

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Організація та методика аудиту безперервності діяльності  
на ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0712-оа-1  
спеціальності 071 облік і оподаткування  
освітньої програми облік і аудит

О.С. Добровольська

Керівник: д.е.н., професор Проскуріна Н. М.

Рецензент: к.е.н., ст. викладач Гороховець Ю.А

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітня програма «Облік і аудит»

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 року

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ**

Добровольської Оксани Сергіївни

1. Тема роботи: Організація та методика аудиту безперервності діяльності на ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»  
керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,  
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до проекту (роботи) нормативні та законодавчі акти, фінансова звітність ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2017-2022 рр., статистичні дані.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити): дослідити теоретичні основи організації і проведення аудиту безперервності діяльності; вивчити організаційно-облікові аспекти діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» як об'єкту аудиту безперервності діяльності; визначити шляхи вдосконалення методичних підходів до проведення аудиту безперервності діяльності.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 34 рис., 20 табл., 9 додатків.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	19.08.2023	19.08.2023
2	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	16.09.2023	16.09.2023
3	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедрі	грудень 2023	виконано

Студент \_\_\_\_\_  
(підпис)

О.С. Добровольська

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
(підпис)

Н.М. Проскуріна

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 162 с., 3 розділи, 34 рис., 20 табл., 9 додатків, 102 джерел.

### ПРИНЦИП БЕЗПЕРЕРВНОСТІ, АУДИТ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ, АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ, ДІАГНОСТИКА БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ, МОДЕЛІ ДІАГНОСТИКИ БАНКРУТСТВА

Об'єкт дослідження – процес аудиту фінансової звітності підприємства.

Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендації щодо вдосконалення організації та методики аудиту безперервності діяльності.

Методи дослідження: загальнонаукові методи та емпіричні прийоми дослідження, методи аналогії, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, герменевтики, теоретичного узагальнення, систематизації, абстрагування, групування, розрахунково-аналітичні, монографічний метод та логічні методи економічного аналізу, графічний, абстрактно-логічний метод та метод причинно-наслідкових зв'язків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації і проведення аудиту безперервності.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- уточнено сутність поняття «аудит дотримання принципу безперервності»;
- визначено процедурне забезпечення аудиту безперервності;

– удосконалено методичний підхід до аудиту безперервності, що включає в себе аналітичні процедури аналізу фінансової звітності, коефіцієнтного аналізу та діагностики безперервності діяльності;

– розроблено методичні рекомендації до здійснення аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності підприємства, які описують особливості застосування моделей діагностики банкрутства під час аудиту безперервності;

– розроблено документальне забезпечення виконання процедур аудиту безперервності;

– виокремлено три групи подій (умов), які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства, визначення обов'язків аудитора при проведенні аудиту безперервності та окреслення цілей здійснення аудиту безперервності та засобів їх досягнення;

– визначено вплив результатів аудиту безперервності діяльності на формування звіту аудитора, з урахуванням визначених факторів впливу на судження аудитора стосовно безперервності діяльності при формуванні звіту, та встановлених підстав для визначення типу аудиторської думки щодо використання припущення про безперервність.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити якість та результативність аудиту безперервності, що в свою чергу підвищить рівень забезпеченості користувачів фінансової звітності інформацією щодо перспектив безперервної діяльності підприємств для прийняття ефективних управлінських рішень.

## SUMMARY

Qualifying work contains 162 pp., 34 fig., 20 tab., 9 annex, 102 references.

### CONTINUITY, BUSINESS CONTINUITY AUDIT, AUDIT PROCEDURES, BUSINESS CONTINUITY DIAGNOSTICS, BANKRUPTCY DIAGNOSTIC MODELS

The object of the study is the process of auditing the continuity of the enterprise's activities.

The purpose of the qualification work is the scientific substantiation of theoretical provisions and the development of practical recommendations for improving the foundations of the organization and conducting a business continuity audit.

Research methods: general scientific methods and empirical methods of research, methods of analogy, analysis, synthesis, induction, deduction, hermeneutics, theoretical generalization, systematization, abstraction, grouping, computational and analytical, monographic method and logical methods of economic analysis, graphic, abstract-logical method and causal method – consequential connections.

The scientific novelty of the obtained results lies in the substantiation of theoretical and methodological provisions and the development of practical recommendations for improving the organization and conducting a continuity audit.

In the process of research, the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- the essence of the concept of «audit of compliance with the principle of continuity» was clarified;
- procedural assurance of continuity audit is defined;

- methodical approach to continuity audit has been improved, which includes analytical procedures of financial reporting analysis, ratio analysis and diagnostics of continuity of activity;

- developed methodological recommendations for the implementation of the audit procedure for diagnosing the continuity of the enterprise's activity, which describe the peculiarities of applying bankruptcy diagnostic models during the continuity audit;

- developed documentary support for the implementation of continuity audit procedures;

- three groups of events (conditions) are singled out, which may call into question the possibility of continuous operation of the enterprise, the definition of the auditor's duties when conducting a continuity audit and the outline of the objectives of the continuity audit and the means of achieving them;

- the influence of the results of the continuity of operations audit on the formation of the auditor's report is determined, taking into account the determined factors of influence on the auditor's judgment regarding the continuity of operations when forming the report, and the established grounds for determining the type of auditor's opinion regarding the use of the assumption of continuity.

The practical application of the proposed recommendations will ensure the quality and effectiveness of the continuity audit, which in turn will increase the level of provision of financial reporting users with information about the prospects of continuous activity of enterprises for making effective management decisions.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП.....	11
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ	
1.1 Принцип безперервності діяльності підприємства в обліку і аудиті..	16
1.2 Процедурне забезпечення аудиту безперервності діяльності .....	27
1.3 Методичні підходи до документування аудиторських доказів щодо безперервності діяльності підприємства.....	39
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» ЯК ОБ'ЄКТУ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	56
2.2 Особливості організації облікового процесу на підприємстві.....	67
2.3 Формування фінансової звітності підприємства в контексті дотримання принципу безперервності.....	76
РОЗДІЛ 3 ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»	
3.1 Методичні аспекти застосування процедурного інструментарію при аудиту безперервності діяльності.....	86
3.2 Механізм застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності.....	96
3.3 Процес документування аудиту безперервності діяльності .....	106
ВИСНОВКИ.....	117
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ .....	122



ДОДАТОК А Наукові підходи до тлумачення принципу безперервності в бухгалтерському обліку.....	132
ДОДАТОК Б Аналіз інформації щодо подальшої безперервної діяльності підприємства в звітах незалежного аудитора підприємств-банкротів за 2019-2022 роки .....	134
ДОДАТОК В Аналіз звітів незалежного аудитора ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2018-2022 рр. на предмет наявності інформації щодо подальшої безперервної діяльності підприємства.....	138
ДОДАТОК Д Методичні рекомендації щодо виконання аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності підприємства .....	141
ДОДАТОК Ж Горизонтальний аналіз балансу ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» станом на 31.12.2022 р.....	151
ДОДАТОК К Вертикальний аналіз балансу ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» станом на 31.12.2022 р.....	152
ДОДАТОК Л Коефіцієнтний аналіз ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2022 р...	153
ДОДАТОК М Результати розрахунків параметрів та значення моделей діагностики банкрутства для ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2020-2022 рр...	155
ДОДАТОК Н Анкета діагностування безперервності діяльності підприємства.....	158

## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

Абс. Δ – абсолютне відхилення

МСА – Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

МСА 230 – Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація»

МСА 570 – Міжнародний стандарт аудиту 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

МСКЯ 1 – Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПАТ – публічне акціонерне товариство

р. – рік

рр. – роки

в т. ч. – в тому числі

тис. – тисяч

тис. грн. – тисяч гривень

Тпр – темп приросту

% – відсотки

## ВСТУП

Розвиток економіки України на даному етапі супроводжується гострими кризовими явищами, нестабільністю функціонування та швидкими темпами зростання рівня збитковості і банкрутства підприємств. В таких умовах виникає потреба користувачів фінансової звітності в інформації щодо перспектив майбутньої життєдіяльності підприємств, тобто можливості їх безперервної діяльності, для прийняття ефективних управлінських рішень. Задовольнити дані потреби можливо ознайомившись зі звітом незалежного аудитора. Але здійснивши аудит фінансової звітності, аудитор не завжди розкривають інформацію щодо безперервності діяльності підприємства, висловлюючи свою незалежну думку. Саме тому на даний момент виникла необхідність розвитку нового напрямку аудиторської діяльності аудиту безперервності.

Теоретичні аспекти аудиторської оцінки можливості підприємством безперервно продовжувати діяльність знайшли відображення у працях таких зарубіжних науковців, як: Аренс А., Дефліз Ф., Адамс Р., Робертсон Дж., Бетге Й., Метьюс М., Монтгомері Р., Нідлз Б., Данилевський Ю. А., Хирш М., Фридкін Л.

Велике значення мають і напрацювання вітчизняних науковців у даному напрямку: Белоусової І. М., Шерстюк О. Л., Сопко В. В., Кострика Р. О., Дмитренко І. М., Петрик О. А., Сурніної К. С., Редько О. Ю., Пилипенко І. І., Проскуріної Н. М., Давидова Г. М., Нашкерської Г. В., Пантелєєва В. П., Дорош Н. І., Рудницького В. С.

