свідчить досвід вивчення при-

чин світової фінансової кризи 2008–2009 рр. Багато рішень приймалось тоді на основі висновків фінансової звітності, щодо якої здійснювався аудит, складених фахівцями відомих аудиторських компаній “PriceWaterHouse & Coopers”, “KPMG” та “Ernst & Young”, які не розглядали відповідних фінансових ризиків [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження сутності принципу безперервності та його аудиту проводять такі науковці, як Т.В. Мултанівська, М.С. Горяєва, В.Д. Краснов, С.В. Козменкова, Л.А. Юдінцева. Однак недостатньо вивченими залишаються проблеми взаємозв'язку аудиторських процедур з антикризовим управлінням суб'єктів господарювання.

**Постановка завдання.** Метою статті є розгляд впливу аудиторських процедур на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств відповідно до міжнародного стандарту аудиту 570 «Безперервність діяльності».

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародними стандартами аудиту [2].

Аудит фінансової звітності компанії дає користувачам такої звітності впевненість у тому, що представлена в ній інформація є достовірною та об'єктивною. Крім того, перевірена кваліфікованими незалежними аудиторами відповідно до міжнародних стандартів фінансова звітність допомагає компаніям отримати доступ до ринків фінансового капіталу та стимулює інвестиції, як внутрішні, так і зовнішні.

Про антикризову спрямованість аудиту можуть свідчити результати опитування фінансових директорів великих приватних компаній. Більша частина зазначила, що аудиторські звіти допомогли їм отримати зовнішнє фінансування. Понад 80% респондентів відповіли, що аудит допоміг їм удосконалити системи фінансового та податкового обліку, а також фінансовий менеджмент загалом [3].

Одним з базових припущень національного й міжнародного бухгалтерського обліку є принцип безперервності, який у взаємозв'язку з іншими принципами бухгалтерського обліку забезпечує повну та достовірну інформацію фінансової звітності. Зацікавлені користувачі (інвестори, позикодавці та інші кредитори), отримуючи якісну інформацію, здійснюють на її основі довгострокові прогнози та приймають відповідні рішення. За рахунок отримання інвестицій, залучення позикових засобів забезпечується динамічний та ефективний розвиток підприємства [4, с. 3].

Визнання припущення безперервності діяльності як одного з базових принципів бухгалтерського обліку спричинило необхідність перевірки його застосовності аудиторами як незалежними

професіоналами задля задоволення вимог зацікавлених користувачів фінансової звітності.

Зростання ролі процедур з перевірки передумови про безперервність діяльності обумовлено інформаційною роллю аудиторських висновків. У період світової економічної кризи 2008–2009 рр. багато компаній, щодо яких було випущено аудиторський висновок з немодифікованою думкою, виявилися на межі банкрутства, що призвело до втрати довіри з боку суспільства до аудиторської діяльності. Задля зменшення ризиків, пов'язаних з проведенням аудиту, Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації (IAASB) прийняла рішення про проведення міжнародних досліджень і громадських консультацій з представниками користувачів звітності. Метою цього проекту було вдосконалення аудиторської діяльності під час виконання двох завдань, таких як задоволення потреб зацікавлених сторін і забезпечення однаковості інформації, що формується в ході аудиту. За підсумками досліджень переглянута процедура аудиту, введена низка міжнародних стандартів аудиту, зокрема:

- МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»;
- новий МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»;
- МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;
- МСА 706 (переглянутий) «Розділи «Важливі обставини» та «Інші відомості» в аудиторському висновку»;
- МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»;
- МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»;
- поправки до окремих МСА.

Зміни в міжнародних стандартах аудиту були спрямовані на підвищення прозорості та інформаційної цінності аудиторських висновків, а у складі найважливіших удосколень було відзначено підвищення якості висновків з точки зору опису безперервності діяльності:

- розмежування обов'язків управлінського персоналу та аудитора;
- поява розділу, який розкриває суттєву невідомість щодо безперервності діяльності;
- встановлення нової вимоги щодо критичної оцінки його розкриття інформації про потенційний вплив факторів, що викликають суттєві сумніви щодо здатності особи, стосовно якої здійснюється аудит, функціонувати безперервно [5, с. 178].

Таким чином, на підставі змін у законодавстві, що регулює аудиторську діяльність, можна зробити висновок про те, що перевірка передумови про безперервність діяльності є однією з основних

вимог до аудитора в рамках поточної концепції проведення аудиту [5, с. 179].

