



Петрик О. А.

д. е. н., професор,

Битківська А. В.

аспірантка кафедри аудиту

ДВНЗ Київський національний економічний університет

імені Вадима Гетьмана»,

м. Київ, Україна

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА-БОРЖНИКА У ПРОЦЕДУРАХ ВІДНОВЛЕННЯ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ: ДО ТА ПІСЛЯ РЕАЛІЗАЦІЇ САНАЦІЙНИХ ЗАХОДІВ

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1, 2] аудиторські послуги можуть надаватися в контексті Міжнародних стандартів аудиту як аудит історичної фінансової інформації, в контексті Міжнародних стандартів завдань з огляду як огляд історичної фінансової інформації, в контексті Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості як завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та в контексті Міжнародних стандартів супутніх послуг як завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації та завдання з компіляції інформації.

Кожен з перелічених видів робіт може здійснюватися на підприємствах як у звичайних умовах діяльності, так і в умовах фінансової неспроможності під час застосування до боржника процедур відновлення платоспроможності та проведення відповідних санаційних заходів. Особливої уваги заслуговує саме аудит фінансової звітності підприємства-боржника. Пов'язано це з тим, що на відміну від огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг, де впевненість взагалі не висловлюється, здійснення аудиту фінансової історичної інформації дозволяє отримати аудитору обґрунтовану впевненість, тобто високий рівень впевненості, щодо достовірності фінансової звітності підприємства у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та відсутність суттєвого викривлення показників внаслідок шахрайства або помилки.

У свою чергу, користувачі обліково-звітної інформації фінансово неспроможного суб'єкта господарювання, серед яких власники, управлінський персонал боржника, кредитори, господарський суд, арбітражні керуючі та інші стейкхолдери, мають володіти лише повною та достовірною інформацією, яка відобразить дійсний фінансовий стан боржника, та приймати на основі такої інформації вмотивовані рішення щодо застосування санаційних заходів і запобігання банкрутству підприємств-боржників.

Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. №2343-ХІІ (надалі – Закон №2343-ХІІ) [3] визначено чотири процедури відновлення платоспроможності: розпорядження майном, санація (судова та досудова), мирова угода. Власне заходи фінансового оздоровлення застосовуються до боржника у процедурах судової та досудової санації. У процедурі розпорядження майном, яка є своєрідним підготовчим етапом для переходу до наступної процедури, санаційні заходи не здійснюються, але розроблюється план санації. Процедура укладення мирової угоди передбачає досягнення домовленості між боржником та кредитором щодо відстрочки та (або) розстрочки, а також прощення (списання) кредиторами боргів боржника, та може укладатися під час будь-якої іншої процедури, в тому числі і в процедурі санації, як один із заходів відновлення платоспроможності.

Доцільність, ефективність та результативність заходів, спрямованих на відновлення платоспроможності боржника, залежить передусім від достовірності та повноти даних, які



були підґрунтям для прийняття рішення про їх застосування, тобто даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому аудит фінансової звітності має вагому практичну значимість в першу чергу до застосування відповідних санаційних заходів.

Поряд з тим, Міжнародні стандарти аудиту не визначають особливості проведення аудиту фінансової звітності підприємств-боржників у процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства. Не врегульовують дане питання й Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII [4], Закон №2343-XII [3] та інші нормативно-правові акти у сфері аудиту й відносин неплатоспроможності та банкрутства.

У вітчизняній та зарубіжній науковій літературі, присвяченій аудиту підприємств, що перебувають у кризовому стані, найбільш поширеним є дослідження санаційного аудиту, як окремого напрямку діяльності аудиторських фірм, який має свої особливості як щодо методів, так і щодо об'єктів та цілей проведення [5, с. 73, 74]. Мета санаційного аудиту полягає в оцінці санаційної спроможності підприємства на підставі аналізу фінансово-господарської діяльності та санаційного плану [6, с. 403].