Не зважаючи на наявність досліджень принципу безперервності, які є досить важливими для аудиторської практики, ґрунтовні дослідження сутності аудиту безперервності на даний момент відсутні. Не було приділено достатньої уваги питанням процедурного та документального забезпечення аудиторської перевірки безперервності діяльності підприємства, а наявні

зараз методичні підходи та рекомендації до здійснення аудиту безперервності не відображають всіх аспектів проведення такої перевірки, тому потребують подальшого дослідження та вдосконалення. Важливість вирішення окреслених проблем та їхня наукова й практична значущість зумовили вибір теми магістерської роботи та визначили спрямованість дослідження.

Отже, актуальність даної теми полягає у тому, що забезпечення процедурної та документальної аудиторської перевірки безперервності діяльності впливає на формування думки незалежного аудитора при аудиті фінансової звітності.

Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендації щодо вдосконалення організації та методики аудиту безперервності діяльності підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- опрацювати концептуальні підходи до застосування принципу безперервності в аудиті з метою визначення сутності аудиту безперервності;
- обґрунтувати доцільність проведення аудиту безперервності діяльності підприємства;
- розробити алгоритм здійснення аудиту безперервності діяльності підприємства;
- дослідити концептуальні основи процедурного забезпечення дослідження принципу безперервності в аудиті та вдосконалити методичний підхід до здійснення аудиту безперервності;
- провести дослідження особливостей застосування моделей діагностики банкрутства як методу реалізації процедури діагностики безперервності діяльності;
- перевірити дієвість механізму застосування запропонованого методичного підходу до здійснення аналітичних процедур аудиту безперервності діяльності підприємства;

- розглянути методичні підходи до документування отриманих доказів щодо безперервності діяльності та розробити робочі документи для оформлення процедур аудиту безперервності;

- дослідити концептуальні основи формування звіту незалежного аудитора та визначити вплив результатів аудиту безперервності на нього.

Об'єкт дослідження – процес аудиту фінансової звітності на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації та проведення аудиту безперервності діяльності промислового підприємства.

Для досягнення поставленої мети були використані загальнонаукові методи та емпіричні прийоми дослідження. Методи аналогії, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, герменевтики застосовано для дослідження сутності аудиту безперервності та формулювання визначення даного поняття. Методи теоретичного узагальнення, систематизації, абстрагування, групування дали можливість визначити: цілі аудиту безперервності та засоби їх досягнення; обов'язки аудитора; події або умови, які можуть поставити під сумнів можливість безперервності діяльності; підстави для визначення типу аудиторської думки щодо використання припущення про безперервність, а також розробити методичний підхід до здійснення аудиту безперервності. Розрахунково-аналітичні методичні прийоми використано для визначення динаміки банкрутств та перевірки дієвості механізму використання запропонованого методичного підходу. Монографічний метод та логічні методи економічного аналізу були застосовані для дослідження господарської діяльності підприємства, графічний метод – для побудови діаграм, таблиць і схем, абстрактно-логічний метод та метод причинно-наслідкових зв'язків – в процесі теоретичного узагальнення й формування висновків.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- уточнено сутність поняття «аудит дотримання принципу безперервності» як перспективного напрямку розвитку аудиторської діяльності, який доцільно здійснювати в сучасних реаліях невизначеності та ризику для визначення можливості безперервності діяльності підприємств ;

- визначено процедурне забезпечення аудиту безперервності, необхідне для визначення прийнятності припущення про безперервність відповідно до розробленого алгоритму;

- удосконалено методичний підхід до аудиту безперервності, що включає в себе аналітичні процедури аналізу фінансової звітності, коефіцієнтного аналізу та діагностики безперервності діяльності, проведення яких з використанням визначених методів забезпечить підвищення ефективності аудиту безперервності;

- розроблено методичні рекомендації до здійснення аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності підприємства, які описують особливості застосування десяти моделей діагностики банкрутства під час аудиту безперервності;

- розроблено документальне забезпечення виконання процедур аудиту безперервності, яке дозволяє забезпечити якісну фіксацію отриманих аудиторських доказів, що в подальшому надасть змогу аудиторам зробити висновки щодо безперервності діяльності підприємства;

- виокремлено три групи подій (умов), які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства, визначення обов'язків аудитора при проведенні аудиту безперервності та окреслення цілей здійснення аудиту безперервності та засобів їх досягнення;

- визначено вплив результатів аудиту безперервності діяльності на формування звіту аудитора, з урахуванням визначених факторів впливу на судження аудитора стосовно безперервності діяльності при формуванні звіту, та встановлених підстав для визначення типу аудиторської думки щодо використання припущення про безперервність.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних

і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку і аналізу основних засобів; законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку, зокрема з обліку основних засобів тощо.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити якість та результативність аудиту безперервності. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення рівня забезпеченості користувачів фінансової звітності інформацією щодо перспектив безперервної діяльності підприємств для прийняття ефективних управлінських рішень, що дозволять підвищити прибутковість та конкурентоспроможність вітчизняних підприємств у майбутньому.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення на Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми в економіці, фінансах та управлінні» (25 жовтня 2023 року в м. Одеса) та Міжнародній науково-практичній конференції «Наука та освіта в умовах воєнного часу» (28 жовтня 2023 року в м. Дніпро).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 101 сторінці друкованого тексту.

# РОЗДІЛ 1

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ

### 1.1 Сутність та значення принципу безперервності в аудиті

Глобалізація світових економічних ринків, широкомасштабний розвиток підприємництва, банківських та інших фінансових установ, динамічна зміна податкового законодавства України поставили на сьогодні особливо актуальним питання про входження нашої країни до європейського та світового економічного простору. Для залучення іноземних інвестицій в економіку України перехід на МСФЗ відіграє важливу роль, оскільки збільшує можливість притоку іноземного капіталу в економіку.

Основою МСФЗ є «Концептуальна основа фінансової звітності», яка була видана Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у вересні 2010 р. та переглянута в березні 2018 року, і містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання та подання фінансових звітів.

Концептуальна основа передбачає що єдиним припущенням є принцип безперервності, відповідно до якого фінансові звіти складаються на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому [41]. Але сьогодні безперервність діяльності багатьох українських підприємств ставиться під значний сумнів, оскільки в умовах світової фінансової кризи розвиток економіки України характеризується нестабільністю функціонування підприємств та швидкими темпами зростання масштабів збитковості і банкрутства.

Протягом 2014-2015 рр. кількість збиткових підприємств в Україні постійно скорочувалась (рисунок 1.1). Проте, починаючи з 2016 р. ситуація змінилась – частка підприємств, які одержали збиток, в загальній кількості



підприємств почала то зростати, то зменшуватись. Частка підприємств, які одержали збиток, в загальній кількості підприємств почала стрімко зростає у 2022 р. и стала майже на рівні, що була у 2014 році. Даний зріст можна пов'язати військовим нападом РФ на територію України.

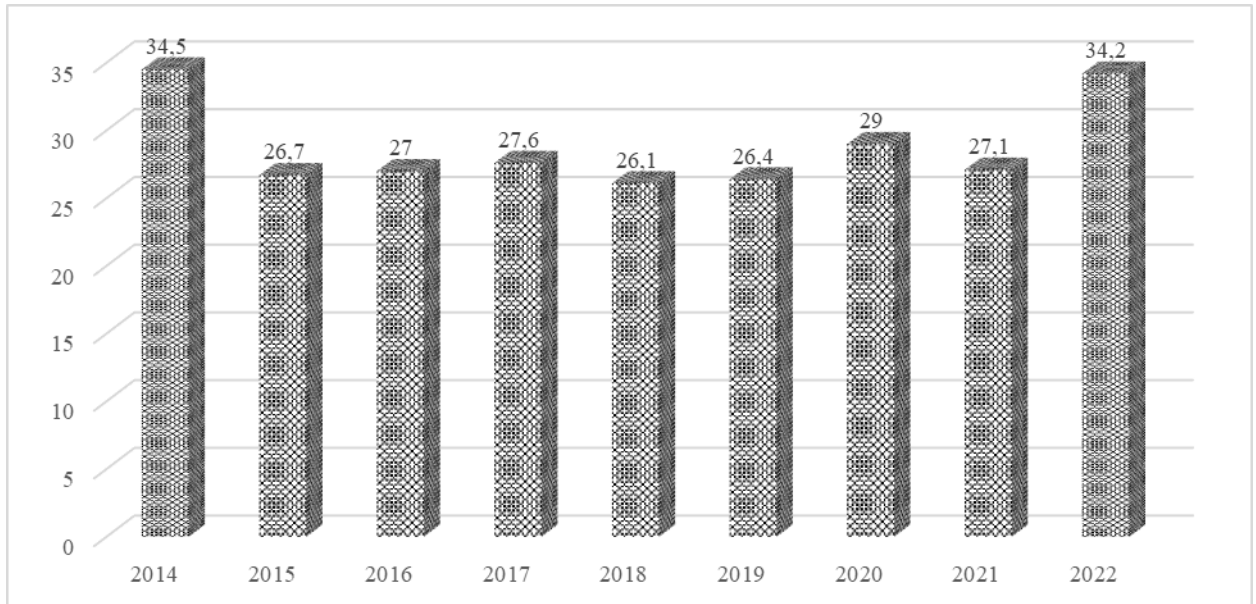


Рисунок 1.1 – Питома вага збиткових підприємств в Україні у 2014-2022 рр. [8, с. 14]

Динаміка кількості порушених справ про банкрутство у 2014-2021 рр. мала стабільну тенденцію до зростання (рисунок 1.2).