Використання принципу безперервності для складання фінансової звітності передбачено Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6; 7]. В міжнародних стандартах припущення безперервності діяльності наведено в Концептуальній основі фінансової звітності та Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [8; 9]. Слід зазначити, що в національних і міжнародних стандартах сутність і практичне використання концепції безперервності суттєво різняться. В національному законодавстві трактування принципу безперервності та його застосування в обліку й звітності є значно звуженими, оскільки не передбачається розкриття у фінансовій звітності інформації про суттєву невизначеність підприємства [4, с. 4]. Суттєва невизначеність стосується подій або умов, які можуть викликати значний сумнів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати функціонувати як діюче підприємство, отже, може свідчити про те, що він може бути не в змозі реалізувати свої активи та погасити свої зобов'язання у звичайному режимі ведення бізнесу.

В міжнародних стандартах аудиту відповідальність аудитора під час аудиту фінансової звітності, що стосується безперервності діяльності, регламентується Міжнародним стандартом аудиту 570 «Безперервність діяльності» [10]. Окремі положення цього стандарту також визначають його практичне застосування в бухгалтерському обліку підприємств. Так, підприємство в поясненнях до бухгалтерської фінансової звітності має висловити думку про власну здатність продовжувати безперервну діяльність протягом дванадцяти наступних місяців, а аудитор за результатами перевірки бухгалтерської фінансової звітності повинен сформулювати думку про допущення безперервності діяльності особи, щодо якої здійснюється аудит [11, с. 1147].

Для формування професійного судження про невизначеність передбачено враховувати такі групи факторів (табл. 1).

Представлені фактори також безпосередньо впливають на думку аудитора та є факторами аудиторського ризику, що за неправильного судження аудитора здатне підвищити рівень інформаційного ризику взаємодіючих з аудованою особою суб'єктів [12].

Для формування висновку про значний сумнів продовжувати діяльність на безперервній основі в МСА 570 наведені приклади подій або умов (рис. 1).

Цей перелік не є вичерпним, наявність одного або кількох пунктів прикладів не завжди означає, що існує суттєва невизначеність.

Значущість таких подій або умов часто може пом'якшуватися іншими чинниками. Наприклад, наслідки неможливості суб'єкта господарювання нормально погашати борги можуть компенсуватися планами управлінського персоналу забезпечити достатні грошові потоки альтернативними засобами, такими як вибуття активів, реструктуризація погашення позик або отримання додаткового капіталу. Аналогічно втрата головного постачальника може бути пом'якшена наявністю прийняттого альтернативного джерела постачання [10, с. 614].

Своєчасне виявлення й оцінка факторів негативних наслідків, постійний аналіз сукупності всіх ознак сприяють більш детальному формуванню аудиторської думки з подальшим розробленням заходів і рекомендацій щодо покращення фінансового підприємства та виходу із ситуації, що склалася. Результати аудиторської перевірки дадуть змогу керівництву економічного суб'єкта отримати впевненість у результатах діяльності, що сприятиме виробленню та вжиттю заходів щодо зниження відповідних ризиків [12].

Ідентифікація подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, має здійснюватися управлінським персоналом під час складання фінансової звітності (рис. 2). Якщо такі події або умови були виявлені, аудитор повинен обговорити плани управлінського персоналу щодо їх усунення. Плани майбутніх дій можуть стосуватися, наприклад, планів суб'єкта господарювання ліквідувати активи, позичити гроші або реструктурувати борг, зменшити чи відстрочити видатки або збільшити капітал.

Таблиця 1

**Чинники, що впливають на використання принципу безперервності під час формування фінансової звітності підприємств**

Чинник	Вплив на професійне судження
Віддаленість в часі моменту виникнення в майбутньому події або умови чи їх результатів	Ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови, значно збільшується
Розмір і складність суб'єкта господарювання, характер та стан його бізнесу, ступінь впливу зовнішніх чинників	Вплив на судження стосовно результату подій або умов
Наявна інформація	Невідповідність судженню майбутніх періодів

Джерело: складено на підставі [10; 12]



**Рис. 1. Приклади подій або умов, що можуть поставити під сумнів здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі**