Вище зазначене свідчить, що мета санаційного аудиту та його об'єкт, яким є план санації, кардинально відрізняється від мети та об'єкту аудиту фінансової звітності. Тому, підтримуючи пропозицію Москаль Н. В. [7, с. 59], зазначимо, що санаційний аудит не відноситься до аудиту історичної інформації, як і не є супутньою послугою, оскільки передбачає підтвердження достовірності та ефективності плану санації, тобто надання впевненості, а за результатами супутніх послуг впевненість не висловлюється. Дослідник визначає, що план санації доцільно позиціонувати як прогнозну інформацію, а, відтак, санаційний аудит як перевірку прогнозної фінансової інформації, що здійснюється в межах завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації та регулюється Міжнародним стандартом завдань з надання впевненості 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» [2, с. 255].

Таким чином, санаційний аудит має дати відповідь на запитання чи ефективний, економічний та досяжний план санації, а відповідно й заходи фінансового оздоровлення, які він включає. Проте, щоб визначити які саме заходи відновлення платоспроможності доцільно включати в план санації, як вже зазначалось, зацікавлені користувачі мають володіти повною та достовірною інформацією про фінансовий стан підприємства-боржника та причини, які призвели до втрати фінансової спроможності. Задовольнити такі потреби стейкхолдерів можливо шляхом проведення досанаційного аудиту фінансової звітності, тобто аудиту, що здійснюється до розробки плану санації та введення санаційних заходів.

Специфіка запропонованого виду аудиту фінансової звітності полягає в тому, що, окрім власне підтвердження достовірності фінансової звітності, доцільно в процесі перевірки проводити аналіз фінансово-господарського стану та ідентифікацію причини неплатоспроможності підприємства. Разом з тим, є сенс у здійсненні аудиторських процедур, спрямованих на виявлення ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, а також у проведенні попередньої оцінки санаційної спроможності, оскільки остаточна оцінка може бути здійснена лише в процесі санаційного аудиту після ознайомлення з розробленою санаційною концепцією.

Необхідність проведення аудиту фінансової звітності виникає й після проведення санаційних заходів у процедурах відновлення платоспроможності, наприклад, якщо проведення аудиту є обов'язковим для даного підприємства-боржника. Такий аудит фінансової звітності також матиме відмінності від традиційного та може позиціонуватись як постсанаційний, оскільки перевірки підлягатимуть дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності підприємства-боржника, що відображають не лише результати його господарської діяльності, але й результати проведених заходів фінансового оздоровлення.

Тому, окрім здійснення традиційних аудиторських процедур, аудитор повинен перевірити повноту та правильність облікового відображення, а також законність та



обґрунтованість санаційних заходів, що здійснювались відповідно до плану судової чи досудової санації, серед яких відповідно до ст. 29-35 Закону №2343-ХІІ [3]: реструктуризація підприємства; перепрофілювання виробництва; закриття нерентабельних виробництв; відстрочення та (або) розстрочення платежів або прощення (списання) частини боргів, про що укладається мирова угода; ліквідація дебіторської заборгованості; реструктуризація активів боржника; збільшення статутного капіталу боржника; продаж частини майна боржника або ЦМК; виконання зобов'язань боржника власником майна (органом, уповноваженим управляти майном) боржника; відчуження майна та погашення зобов'язань боржника шляхом заміщення активів; звільнення працівників боржника, які не можуть бути задіяні в процесі виконання плану санації; одержання кредиту для виплати вихідної допомоги працівникам боржника, які звільнюються; інші санаційні заходи.

Також у процесі постсанаційного аудиту, за необхідності, можливе здійснення оцінки дій арбітражного керуючого щодо їх повноти, достатності та законності, а також оцінки ефективності проведених санаційних заходів.

Відповідно й специфічними джерелами інформації для проведення постсанаційного аудиту фінансової звітності будуть план санації, аудиторський висновок за результатами санаційного аудиту, звіти арбітражного керуючого та мирова угода, у разі її укладення.

Зауважимо, що як і під час традиційного аудиту фінансової звітності, в процесі здійснення до- та постсанаційного аудиту, аудитор зобов'язаний перевірити здатність підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Основні рекомендації щодо дій аудитора при визначенні доцільності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів викладено у Міжнародному стандарті аудиту 570 «Безперервність» [1, с. 578].