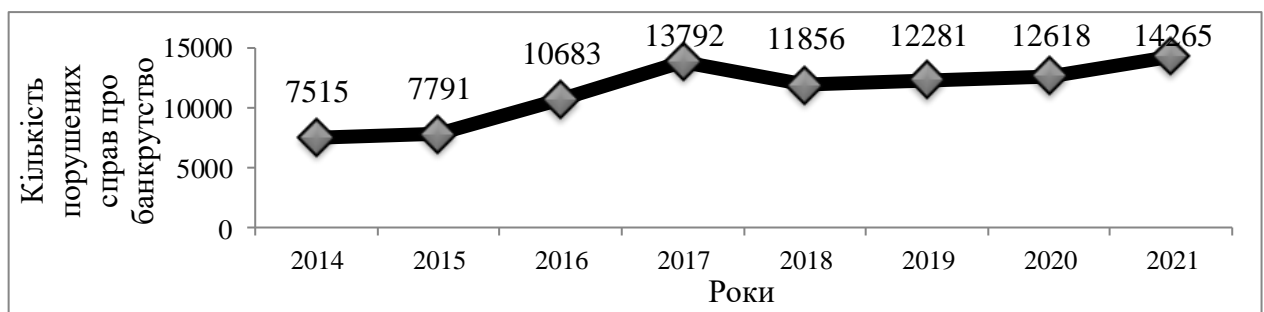


Рисунок 1.2 – Динаміка кількості порушених справ про банкрутство у 2014-2021 рр. [8, с. 15]

У 2018 р. відбувся невеликий спад, але з 2019 р. знову почала збільшуватись кількість порушених справ про банкрутство, і у 2021 р. цей показник досяг максимуму і становив 14 265 справ.

У 2018 р. Міністерством юстиції України було проведено аналіз стану справ на вітчизняних підприємствах, які перебувають у стані банкрутства, за результатами якого було визначено 8811 підприємств, що знаходяться у процедурі банкрутства: 438 державних або підприємств, у статутному фонді яких державі належать більше 25%, та 8373 підприємств приватного сектору економіки, в т. ч. – фізичні особи підприємці [90].

Кількість підприємств з державною часткою у статутному капіталі, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство, за 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зменшилась на 23,4% (таблиця 1.1), що є позитивним показником на фоні зростання загальної кількості товариств на 1,2% .

Таблиця 1.1 – Аналіз господарських товариств з державною часткою у статутному капіталі, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство [35]

Показник	Значення показника		Динаміка	
	на 01.01. 2021 р.	на 01.01. 2022 р.	Абс. Δ, ±	Тп, %
Загальна кількість господарських товариств з державною часткою у статутному капіталі	664	672	8	1,2
Кількість господарських товариств щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство, в т. ч.:	158	121	-37	-23,4
в стадії розпорядження майном	30	23	-7	-23,3
в стадії санації	48	47	-1	-2,1
в процесі ліквідації	80	51	-29	-36,3
Питома вага господарських товариств щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство у загальній кількості господарських товариств з державною часткою у статутному капіталі, %	23,8	18,0	-5,8	-

Кількість та питома вага товариств, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство у загальній кількості хоч і зменшилась на 5,8%, але залишилась на високому рівні – 18%. Викликають занепокоєння і виявлені

впродовж останніх років тенденції до поширення форм, обсягів та наслідків порушень та шахрайства у сфері бюджетних коштів та державного майна, які можуть негативно вплинути на діяльність державних підприємств та викликати сумніви щодо їх майбутньої життєдіяльності [20, с. 38].

В таких умовах користувачів фінансової звітності, яку підтверджують аудитори, цікавить не лише питання її достовірності, але і майбутньої життєдіяльності підприємств. В свою чергу, досить часто виникають складні ситуації для аудиторських фірм, коли після здійснення аудиторської перевірки та висловлення позитивної думки, підприємство раптово припиняє свою діяльність з причини ймовірності банкрутства. Саме тому аудитори зобов'язані при проведенні аудиту фінансової звітності перевірити можливість подальшої безперервності діяльності підприємства.

Основні рекомендації щодо дій аудитора при визначенні доцільності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів викладено у МСА 570.

Під час аудиту фінансової звітності відповідно до МСА 570 необхідно здійснювати перевірку припущення про безперервність діяльності підприємств.

Але в сучасних реаліях фінансової кризи також постає питання визначення можливості безперервності діяльності і для підприємств при поданні звітності до контролюючих органів, і для корпоративних власників, для яких проведення аудиту фінансової звітності не є обов'язковим.

Для вирішення цієї проблеми доцільно запровадити аудит безперервності, проведення якого надасть змогу одержувати від аудиторів інформацію щодо реальної життєздатності підприємств, в якій сьогодні має потребу велика кількість користувачів фінансової звітності.

Погоджуючись з думкою Шерстюк О. Л. [107], варто зазначити, що найбільшу зацікавленість в результатах перевірки можливості безперервної діяльності підприємства мають:

- власники, зацікавлені у збереженні власності, здатної забезпечувати отримання необхідного рівня прибутку;
- інвестори, які потребують забезпечення стабільного доходу на вкладені у підприємство інвестиції протягом тривалого періоду;
- кредитори, які зацікавлені у можливості повернення основної суми позик та відсотків, що мають бути сплачені за користування позикою.

Питання проведення аудиту безперервності на даний момент не було достатньо досліджено. Але, як зазначає Белоусова І. М., на даний момент значна увага фахівців приділяється безперервності як основному принципу складання фінансової звітності [3]. А у зв'язку з тим, що аудитори підтверджують достовірність фінансової звітності та доцільність використання управлінським персоналом при її підготовці припущення про безперервність, виникає питання застосування принципу безперервності в бухгалтерському обліку.

«Принцип» – це термін латинського походження, що перекладається як основа, первоначало. Узагальнюючи визначення, що надаються в літературних джерелах (таблиця 1.2), можна тлумачити принцип як важливе вихідне положення певної діяльності, яке є усталеним, загальноприйнятим.

Принципи є невід'ємною складовою формування бухгалтерського обліку. Це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [57]. Законом України [72] визначено десять основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, серед яких важливе місце посідає принцип безперервності. Сутність принципу безперервності полягає в оцінці активів та зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі [72].

Принцип безперервності діяльності підприємства є загальноприйнятим у національних системах обліку та звітності більшості розвинених країн, в т. ч. GAAP (національні стандарти бухгалтерського обліку) і МСБО (а згодом МСФЗ).

Таблиця 1.2 – Визначення поняття «принцип»

Джерело	Визначення
Бутинець Ф. Ф. [21, с. 143]	(від лат. ріncіріum – основа, початок): 1) основні вихідні положення будь-якої теорії, основні правила діяльності, створюються у процесі систематизації знань, але на відміну від законів у природі не існують; 2) усталені, укорінені, загальноприйняті, найпоширеніші правила господарських дій і властивості економічних процесів; 3) початок, провідна ідея, основне правило поведінки.
Завадський Й. С. [33, с. 250]	(англ. рrіncіple) – головне, вихідне положення, правило діяльності організації в якій-небудь сфері або правило поведінки особи.
Мочерний С. В. [31, с. 76]	(від лат. ріncіріum – основа, початок): 1) основні вихідні положення будь-якої теорії, основні правила діяльності; 2) встановлені, загальноприйняті, поширені правила господарських дій і властивості економічних процесів.

При цьому, враховуючи той факт, що в даний час в Україні активно впроваджується застосування МСФЗ, схожість базових уявлень про систему обліку в цілому сприяє зниженню рівня проблем і тих труднощів, які виникають на шляху інтеграції і уніфікації бухгалтерського обліку – процесів, що відбуваються і в Україні [29].

Характеристика принципу безперервності надається як в національних, так і в міжнародних нормативно-правових джерелах бухгалтерського обліку (таблиця 1.3).

Застосування принципу безперервності є одночасно складним та дуже актуальним питанням, яке розглядається як у вітчизняній, так і в зарубіжній обліковій практиці (додаток А) [11, с. 148].

Таблиця 1.3 – Характеристика принципу безперервності діяльності у нормативно-правових джерелах бухгалтерського обліку

Джерело	Характеристика принципу безперервності
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [72]	Принцип безперервності – це принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [57]	

## Продовження таблиці 1.3

1	2
МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [51]	Підприємство складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати підприємство чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, підприємство має розкривати інформацію про такі невизначеності.
МСБО 10 «Події після звітного періоду» [52]	Суб'єктові господарювання не слід складати свою фінансову звітність на основі припущення безперервності, якщо управлінський персонал визначає після звітного періоду, що він має намір ліквідувати підприємство чи припинити операції або не має ніякої реалістичної альтернативи цьому. Погіршення результатів діяльності та фінансового стану після звітного періоду може свідчити про потребу розглянути, чи є ще прийнятним припущення про безперервність. Якщо припущення про безперервність більше не є прийнятним, стандарт вимагає фундаментальної зміни основи обліку, а не коригування сум, визнаних у межах первісної основи обліку.

Узагальнюючи підходи науковців та враховуючи характеристику принципу безперервності, яка надається в національних та міжнародних нормативно-правових джерелах бухгалтерського обліку, нами було визначено основні ознаки принципу безперервності (рисунок 1.3), що в свою чергу, надало нам змогу констатувати, що дотримання принципу безперервності є надзвичайно важливим аспектом, оскільки дає можливість аудиторам оцінити реальне становище підприємства та надати інформацію, яка в подальшому вплине на процес обрання ефективних заходів, спрямованих на покращення та зміцнення позиції підприємства у конкурентному середовищі.

Звичайно, оцінка здатності підприємства продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому є основною проблемою та обов'язком його керівництва, а також основним критерієм ефективності системи управління. Але, не менш важливим є дане припущення й для аудитора.