*Джерело: складено на основі [10]*

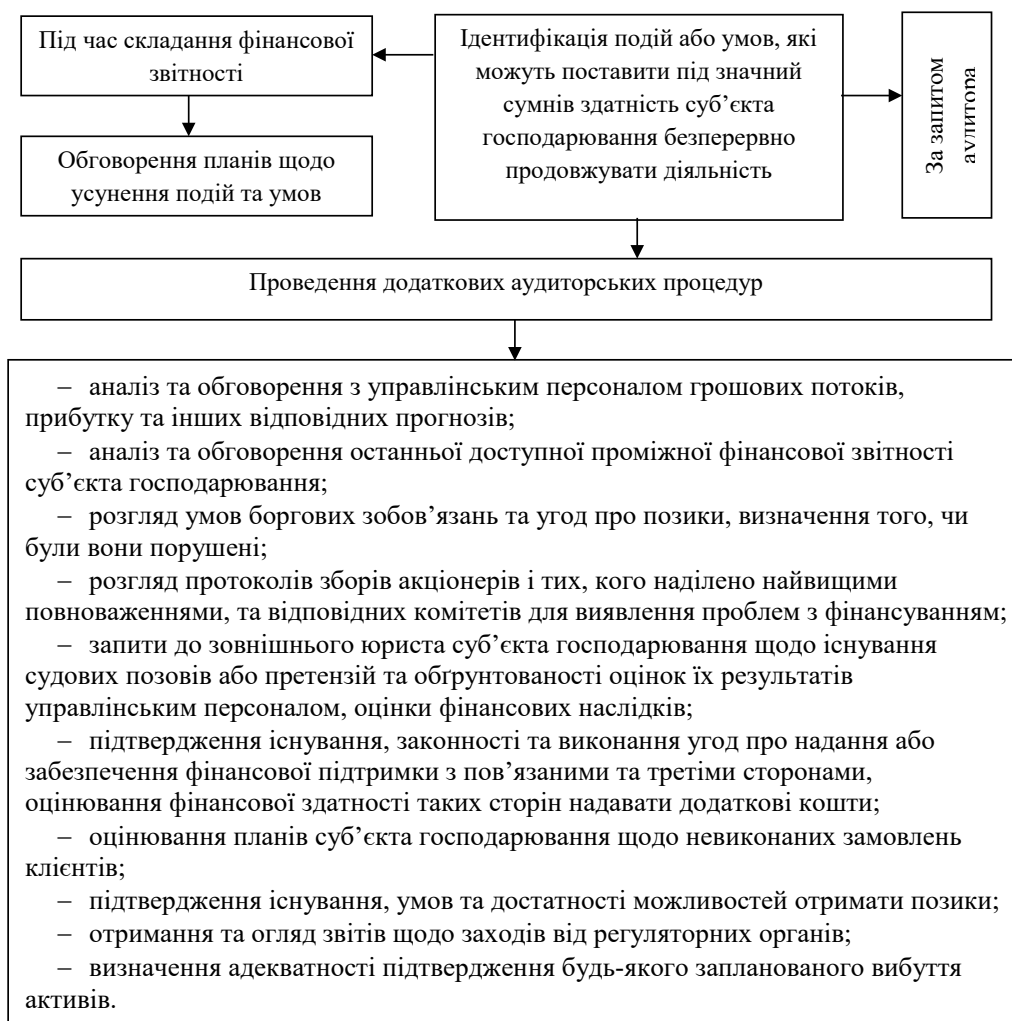
Якщо таке оцінювання подій та умов ще не було виконано, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом основу для запланованого використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та зробити запит управлінському персоналу, чи існують такі події та умови, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

В обидвох випадках для формування висновку про суттєву невизначеність аудитор має використо-

вувати аудиторські докази для ідентифікації подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання функціонувати безперервно. Аудиторські докази формуються за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, результатом яких може бути зменшення невизначеності діяльності підприємства, включаючи розгляд пом'якшувальних чинників.

Таким чином, розширення застосування аналітичних процедур під час аудиту дає змогу більш повно та якісно виконати перевірку, оцінити можливі наслідки подій, що відбуваються на підприєм-





**Рис. 2. Використання заходів антикризового фінансового управління під час проведення аудиту безперервності діяльності суб'єктів господарювання**

Джерело: складено на основі [10]

стві. Аудиторська оцінка застосовності припущення про безперервність діяльності може стати одним з найважливіших інструментів виявлення ознак, що свідчать про загрозу банкрутства [13, с. 287].

На основі отриманих аудиторських доказів аудитор має дійти висновку щодо спроможності (неспроможності) суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

**Висновки з проведеного дослідження.** Використання принципу безперервності здійснює відповідний стимулюючий вплив на попередження фінансових криз на підприємстві. Процедура аудиту відповідно до МСА «Безперервність» вимагає під час виявлення подій та умов, що можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, вживати відповідних антикризових заходів щодо нейтралізації таких факторів. Таким чином, аудит принципу безперервності не є «пасивним» віддзеркаленням звітності та фінансового стану підприємства, а

стає активним інструментом його антикризового фінансового менеджменту.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Крапивко М.В. Ответственность аудитора. URL: <https://blog.liga.net/user/mkrapivko/article/4602> (дата звернення: 15.09.2020).
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 15.09.2020).
3. Баклан А.М. Україна потребує аудиту світового рівня. URL: <https://platforma-msb.org/ukrayina-potrebuye-audytu-svitovogo-ri> (дата звернення: 15.09.2020).
4. Гринчишин Я.М. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 11. С. 3–8.
5. Нгуен Тхи Ха Ми. Обязанность аудитора по проведению оценки непрерывности деятельности. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2018. № 5. С. 178–182.

