

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Мултанівська Т. В.,

*кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри контролю і аудиту
Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця*

Горяєва М. С.,

*старший викладач кафедри бухгалтерського обліку
Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця*

**ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ
БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ
INFORMATIONAL AND ANALYTICAL SUPPORT IN AUDIT OF GOING
CONCERN**

АНОТАЦІЯ. Дослідження присвячено обґрунтуванню теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємства. Проаналізовано склад інформаційно-аналітичного забезпечення. Доведено, що аудит безперервності діяльності слід починати на етапі предаудиту. Зібрана інформація є базою для подальшого формування інформаційно-аналітичного забезпечення на наступних етапах аудиту. Надано порядок його формування в ході аудиту фінансової звітності.

Ключові слова: безперервність діяльності, принцип, припущення, аудит безперервності діяльності, інформаційно-аналітичне забезпечення

АННОТАЦИЯ. Исследование посвящено обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по формированию информационно-аналитического обеспечения аудита непрерывности деятельности предприятия. Проанализирован состав информационно-аналитического обеспечения. Доказано, что аудит непрерывности деятельности следует начинать на этапе предаудита. Собранный информация является базой для дальнейшего формирования информационно-аналитического обеспечения на последующих этапах аудита. Представлен порядок его формирования в ходе аудита финансовой отчетности.

Ключевые слова: непрерывность деятельности, принцип, предположение, аудит непрерывности деятельности, информационно-аналитическое обеспечение

ANNOTATION. The survey focused on the grounds of theoretical positions and development of practical recommendations about formation of information and analytical support in audit of going concern. Components of information and analytical support was analyzed. It was proved that audit of going concern should begin during the previous audit. The collected information is the basis for the

subsequent formation of information and analytical support on the next stages of the audit. The order of its formation during the audit of financial statements was provided.

Keywords: going concern, principle, assumption, audit of going concern, information and analytical support

Постановка проблеми. Якісне проведення аудиту безперервності діяльності підприємства визначається насамперед належним інформаційно-аналітичним забезпеченням аудитора. Аудиторський контроль ґрунтується не тільки на використанні інформації, він бере безпосередню участь у формуванні інформаційного забезпечення системи управління суб'єкта господарювання. Постійне зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації та класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні достатні та прийнятні аудиторські докази щодо безперервності.

У науковій літературі достатньо широко розглядаються питання сутності та змісту безперервності діяльності, необхідності проведення оцінки дотримання припущення про безперервність в ході аудиту фінансової звітності підприємства, аналізу та оцінки різноманітних факторів, що впливають на його діяльність. В той же час слід зазначити, що проблема забезпечення аудитора необхідною інформацією та сучасними методичними розробками стосовно безперервності залишається поза зоною дослідження. Аудитори-практики зосередилися на забезпеченні контролю якості шляхом розробки внутрішньофірмових стандартів на підставі вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), але недостатньо приділяють уваги питанню діагностики безперервності діяльності. На сьогодні немає чітких нормативно-методичних рекомендацій АПУ щодо здійснення аудиту безперервності діяльності. Їх самостійна розробка аудиторськими фірмами є справою доволі трудомісткою та потребує глибокого осмислення здобутків теорії та практики. Виникає потреба в формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту припущення про безперервності діяльності, що обумовлює актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання безперервності діяльності

аналізувалися 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. В останні десятиріччя вітчизняними та російськими науковцями, такими як В. Астахов, І. Белоусова, С. Бичкова, Ю. Герасимова, А. Гізятова, І. Дмитренко, Н. Дорош, Р. Костирко, М. Кутер, О. Петрик, В. Палій, М. Пятов, О. Редько, В. Рудницький, Я. Соколов, В. Суйц, В. Фоменко, А. Шеремет розширюється сутність і зміст поняття цієї категорії, доводиться необхідність здійснення аудиту безперервності діяльності, особливо в умовах світової кризи. Ними наводяться різні підходи до визначення поняття даної категорії. Частина науковців, такі, як В. Астахов [1, с. 14], С. Бичкова та Д. Бадмаєва [2], А. Булатов [3, с. 37], Ю. Герасимова [4], М. Кутер [5, с. 183], В. Фоменко [6, с. 192] визначають безперервність як принцип, частина дослідників, такі як В. Єрофеева, В. Піскунов та Т. Бітюкова [7], І. Дмитренко та І. Белоусова [8, с. 34], М. Пятов [9], О. Ковальова [10], В. Палій [11, с. 21], В. Терехова [12, с. 277] – як припущення. Автори вважають, що у контексті безперервності діяльності у бухгалтерському обліку та аудиті підходи «принцип» та «припущення» не суперечать, а доповнюють один одного.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на цінність результатів досліджень науковців, багато питань аудиту безперервності залишаються дискусійними та потребують подальшого розвитку., у тому числі питання вивчення порядку збору, обробки, аналізу інформації, необхідної для формування думки незалежного аудитора стосовно безперервності діяльності при аудиті фінансової звітності підприємства.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розробці порядку проведення аудиту фінансової звітності, у тому числі і аудиту безперервності діяльності, передуює вирішення питань щодо його інформаційно-аналітичного забезпечення, формування якого повинно відповідати вимогам законодавства України з