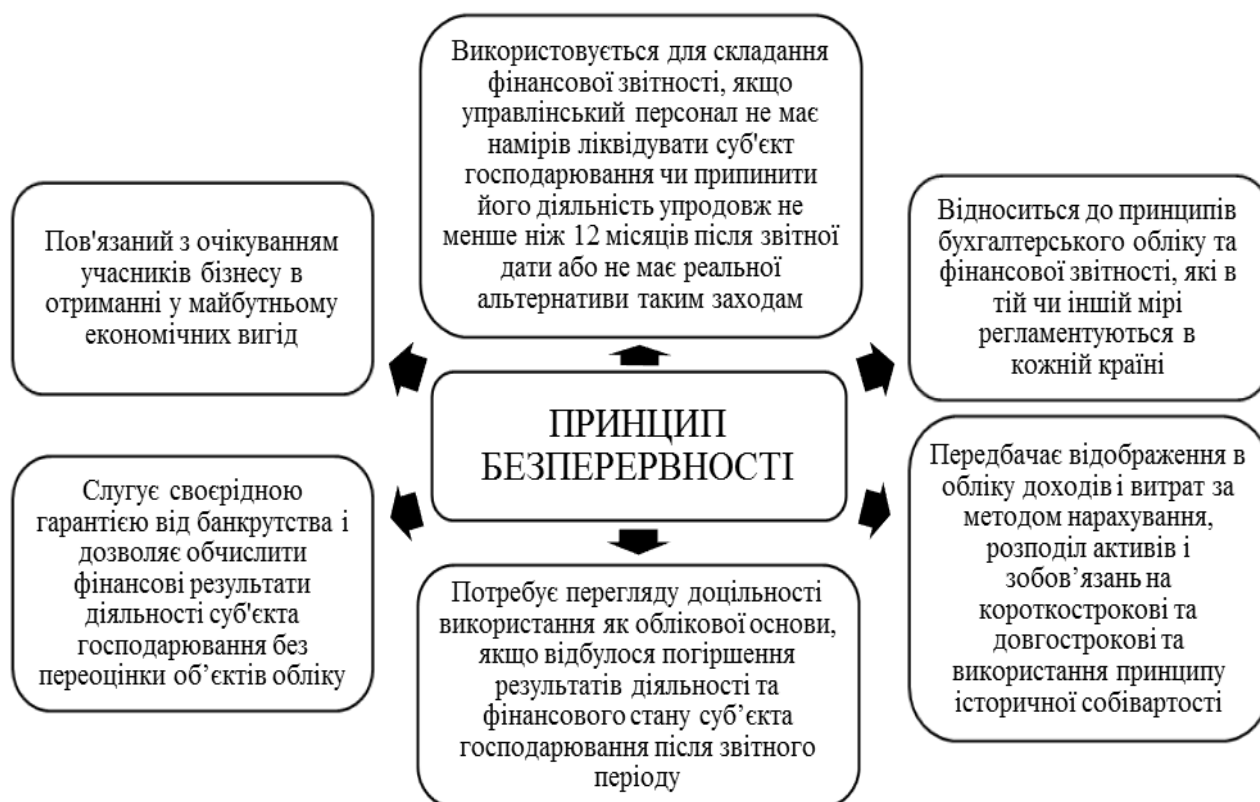


Рисунок 1.3 – Основні ознаки принципу безперервності

Не зважаючи на значні результати наукових досліджень в аудиті, слід визнати, що ґрунтовні дослідження щодо сутності аудиту безперервності на даний момент відсутні. Визначення даного поняття відсутнє і у нормативно-правових джерелах аудиту.

В МСА 570 розглядається тільки поняття «відповідальності аудитора під час аудиту фінансової звітності, пов'язаної з використанням управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності». Тому, враховуючи визначення аудиту, наданого в Законі України [71] та зміст вимог МСА 570 [50, С. 571-588], нами надано визначення поняттю «аудит дотримання принципу безперервності».

Під аудитом безперервності ми пропонуємо розуміти перевірку фінансової звітності підприємства з метою визначення доцільності використання припущення про безперервність, а також виявлення і оцінка подій або умов, які окремо або в сукупності ставлять під сумнів можливість

підприємства продовжувати свою діяльність у майбутньому (упродовж не менше ніж 12 місяців після звітної дати).

Результати дослідження праць науковців та положень МСА 570, дозволили нам виокремити три групи подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства: фінансові, операційні та інші події або умови (рисунок 1.4).

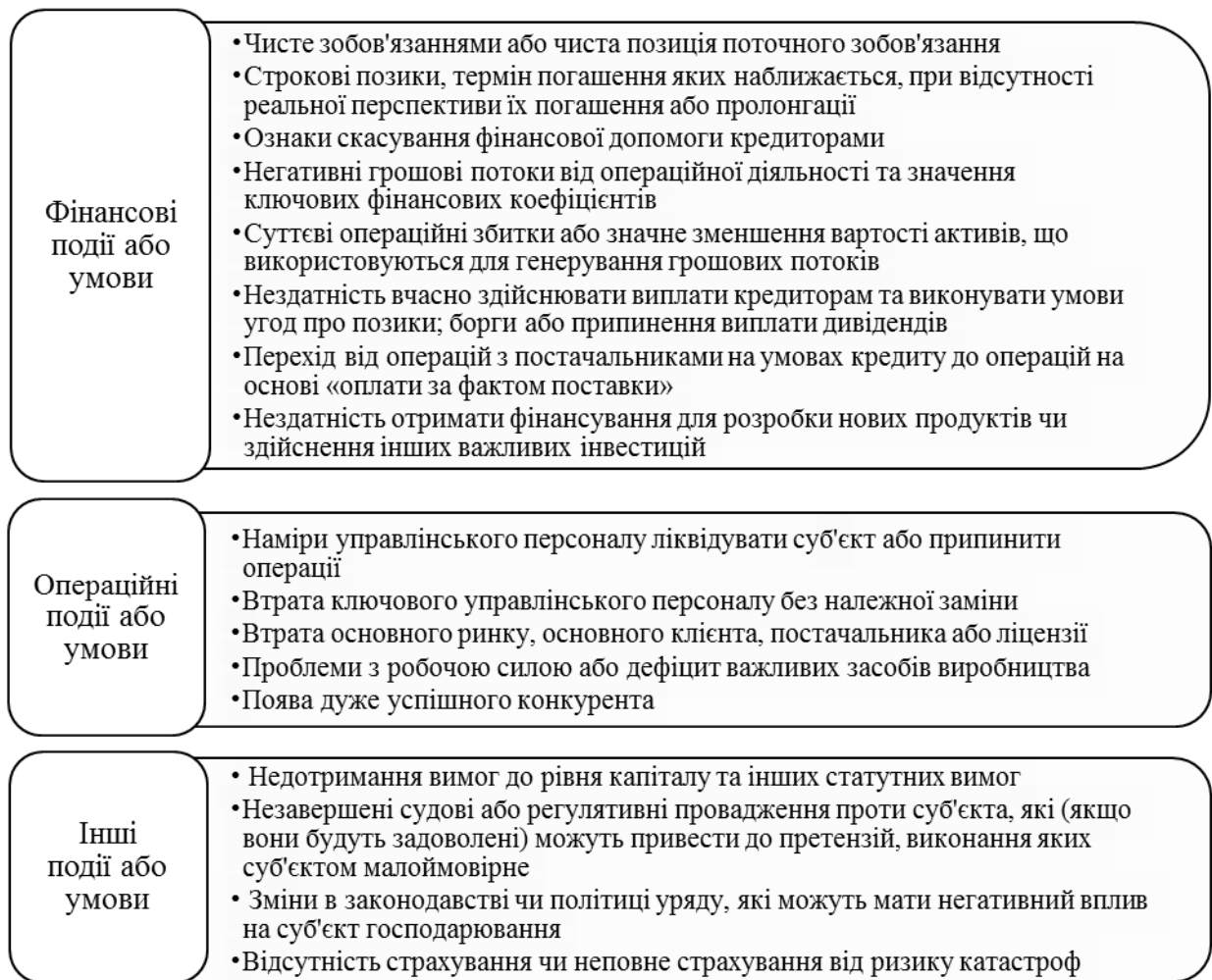


Рисунок 1.4 – Події або умови, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства [3, 18, 39, 40, 50, 59]

Відповідно до МСА 570 при проведенні аудиту безперервності на аудитора покладаються відповідні обов'язки.

Основними обов'язками аудитора є:



- визначення існування подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність;

- перевірка виконання управлінським персоналом попередньої оцінки здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність та її оцінювання;

- перегляд оцінки аудиторського ризику та зміна подальших запланованих аудиторських процедур, якщо під час аудиту отримано додаткові аудиторські докази, які впливають на оцінку ризику;

- отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність, за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, якщо ідентифіковано події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність;

- формування на основі отриманих аудиторських доказів висновку, чи існує за судженням аудитора суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність у майбутньому.

При цьому необхідно звернути увагу на те, що аудитор не несе відповідальності за:

- невиконання управлінським персоналом оцінки здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність;

- виконання будь-яких інших аудиторських процедур (крім запиту до управлінського персоналу) для ідентифікації подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта безперервно продовжувати діяльність після періоду, охопленого оцінкою управлінського персоналу, який дорівнює принаймні 12 місяців від дати фінансової звітності [6, с. 19, 20].

При виконанні аудиту безперервності необхідно точно визначити цілі такої перевірки та окреслити засоби їх досягнення. Спираючись на МСА 570,

на нашу думку, таких цілей має бути три.

Також ми пропонуємо відповідні засоби досягнення кожної з цілей (рисунок 1.5).