6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.09.2020).

7. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.09.2020).

8. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009) (дата звернення: 15.09.2020).

9. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (дата звернення: 15.09.2020).

10. Міжнародний стандарт аудиту 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 рр. Ч. I. С. 604–634.

11. Краснов В.Д., Козменкова С.В. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность. *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. № 19. С. 1147–1162.

12. Юдинцева Л.А. Принципы формирования мнения аудитора о соблюдении непрерывности деятельности аудируемого лица. URL: [https://gaap.ru/articles/Printsipy\\_formirovaniya\\_mneniya\\_auditora\\_o\\_soblyudenii\\_nepreryvnosti\\_deyatelnosti\\_audiruемого\\_litsa](https://gaap.ru/articles/Printsipy_formirovaniya_mneniya_auditora_o_soblyudenii_nepreryvnosti_deyatelnosti_audiruемого_litsa) (дата звернення: 15.09.2020).

13. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 2(07). С. 285–291.

4. Hrynychshyn Ya.M. (2013) Pryntsyp bezperervnosti v Ukraini: porivniannia z mizhnarodnymy standartamy [The going concern principle in Ukraine: comparison with international standards]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 11. pp. 3–8.

5. Nhuen Tkhy Kha My (2018) Obyazannost audytora po provedenyuu otsenky nepreryvnosti deyatel'nosti [Auditor's responsibility to assess the appropriateness of the going concern presumption]. *Ékonomyka y byznes: teoriya y praktyka*, № 5, pp. 178–182.

6. Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini [On accounting and financial reporting in Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 15 September 2020).

7. Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti [General requirements for financial reporting]: Natsionalne polozhenia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 vid 07.02.2013 № 73. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (accessed 15 September 2020).

8. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Conceptual Framework for financial reporting]. Available at: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009) (accessed 15 September 2020).

9. Podannia finansovoi zvitnosti [Presentation of Financial Statements]: Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1. Available at: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (accessed 15 September 2020).

10. Mizhnarodnyi standart audytu 570 (perehlianyutyi) "Bezperervnist diialnosti" [Going Concern]. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnosti ta suputnykh posluh. Vydannia 2016–2017 rr. Ch. I, pp. 604–634.

11. Krasnov V.D., Kozmenkova S.V. (2017) Pryntsyp nepreryvnosti deyatel'nosti: sushchnost y ékonomicheskaya obuslovlennost [Going concern principle: the essence and economic conditionality]. *Mezhdunarodnyy bukhhalterskyi uchet*. T. 20, no. 19, pp. 1147–1162.

12. Yudyntseva L.A. Pryntsypy formirovaniya mneniya audytora o soblyudenii nepreryvnosti deyatel'nosti audiruемого lytsa [Principles for the formation of the auditor's opinion on maintaining the going concern of the audited entity]. Available at: [https://gaap.ru/articles/Printsipy\\_formirovaniya\\_mneniya\\_auditora\\_o\\_soblyudenii\\_nepreryvnosti\\_deyatelnosti\\_audiruемого\\_litsa](https://gaap.ru/articles/Printsipy_formirovaniya_mneniya_auditora_o_soblyudenii_nepreryvnosti_deyatelnosti_audiruемого_litsa) (accessed 15 September 2020).

13. Multanivska T.V., Horiaieva M.S. (2017) Zastosuvannia analitychnykh protsedur pry audyti bezperervnosti diialnosti [Analytical procedures application at audit of going concern]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, vol. 2(07), pp. 285–291.

#### REFERENCES:

1. Krapivko M.V. Otvetstvennost audytora [Auditor's responsibility]. Available at: <https://blog.liga.net/user/mkrapivko/article/4602> (accessed 15 September 2020).

2. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist [On the audit of financial statements and the audit activity]: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (accessed 15 September 2020).

3. Baklan A.M. Ukraina potrebuie audytu svitovoho rivnia [Ukraine needs world-class audit]. Available at: <https://platforma-msb.org/ukrayina-potrebuye-audytu-svitovogo-ri> (accessed 15 September 2020).