питань обліку та аудиту, вимогам МСА, методичної і нормативної документації з питань подання фінансової звітності, що розроблені Міністерством фінансів України, вимогам внутрішньофірмових стандартів, інструкцій та методичного забезпечення аудиторської фірми.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» аудитор формує професійне судження відносно достовірності фінансової звітності на підставі аудиторських доказів, отриманих у процесі аудиту, в якості яких розуміється інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка [13, с. 408]. Відповідно до Закону України «Про інформацію» інформація визначається як будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [14]. Об'єктом дослідження аудитора виступає тільки та інформація, що містить дані економічного характеру, тобто економічна інформація, яка і є основою забезпечення процесу аудиту. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови наводиться визначення інформаційного забезпечення, як забезпечення необхідною інформацією [15, с. 706]. Слід зазначити, що слово «забезпечення» свідчить про достатність, але достатність для різних умов і у просторі та часі має своє наповнення.

Для словосполучення «інформаційне забезпечення» найбільше підходить розуміння забезпечення як постачання чогось у достатній кількості та задоволення когось у якихось потребах. У нашому випадку – потребах в інформації для здійснення аудиторської оцінки безперервності діяльності.

Автори вважають, що розпочинати аудит з метою підтвердження достовірності і повноти фінансової звітності підприємства без попереднього отримання достатньої впевненості в тому, що підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (як мінімум 12 місяців з дати балансу) є не логічним. Тому і аудит безперервності діяльності повинен починатися в момент одержання замови клієнта на проведення аудиту фінансової звітності через ознайомлення з його бізнесом та шляхом проведення аналітичних процедур, для чого збирається та використовується цілий масив інформації.

О. Ю. Якімова визначає, що інформаційне забезпечення являє собою сукупність бази даних і системи управління базою даних, системи вхідної і вихідної інформації, а також уніфіковану систему документації. Інформаційне забезпечення включає в себе всю економічну інформацію підприємства, способи її подання, зберігання перетворення та організується на основі технічного та програмного забезпечення [16].

Для потреб аудиту інформаційне забезпечення можливо розподілити на види: законодавчо-нормативну інформацію (закони, накази, постанови, інструкції, положення, стандарти, нормативна документація, що затверджена підприємством);

планово-аналітичну інформацію (бізнес-плани, плани соціального та економічного розвитку, аналітичні записки);

організаційно-методичну інформацію (установчі документи, свідоцтва про держреєстрацію і реєстрацію у податкових органах, органах статистики, Пенсійному фонді, ліцензії, патенти, договори на банківське обслуговування та ін.);

організаційну інформацію облікового процесу (документація з організації контрольного та облікового процесу: організаційна структура, посадові інструкції, графік документообігу, наказ про облікову політику та ін.);

фактографічну інформацію (формується з облікової інформації: дані бухгалтерського, податкового, управлінського, статистичного обліку; звітної інформації: фінансової, податкової, статистичної звітності);

іншу інформацію (акти ревізій, перевірок, публічна інформація, матеріали попередніх аудиторських перевірок, бесіди з управлінським персоналом тощо).

В ході аудиту існує необхідність в опрацюванні накопиченої та систематизованої інформації, яка виступає основою формування судження аудитора відносно достовірності фінансової звітності. Тому, як вважає Р. В. Калиничева, виникає необхідність у використанні терміну «інформаційно-аналітичне забезпечення процесу аудиту» [17].

На думку авторів, інформаційно-аналітичне забезпечення представляє собою процес, результатом якого є отримання нового знання про об'єкт дослідження,

та його використання дозволяє підвищити рівень обґрунтованості висновків й, відповідно, управлінських рішень.

Забезпечення аудиту безперервності інформацією, що необхідна для його ефективного виконання, розподіляється на взаємопов'язані складові: облікову, аналітичну та законодавчо-нормативну. Облікова складова базується на даних бухгалтерського, оперативного, статистичного обліку і звітності та є результатом пошуку, відбору, передачі, накопичення, класифікації, збереження даних. Аналітична складова – це сукупність методів обробки даних, які ведуть до одержання потрібних знань про об'єкти, що досліджуються. Наповнення законодавчо-нормативної складової залежить від сформованого нормативного забезпечення аудиторської фірми, змін законодавчої бази країни та галузевих особливостей діяльності підприємства-клієнта. Склад інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності надано на рис. 1.



Рис. 1. Склад інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності

При формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності необхідно дотримуватися принципів: системності, комплексності, науковості, достовірності, доцільності, ефективності, пріоритетності, прозорості та цільового спрямування [18, с. 536].