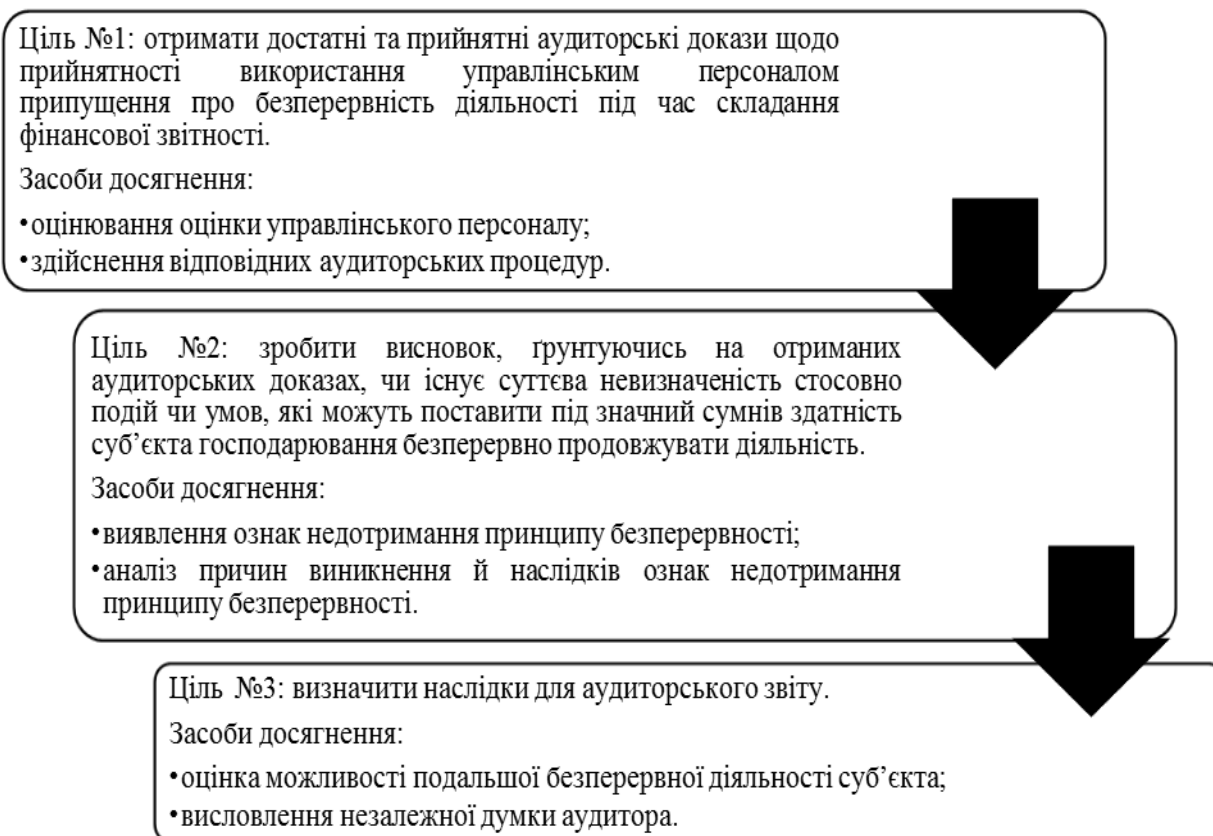


Рисунок 1.5 – Цілі аудиторів при проведенні аудиту безперервності та засоби їх досягнення [9, с. 28]

З метою досягнення визначених цілей аудиту безперервності та виконання покладених обов'язків кожна аудиторська фірма має дотримуватись певного алгоритму дій та використовувати відповідні аудиторські процедури. Але на сьогодні проблема процедурного та методичного забезпечення аудиторської перевірки безперервності діяльності підприємств не була вирішена, тому потребує детального розгляду та дослідження.

## 1.2 Процедурне забезпечення аудиту безперервності діяльності

При проведенні аудиту безперервності аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб визначити чи існує суттєва невизначеність щодо подальшої безперервної діяльності підприємства. Для цього аудитору необхідно здійснити відповідні аудиторські процедури.

Ефективне вирішення завдань, поставлених перед аудитором, залежить від визначення складу та повноти використовуваних аудиторських процедур, а також від методологічної обґрунтованості підходів до їх змісту та ролі. Саме тому сьогодні перед аудиторами усього світу стоять проблеми вдосконалення організації та посилення контролю над якістю аудиторських послуг [51, с. 79].

Узагальнюючи визначення поняття «процедура» (таблиця 1.4), приходимо до висновку, що процедура це певним чином організована, офіційно встановлена та передбачена правилами послідовність дій, спрямованих на отримання певного результату. Що стосується поняття «аудиторська процедура», то на даний момент в економічній літературі відсутній єдиний підхід до визначення сутності даної категорії.

Таблиця 1.4 – Визначення поняття «процедура»

Джерело	Визначення
Завадський Й. С. [33, с. 258]	(англ. procedure) – певним чином організована послідовність прийомів і способів поведінки, спрямована на отримання певного результату.
Бибик С. П. [5, с. 451]	офіційно встановлений чи узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь.
Бусел В. Т. [22, с. 1179]	
Глобальна мережа «Інтернет»	(від лат. <i>procedo</i> – просуваюсь, проходжу): 1) офіційно встановлений чи узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь. 2) офіційно встановлений чи прийнятий за звичаєм, традицією порядок проведення якихось громадських заходів, послідовність дій при здійсненні якихось справ, розв'язанні проблем.

Дослідженням процедур, а також методів та прийомів аудиту займалися такі вітчизняні вчені, як: Білуха М. Т. [15], Проскуріна Н. М. [74], Петрик О. А. [65], Рудницький С. В. [80], Дорош Н. І. [30]. Але кожен автор має власний підхід до даного питання.

Відсутнє визначення аудиторської процедури і в МСА, хоча це поняття вживається у більшості стандартів [51, с. 76]. Єдине офіційно затверджене визначення надане в Наказі Головного контрольно-ревізійного управління України (Держфінінспекції), відповідно до якого аудиторські процедури – це порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту [49].

В літературі існує значне різноманіття аудиторських процедур та їх класифікацій, які пропонують науковці [15, 71, 86-88]. В МСА наведено на рисунку 1.6 аудиторські процедури пропонується поділяти на процедури оцінки ризиків, тести заходів внутрішнього контролю та процедури по суті залежно від контексту, в якому вони застосовуються аудитором при проведенні перевірки.

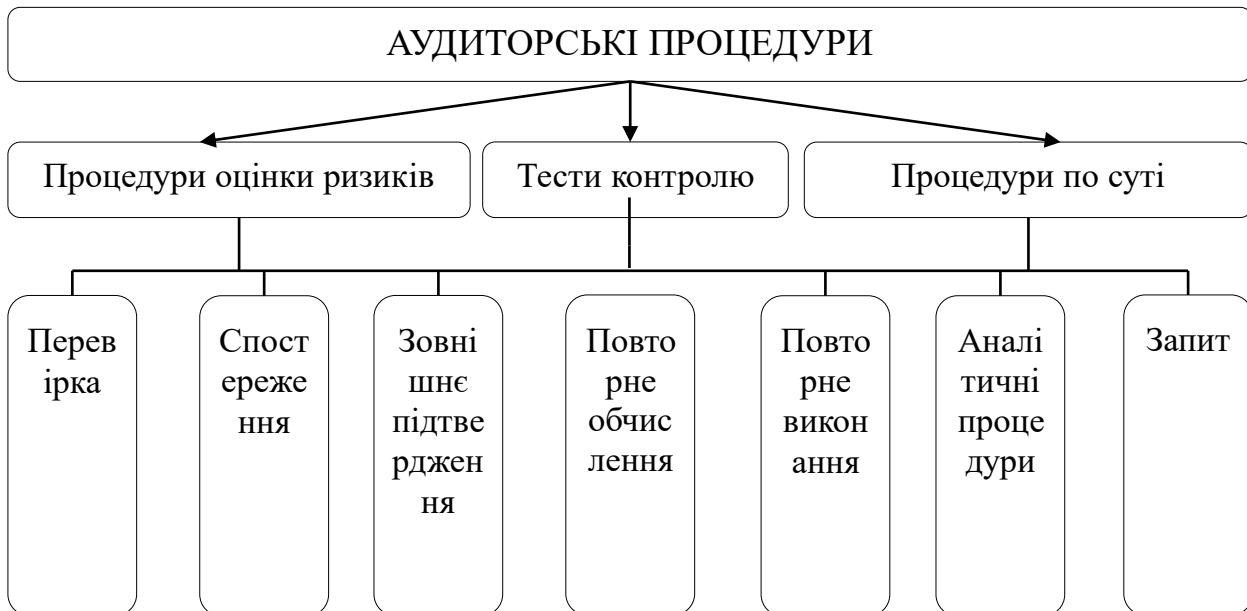


Рисунок 1.6 – Класифікація аудиторських процедур за МСА

[50, С. 404-407]

Процедури оцінки ризиків – це аудиторські процедури, призначені для отримання розуміння про підприємство та його середовище, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень.

Тести контролю («тести на відповідність») застосовуються для проведення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам, призначені для перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Процедури по суті («незалежні тести») використовують для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень, призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур з метою одержання відомостей про повноту, правильність і законність операцій, які містяться в бухгалтерських записах і фінансової звітності. Вони складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації та аналітичних процедур по суті [76, с. 81].