Таким чином, в процесі наукової розвідки встановлено, що аудит фінансової звітності як гарант прийняття ефективних рішень, повинен мати місце у процедурах відновлення платоспроможності як до реалізації санаційних заходів (досанаційний аудит), так і після (постсанаційний аудит). При цьому основна практична значимість досанаційного аудиту полягає у наданні обґрунтованої впевненості щодо достовірності даних обліку та звітності, на основі яких розробляються заходи фінансового оздоровлення підприємства-боржника та формується план санації; постсанаційного аудиту – у підтвердженні достовірності даних, що характеризують не лише результати господарської діяльності, але й наслідки реалізації санаційних заходів. Крім того, в процесі досанаційного аудиту може здійснюватися ідентифікація причин неплатоспроможності підприємства, визначення ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства та попередня оцінка санаційної спроможності; в процесі постсанаційного аудиту – оцінка дій арбітражного керуючого та оцінка ефективності проведених санаційних заходів.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 р. / Пер. з англ. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016, частина 1. — 1249 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 р. / Пер. з англ. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016, частина 2. — 531 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>
3. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. №2343-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.



4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
5. Терещенко О. О. Фінансова санація та банкрутство підприємств: Навч. посібник / О. О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2004 – 412 с.
6. Боронос В. Г. Управління фінансовою санацією підприємств: підручник / В. Г. Боронос, І. Й. Плікус. – Суми: Сумський державний університет, 2014. – 457 с.
7. Москаль Н. В. Проведення санаційного аудиту за міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Н. В. Москаль // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 16. – С. 58-61.

Редколіс В. В.

ст.гр. ОДСм – 11

Науковий керівник: Жукевич С.М., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Побудова сучасної, стійкої, відкритої та конкурентоздатної у світовому масштабі економіки, забезпечення добробуту громадян і економічного зростання в країні вимагають якнайшвидшого подолання фінансово-економічної кризи. Важливу роль у вирішенні вищезазначених завдань відіграє належне виконання освітніми закладами України своїх функцій: підвищення якісного рівня організації навчально-наукової діяльності, забезпечення професійної конкурентоздатності випускників як на вітчизняному ринку праці, так і за кордоном.

Дослідженнями аспектів діяльності бюджетних установ України (в тому числі освітніх закладів), особливостей обліку й аналізу результатів їхньої діяльності займалося багато науковців, зокрема: Т. Боголіб, П. Германчук, Л. Гуцайлюк, М. Згуровський, Л. Кіндрацька, С. Левицька, М. Матвіїв, С. Свірко. Питаннями аналізу та оцінки фінансової стійкості загалом, в державному секторі зокрема займаються розглянуто у роботах російських вчених: О. Арзякової, А. Беякова, Н. Кельчевської, Е. Князева, Т. Личагіної, О. Пахомової, Е. Попова, Д. Пузанкова. організаційно-фінансових Серед тих досліджень, де безпосередньо розглядаються методичні підходи аналізу та оцінки фінансової стійкості загалом, а в державному секторі зокрема можна виокремити роботи Я. Базилінської, М.Білик, В.Ковальова, А.Поддєрьогіна.

В сучасних умовах розвитку національної економіки України перед сферою вищої освіти уряд ставить досить високі вимоги: постійне підвищення якісного рівня професійної підготовки майбутніх фахівців; забезпечення в країні відтворення та розвиток її інтелектуального потенціалу, а в кінцевому результаті – гарантування належного місця у світовій спільноті, що можливе лише за умов визнання вищої освіти як пріоритетної галузі, з своєчасним та повним обсягом фінансового забезпечення. Саме тому вони повинні готувати кадри з таким розрахунком, щоб молоді фахівці після закінчення навчального закладу мали можливість успішно працевлаштуватися, застосувавши свої теоретичні знання та здобуті навички на практиці. Проте, якісне виконання вищезазначених вимог неможливе за низького рівня їхньої фінансової стійкості, яка є основною умовою забезпечення здатності освітніх