Аудитор, починаючи перевірку, повинен бути забезпечений законодавчо-нормативною базою, яка є частиною інформаційно-аналітичного забезпечення, що формується в процесі аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання. У її складі можна відокремити дві частини:

перша частина – формується аудиторською фірмою відповідно до вимог МСА ще до прийняття завдання, тобто на етапі предаудиту. Це нормативи діяльності аудиторів: внутрішньофірмові стандарти аудиту, посадові інструкції й методичне забезпечення з проведення аудиту, що розроблені фірмою та базуються на положеннях кодексів та законів України, МСА, Кодексу етики міжнародної федерації бухгалтерів, Національних стандартів бухгалтерського обліку та нормативних документів з бухгалтерського обліку; накази по аудиторській фірмі (про прийняття завдання з аудиту до виконання, про формування аудиторської групи, про призначення керівника аудиторської перевірки, про призначення виконавця внутрішнього контролю якості). Власна законодавчо-нормативна база, що створена аудиторською фірмою та є константою для усіх перевірок, стає основою для початку робіт за договором та постійно доповнюється інформацією стосовно підприємства-клієнта;

друга частина – інформація, яка стосується суб'єкта господарювання та яка формується протягом всього процесу аудиту фінансової звітності. Для різних перевірок вона буде різною. Її наповнення залежить від виду діяльності суб'єкта господарювання, особливостей організації та форми ведення бухгалтерського обліку, застосованої концептуальної основи фінансової звітності та ін.

Формування облікової та аналітичної складових інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності також починається на етапі предаудиту.

Аудитори збирають необхідну інформацію стосовно можливості продовження діяльності підприємства у найближчому майбутньому, здійснюють експрес-аналіз показників фінансової звітності, роблять запит управлінському персоналу стосовно власної оцінки припущення безперервності діяльності.

На етапі планування продовжується формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності шляхом розробки програми аудиту безперервності діяльності, яка узгоджується з управлінським персоналом підприємства, де визначаються аудиторські процедури для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, визначаються моделі прогнозування діагностики безперервності, що будуть використовуватися в аудиті.

На етапі перевірки по суті інформаційно-аналітична база оцінки припущення про безперервність діяльності доповнюється результатами фундаментальної діагностики.

На заключному етапі аудиту, отримавши аудиторські докази на підставі сформованого інформаційно-аналітичного забезпечення, аудитор повинен зробити висновок, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність [13, с. 586].

Таким чином, масив інформації, який зібраний на етапі предаудиту, є підставою для подальшого формування інформаційно-аналітичного забезпечення на наступних етапах аудиту та постійно доповнюється в процесі роботи.

В ході аудиту аудитор продукує нову інформацію відносно об'єктивності та достовірності фінансової звітності, у тому числі дотримання управлінським персоналом підприємства припущення про безперервність діяльності.

В результаті здійснення аудиторських процедур на всіх етапах аудиту фінансової звітності формується інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту безперервності діяльності, що схематично надано (рис. 2).



Рис. 2. Формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності

Формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності можливо розглядати як процес створення оптимальних умов для задоволення інформаційних потреб аудиторів для висловлення ними думки стосовно продовження діяльності підприємства у майбутньому.

Висновки Таким чином, отримані результати дослідження надали можливість обґрунтувати необхідність формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності в ході всіх етапів аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства. В результаті цього процесу здійснюється цілеспрямований відбір відповідних інформаційних показників, необхідних для підготовки, планування, виконання процедур по суті,

узагальнення отриманих результатів аудиторської оцінки дотримання управлінським персоналом припущення про безперервність. Сформувавши інформаційно-аналітичне забезпечення, аудитори отримують достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення думки незалежного аудитора.

Бібліографічний список:

1. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. / В. П. Астахов. – изд. 9-е. – Москва – Ростов-на-Дону : Издательский центр Март, 2005. – 576 с.
2. 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>
3. Булатов А. С. Экономика. / Под ред. А. С. Булатова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : 2002. – 896 с.
4. 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
5. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета: учеб. пособие / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.
6. 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
7. 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>
8. 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.
9. Пятов М. Л. Допущение непрерывности деятельности в практике

бухгалтерского учета / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://www.lawmix.ru/bux/154869>

10. Ковалева О. В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий : Учеб. пособ. / О. В. Ковалева. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2000. – 512 с.

11. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник. / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 512 с.

12. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности / В. А. Терехова. – С-Пб. : Питер, 2003. – 272 с.

13. 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.

14. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.

15. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доповн.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.

16. Якимова О. Ю. Формирование структуры информационного обеспечения аграрного предприятия / О. Ю. Якимова [Электронный ресурс] – Режим доступа : http://sisupr.mrsu.ru/2009-1/pdf/18_yikimova.pdf – с. 1–9.

17. Калиничева Р. В. Направления развития методологии аудита / Р. В. Калиничева // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 2. – С. 179–184. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.auditfin.com/fin/2009/2/Kalinicheva%20R/Kalinicheva%20R%20.pdf>

18. Яремко А.О. Полівекторність інформаційно аналітичного забезпечення фінансового менеджменту торговельних підприємств / А. О. Яремко «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9 (33). – Ч. 3. – 2012. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://oia.lntu.edu.ua/files/Vipusk_9_33_Ch_3_2012.pdf