Наведена класифікація є досить загальною, оскільки перелік аудиторських процедур значно ширший. Серед них: анкетування, верифікація, діагностика, диференціація, дослідження, звіряння, інспектування, ідентифікація, інтерв'ю, інформування, обстеження, обговорення, огляд, ознайомлення, опитування, оцінка, перерахунок, порівняння, розрахунок, сканування, співставлення, узагальнення та інші аудиторські процедури [71, с. 88-108].

На даний момент проблемі вибору аудиторських процедур під час проведення аудиту безперервності науковцями не було приділено достатньої уваги. А наявні зараз методичні підходи та рекомендації до здійснення аудиту безперервності не відображають всіх аспектів проведення такої перевірки.

Лише в МСА 570 міститься інформація про те, що аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, які можуть поставити під значний

сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність, виконуючи процедури з оцінки ризиків [58, с. 575].

В стандарті розглядаються такі аудиторські процедури як запит, обговорення, оцінювання та додаткові аудиторські процедури.

Запит – це аудиторська процедура, яка являє собою пошук інформації (фінансової та нефінансової) від обізнаних осіб у самого підприємства або за його межами. Запит широко використовується протягом усього аудиту на додаток до інших аудиторських процедур. Оцінка отриманих відповідей є невід’ємною частиною процесу запиту. За формою він може бути як офіційним письмовим, адресованим третім особам, так і неформальним усним питанням, адресованим працівникам.

Аудиторська процедура запиту включає в себе дві стадії – підготовчу і практичну.

Підготовча стадія передбачає наступні дії аудитора:

- легалізувати в договорі із замовником таку процедуру, як запит;
- попередити управлінський персонал замовника про можливість застосування запиту, як аудиторської процедури, та його відповідальність за інформацію із запиту;
- одержати опис системи управління, побудувати її функціональну схему та позначити ключові фігури (посадові особи);
- впевнитися в компетентності посадових осіб у предметі інтересу аудитора.

Стадія практичного здійснення запиту вимагає від аудитора:

- визначитися з формою запиту (усною чи письмовою);
- скласти перелік питань до посадової особи;
- зробити запит;
- задокументувати результати запиту.

Процедура обговорення – це робоча процедура, що супроводжує весь аудиторський процес. Наприклад, обговорюються стратегія та план аудиту, способи взаємодії з колегами в групі із завдання, результати виконання

процедур та подальші дії. А також обов'язково обговорюються результати моніторингу та зовнішнього контролю якості.

Процедура оцінювання – це процедура формування особистої думки аудитора про цінність, значення, значимість чого-небудь. За допомогою цієї процедури оцінюють стан, ефективність, надійність різноманітних об'єктів аудиторського контролю [58, с. 90-98].

Додаткові аудиторські процедури повинні здійснюватися аудиторами у разі ідентифікації подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність з метою отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо існування суттєвої невизначеності [58, с. 576, 577].

В МСА 570 визначений наступний перелік додаткових аудиторських процедур:

- аналіз та обговорення: грошових потоків, прибутку та інших відповідних прогнозів (обговорення з управлінським персоналом); останньої доступної проміжної фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- розгляд: умов боргових зобов'язань та угод про позики і визначення того, чи були вони порушені; протоколів зборів акціонерів, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та відповідних комітетів для виявлення проблем з фінансуванням;
- запити до юрисконсульта підприємства щодо існування судових позовів або претензій та обґрунтованості оцінок їх результатів управлінським персоналом та попередньої оцінки фінансових наслідків;
- підтвердження існування, законності та виконання угод про надання або збереження фінансової допомоги з пов'язаними та третіми сторонами, а також оцінювання фінансової здатності таких сторін забезпечити додаткові кошти;
- оцінка планів підприємства щодо невиконаних замовлень клієнтів;
- виконання аудиторських процедур стосовно подальших подій для ідентифікації подій, які пом'якшують чи в інший спосіб впливають на

здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність;

- підтвердження існування, умов та достатності можливостей отримати позики;
- отримання та огляд звітів про регуляторні заходи;
- визначення достатності фінансування для будь-якого запланованого вибуття активів [58, с. 585].

Вивченням особливостей процедурного забезпечення дослідження безперервності в аудиторській практиці займалися такі провідні науковці у сфері аудиту, як: Белоусова І. М. [4], Дмитренко І. М. [28], Проскуріна Н. М. [75], Сурніна К. С. [87], Таратута Л. В. [91], Шерстюк О. Л. [107] та інші.

Більшість вчених особливої уваги приділяють саме аналітичним процедурам як важливій складовій процесу дослідження перспектив безперервної діяльності підприємств.

Сурніна К. С. зазначає, що «є розділи аудиту, які можуть бути досліджено тільки з використанням аналітичних процедур, наприклад оцінка припущення щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання» і пропонує використовувати процедури горизонтального і вертикального аналізу фінансової звітності та аналізу основних фінансових показників при оцінці безперервності діяльності підприємства [84].

Колектив авторів на чолі з Немченко В. В. також погоджується, що аналітичні процедури повинні застосовуватися для оцінки припущення безперервності діяльності економічного суб'єкта, пояснюючи це тим, що оцінка можливості підприємством продовжувати свою діяльність і виконувати свої зобов'язання протягом як мінімум 12 місяців, наступних за звітним періодом, є типовою аналітичною задачею як по формулюванню, так і за методами рішення.

Вчені визначають можливість використання в процесі проведення аудиту, в т. ч. і при оцінці припущення про безперервність діяльності, аналітичної процедури аналізу змін з плином часу показників бухгалтерської



звітності і відносних коефіцієнтів, пов'язаних з ними [1, с. 190].

Підкреслює, що в умовах трансформаційної економіки при перевірці безперервності функціонування підприємства пріоритет надається саме аналітичним процедурам і Проскуріна Н. М., оскільки аналітичні процедури відіграють основну роль при одержанні аудиторських доказів у ході аудиту та дозволяють виявити незвичайні угоди й події, зміни в діяльності підприємства, неефективність, нерентабельність, помилки, відхилення від норми або незаконні дії [73].

Під аналітичними процедурами ми розуміємо оцінку фінансової інформації, здійснену на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [58, с. 11].

Розповсюдженість аналітичних процедур в аудиторській практиці пояснюється певними перевагами при їх застосуванні, а саме: скороченням витрат часу та підвищенням якості аудиту. У світовій практиці проведення аудиторської перевірки аналітичні процедури вважаються настільки важливими, що їх застосування виправдано вимагати при будь-якому виді аудиту [71, с. 112]. Підтримуючи позицію Шерстюк О. Л., слід відзначити, що на сьогодні відсутній цілісний підхід до застосування аналітичних процедур для отримання аудиторських доказів стосовно перспектив безперервної діяльності підприємств.

Відповідно до МСА рішення щодо того, які аналітичні процедури застосовувати під час аудиту базується на професійному судженні аудитора і залежить від їх ефективності та дієвості [58, с. 457]. А ступінь довіри аудитора до результатів виконаних ним аналітичних процедур, в т. ч. і під час оцінювання перспектив безперервності діяльності підприємства, залежить від певних факторів (рисунок 1.7) [107, с. 274]

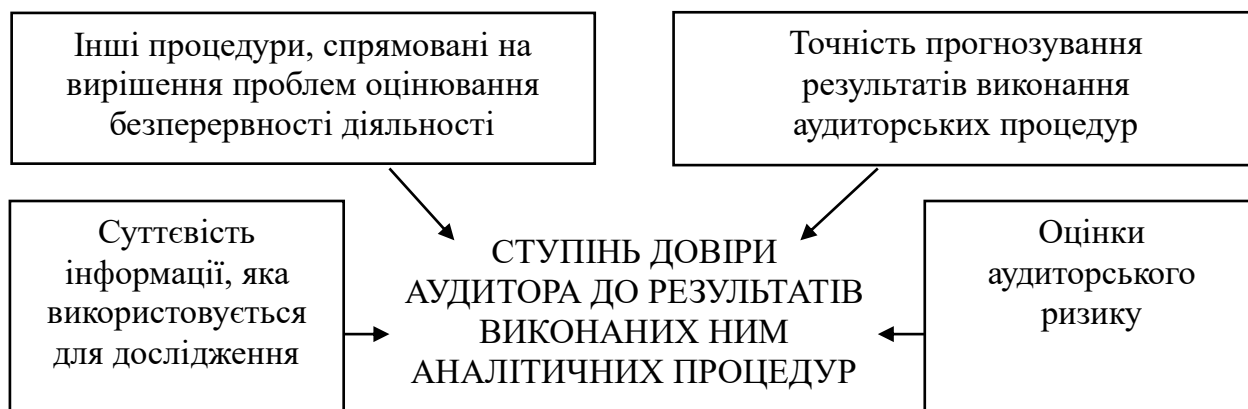


Рисунок 1.7 – Фактори впливу на ступінь довіри аудитора до результатів виконаних ним аналітичних процедур [97]

Проскуріна Н. М. [75] під час дослідження можливості безперервної діяльності підприємств пропонує здійснювати такі аналітичні процедури як

- 1) оцінка співвідношень між різними статтями звітної й минулих періодів;
- 2) зіставлення: даних суб'єкта, що перевіряється, з середньогалузевими показниками; фінансової й не фінансової інформації; бухгалтерської звітності з кошторисними (плановими) показниками; залишків по рахунках за різні періоди;
- 3) порівняння даних з очікуваними результатами, обумовленими аудитором.

Таратута Л. В. [91] звертає увагу на наступні аналітичні процедури:

- 1) оцінка динаміки та структури статей бухгалтерського балансу (аналітичне групування та аналіз статей активу та пасиву балансу);
- 2) аналіз: майнового стану підприємства; ліквідності та платоспроможності підприємства; ділової активності підприємства; рентабельності підприємства; витрат на виробництво.

Шерстюк О. Л. [97] підкреслює можливість використання аналітичних процедур:

- 1) оцінки: динаміки та структури грошових потоків; фінансового стану суб'єкта; ефективності використання ресурсів та джерел їх утворення; динаміки основних показників діяльності суб'єкта та ідентифікація чинників,

що їх спричинили; ефективності системи внутрішнього контролю;

2) аналізу: зв'язків між елементами фінансової інформації, а також між фінансовою та не фінансовою інформацією; інтегральних показників, що характеризують можливість суб'єкта своєчасно і повністю оплачувати заборгованості, здатність генерувати грошові потоки;

3) порівняння результатів функціонування суб'єкта з галузевими значеннями відповідних показників.

Але, особливої уваги, на нашу думку заслуговує саме дисертація Белоусової І. М. на тему «Аудиторська діагностика безперервності діяльності підприємств». В роботі було вперше досліджено та обґрунтовано можливість використання діагностики безперервності діяльності як аналітичної процедури з метою формування загальної думки про дотримання підприємством припущення про безперервність.

Автор виділяє експрес- та фундаментальну діагностику. Експрес-діагностика дотримання припущення безперервності – це етап аудиторської діагностики, що має метою формування загальної думки про дотримання припущення про безперервність підприємством-клієнтом. Фундаментальна діагностика безперервності діяльності підприємства ґрунтується на комплексному фундаментальному аудиторському дослідженні здатності підприємства локалізувати негативний вплив певних факторів [3].

Варто зазначити, що діагностика безперервності діяльності підприємства, як і будь-яка аналітична процедура, реалізується за допомогою застосування відповідних методів [71, с. 204]. При виконанні аналітичних процедур можуть використовуватись різні методи: від звичайних порівнянь до комплексного аналізу [58, С. 455-457].

В сучасній аудиторській практиці використовуються методи, які можна поділити на три групи: загальнонаукові методи; спеціальні методи аудиту, запозичені з інших наук; власні методи аудиту (рисунок 1.8). На даний момент все більш широкого використання при проведенні аудиту набувають спеціальні методи, запозичені з інших наук, а саме методи аналізу.

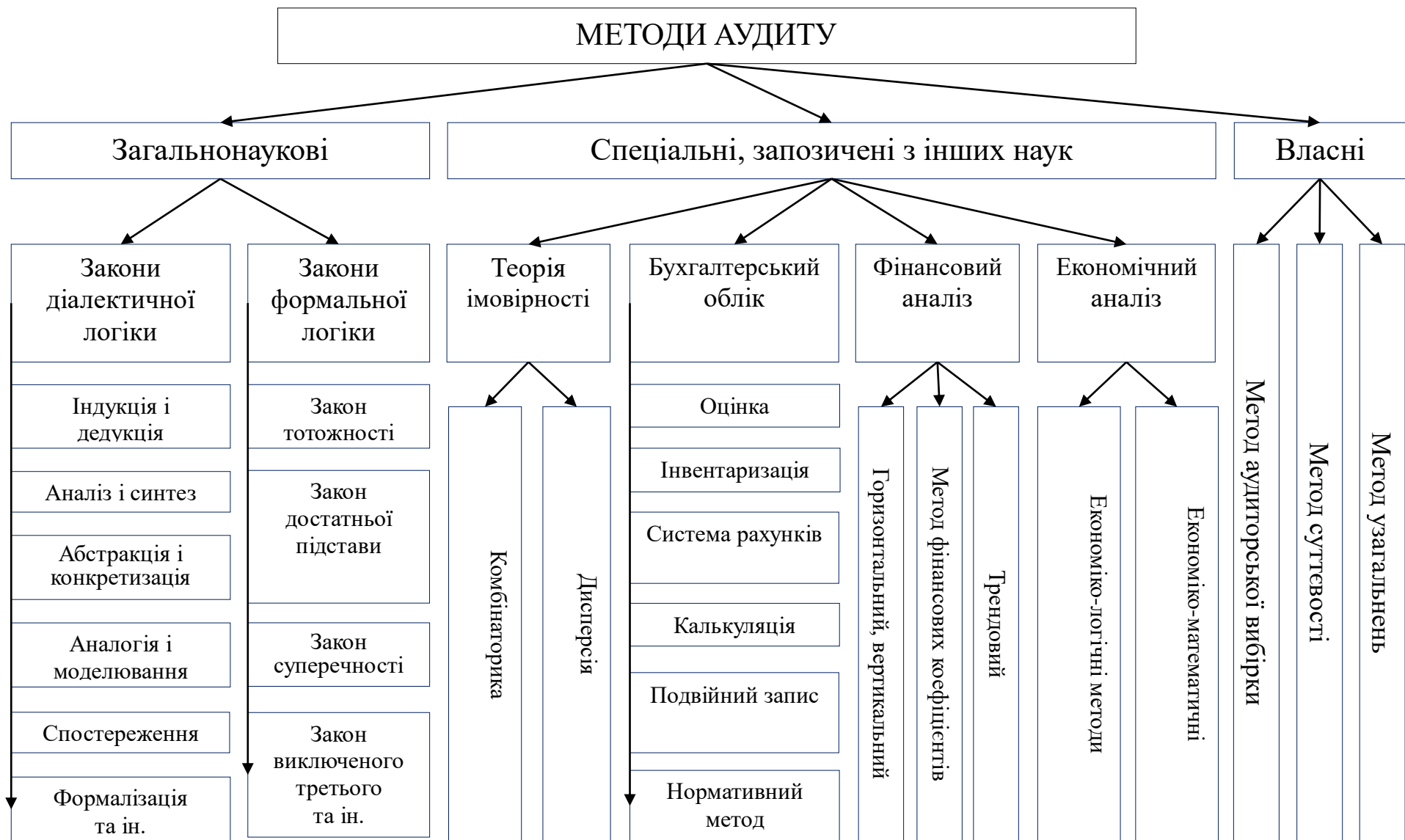


Рисунок 1.8 – Класифікація методів аудиту [80, С. 208-228]

Поняття «метод» можна тлумачити як спосіб дослідження об'єктів чи явищ з метою встановлення істини та вирішення конкретного завдання, який включає в себе сукупність прийомів і засобів пізнання та освоєння дійсності [17, с. 10]. Щодо трактування сутності поняття «метод аудиту», то на даний момент спостерігається неоднозначність підходів науковців до даного питання. Офіційно затвердженим є наступне визначення: метод аудиту – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиту [49].

За допомогою методів не тільки досліджується об'єкт аудиту, але, що досить важливо, упорядковується також процес його організації [71, с. 209].

Як стверджує Мних Є. В. [53], аудит – це найновіша сфера застосування економічного аналізу. Савченко В. Я. [82] також зазначає, що надаючи аудиторські послуги, як свідчить зарубіжний і вітчизняний досвід, аудитори повинні спиратися на широкий спектр прийомів і методів економічного аналізу. На його думку, мета економічного аналізу в аудиті полягає у визначення суті і змісту ділової активності клієнта, а також оцінці фінансово-господарських перспектив його функціонування в майбутньому, тобто можливості безперервної діяльності суб'єкта господарювання.

Фінансовий аналіз в аудиті розглядається ними у двох аспектах: як метод отримання аудиторських доказів та як супутній аудиту вид послуг.

В межах дослідження, ми розглядаємо фінансовий аналіз, який включає в себе горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний аналіз, саме як метод отримання аудиторських доказів при здійсненні аналітичних процедур аудиту безперервності.

Методика застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності не достатньо досліджена. Спираючись на результати наукових праць, підкреслюємо важливість використання економіко-математичних методів економічного аналізу, а саме застосування моделей діагностики банкрутства в контексті методів реалізації аналітичних процедур аудиту безперервності.

Моделі діагностики ймовірності банкрутства (прогнозування кризового стану) – це економіко-математичні моделі, які з певним ступенем точності дозволяють визначати перспективну динаміку показників фінансового стану та очікуваної платоспроможності досліджуваного підприємства[58, с. 279].

Питанню визначення ймовірності банкрутства підприємств приділяється значна увага вітчизняних та зарубіжних науковців. Розробкою методик прогнозування банкрутства займалися такі провідні вчені як Альтман Е., Спрінгейт Г., Таффлер Дж., Тішоу Г., Ліс Р., Сайфуллін Р., Кадиков Г., Бівер У., Дюран Д., Ковальов В., Терещенко О., Конан Дж., Гольдер М. та інші.

Доречність та ефективність використання найбільш поширених методик розпізнавання кризового стану та загрози банкрутства для цілей аудиторської діагностики безперервності діяльності підприємств було досліджено та обґрунтовано Белоусовою І. М. [3].

Можливість використання аналізу ймовірності банкрутства при проведенні аналітичних процедур в аудиті підкреслює і Мних Є. В. [53].

Проскуріна Н. М. [75] пропонує застосовувати моделі діагностики банкрутства під час аудиту безперервності поряд з використанням узагальнюючих фінансових коефіцієнтів, детермінованого факторного аналізу, ситуаційного аналізу і прогнозування та інших методів.

Таким чином, нами було розглянуто лише основи процедурного забезпечення аудиту безперервності та визначено основні методи реалізації аналітичних процедур. Але, варто зазначити, що єдиний методичний підхід до здійснення аудиторської перевірки перспектив безперервної діяльності підприємств сьогодні відсутній, тому питання методичного та процедурного забезпечення аудиту безперервності потребує подальшого дослідження та удосконалення.

Актуальним також залишається питання документального оформлення аудиторських процедур та визначення впливу результатів аудиту безперервності на форму і зміст звіту незалежного аудитора.

### 1.3 Методичні підходи до документування отриманих доказів щодо безперервності діяльності

Аудиторська діяльність має в першу чергу орієнтуватися на забезпечення якості послуг, що надаються замовникам. Одним з інструментів забезпечення якості процесу аудиту є аудиторська документація, оскільки забезпечення ефективної роботи аудиторської фірми неможливе без формування документації наслідків такої роботи [78, с. 223].

Щоб зрозуміти сутність документації в аудиті, необхідно спочатку визначитись з загальним поняттям «документація».

Документацію як обґрунтування чого-небудь документами визначають Биби́к С. П. [11, с. 191] та Бусел В. Т. [31, с. 314]. В свою чергу Завадський Й. С. вважає, що документація – це обґрунтування управлінських рішень за допомогою документів, невід’ємний елемент управління, що полягає у зборі, передачі та обробці фіксованої інформації – документів [43, с. 74].

На думку Бутинця Ф. Ф., це певний набір бланків документів, які призначаються для оформлення операцій, що відбуваються на підприємстві; або сукупність, група документів (матеріальних носіїв інформації), що містять відомості про господарські операції, які є підставою для їх наступного відображення в облікових регістрах [29, с. 57].

Узагальнивши підходи науковців, під документацією пропонуємо розуміти сукупність офіційно визнаних, взаємопов'язаних та складених у визначеній формі документів (матеріальних носіїв інформації), використання яких забезпечує збір, передачу та обробку фіксованої інформації про заданий об'єкт з метою обґрунтування управлінських рішень.

Треба зазначити, що Закон України «Про аудиторську діяльність» не торкається необхідності документування процесу аудиту, за винятком договору на його проведення та звіту незалежного аудитора.

Узагальнення практики аудиту втілилось у вимоги до складу, змісту та правил складання робочої документації, які викладено безпосередньо у положеннях таких стандартів: Основні вимоги до складу, змісту та правил складання робочої документації аудиторів викладено у положеннях МСКЯ 1 та МСА 230.

Відповідно до МСА 230 аудиторська документація (робочі документи або робоча документація) – це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор. Належним чином складена робоча документація забезпечує наявність: достатніх та відповідних записів, які є основою для аудиторського звіту; доказів того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовуваних законодавчих та нормативних вимог [58, с. 148].

Процес документування має здійснюватися на всіх етапах аудиторської перевірки, під час здійснення кожної процедури. Таким чином, і проведення аудиту має супроводжуватись оформленням відповідної аудиторської документації.

Своєчасна підготовка аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання аудиторського звіту. Тому документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, буде менш точною, ніж документація, підготовлена під час виконання такої роботи [58, с. 150]. Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від певних факторів (рисунок 1.9).

Основною метою підготовки робочих документів є підтвердження того, що аудит був проведений відповідно до прийнятих принципів аудиту. Робочі документи можуть бути оформлені у паперовому вигляді, міститись на плівці, на електронних або інших носіях [5, с. 302].

Робочі документи:

- допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
- допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;



– містять аудиторські докази, отримані в результаті проведення аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора [5, с. 302].



Рисунок 1.9 – Фактори впливу на аудиторську документацію  
[50, С. 150, 151]

Виділяють два види аудиторської документації необхідної для оформлення процесу аудиту – робоча та підсумкова (рисунок 1.10).



Рисунок 1.10 – Класифікація аудиторської документації [1, 2, 34, 45]

В залежності від певних ознак виділяють різні види робочих документів аудитора. Найбільш змістовною, на наш погляд є документація розроблена д.е.н., проф. Петрик О. А. (рисунок 1.11).



Рисунок 1.11 – Класифікація аудиторської документації [66]

За методом та джерелами одержання автор класифікації виділяє робочі документи, отримані від третіх осіб, від замовника та складені аудитором

самостійно. В контексті документального оформлення аудиту безперервності ми розглянемо лише документи, які мають бути розроблені аудитором.

Робочі документи аудитора мають відповідати наступним вимогам:

- містити достатньо повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі у цій перевірці, міг скласти чітке уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки;

- мають бути складені в ході перевірки, не допускається складання документів після завершення перевірки і підготовки звіту аудитора;

- складаючи робочі документи, аудитор повинен враховувати не тільки інформацію, що стосується звітнього періоду, який перевіряється, а й дані попереднього періоду, а також відомості, отримані після складання бухгалтерської звітності, про події, що відбулися після завершення звітнього періоду, які можуть суттєво вплинути на діяльність або фінансове становище підприємства;

- мають відображати найсуттєвіші моменти, з яких аудитору слід висловити думку, охоплювати найважливіші напрями перевірки і завдання, поставлені й вирішені аудитором;

- давати можливість оцінити фінансову звітність згідно з установленими критеріями й ознаками;

- містити інформацію, необхідну чи корисну для наступних аудиторських перевірок;

- відображати стан і оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві та ступінь довіри до нього;

- фіксувати проведені аудиторські процедури з перевірки та оцінки системи бухгалтерського обліку клієнта, дотримання прийнятої (встановленої) облікової політики і відповідність бухгалтерського обліку клієнта встановленим принципам, стандартам, вимогам і законам;

- мають бути складені чітко та розбірливо [66, с. 68, 69].

Для визначення основних реквізитів, які мають містити робочі документи аудитора, нами було досліджено МСА 230. Але у стандарті лише

зазначається, що документуючи характер, час і обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати: відмітні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються; хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи; хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду [58, с. 149].

МСКЯ 1 та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [168] взагалі не містять вимог щодо обов'язкових реквізитів робочих документів аудитора.

Дослідивши праці науковців (таблиця 1.5), нами було визначено, що більшість з них виділяють наступні реквізити робочої документації аудитора:

- назва та номерний індекс (код, шифр) документу;
- найменування аудиторської фірми, яка провела аудит;
- найменування підприємства-клієнта, аудит якого проводився;
- період, за який проводиться аудит; зміст документу;
- дату виконання аудиторської процедури або складання документу;
- прізвище, ініціали та особистий підпис особи, яка склала та перевірила документ;
- розшифровка умовних позначень.

Таблиця 1.5 – Реквізити аудиторської робочої документації\*

№ п/п	Назва реквізиту	Немченко В. В., Редько О. Ю. [1, с. 308]	Рядська В. В., Петраков Я. В. [81, с. 236]	Бутинець Ф. Ф. [27, с. 160]	Усач Б. Ф. [94]	Давидов Г. М. [27]
1	2	3	4	5	6	7
1	Назва документу	+	+	+	+	
2	Номерний індекс (код, шифр) документу	+	+	+	+	+
3	Найменування аудиторської фірми, яка провела аудит	+			+	+

## Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5	6	7
4	Найменування підприємства-клієнта, аудит якого проводився	+		+	+	+
5	Номер і дата укладання договору, згідно із яким здійснюється аудит	+				+
6	Період, за який проводиться аудит	+	+	+	+	
7	Зміст документу	+	+	+		
8	Дату виконання аудиторської процедури або складання документу	+	+	+		+
9	Дату перевірки документу	+		+		
10	Прізвище, ініціали та особистий підпис особи, яка склала документ	+	+	+	+	+
11	Прізвище, ініціали та особистий особи, яка перевірила документ	+	+	+		
12	Посилання на джерело свідчень, включених до документу	+				
13	Перехресне посилання на документи, з якими пов'язаний робочий документ аудитора		+			
14	Розшифровка умовних позначень	+	+	+		
15	Нумерація сторінок	+				+

Крім того, необхідно звернути увагу, що Немченко В. В. та Редько О. Ю. визначають необхідність і таких реквізитів, як:

- номер і дата укладання договору, згідно із яким здійснюється аудит та нумерація сторінок, в чому з ними погоджується Давидов Г. М.;
- дату перевірки документу, як і зазначає Бутинець Ф. Ф.;
- посилання на джерело свідчень, включених до документу.

Рядська В. В. та Петраков Я. В. пропонують також зазначати у робочому документі аудитора перехресне посилання на документи, з якими він пов'язаний.

Склад, кількість і зміст документів, які входять до робочої документації аудиту, визначаються аудиторською фірмою самостійно. Необхідно звернути увагу на конференційний характер робочих документів аудитора. Після закінчення аудиту потрібно здійснити всі необхідні заходи щодо захисту робочих документів. Робочі документи можуть надаватися у розпорядження сторонніх осіб лише з дозволу клієнта [5, С. 307, 308].

Аудитор повинен документувати не кожне спостереження або розгляд, а лише ті з них, які він вважає важливими з його суб'єктивної оцінки. Робочі документи мають бути складені професійно. Їх оформлення повинно забезпечити доступність для прочитання. Конкретні форми робочих документів визначаються аудитором (аудиторськими фірмами) з урахуванням специфіки окремих питань аудиту [5, С. 307, 308].

Розглянувши особливості та основні вимоги до формування аудиторської робочої документації, маємо зазначити, що дослідження саме особливостей документування отриманих доказів щодо безперервності діяльності майже залишилося поза увагою дослідників.

Здебільшого в якості робочих документів для оформлення процесу аудиту безперервності науковці пропонують використовувати анкети, що, як зазначає Проскуріна Н. М., представляють собою «опитувальний аркуш для одержання відомостей про те, хто його заповнює». Обов'язковою умовою проведення опитувань є конфіденційність, тобто інформація опитувань абсолютно закрыта й поширюється строго при згоді всіх учасників моніторингу. Рівень кваліфікації учасників моніторингу, що заповнюють анкети повинен бути досить високим і об'єктивним. Обробка анкет дозволяє проводити періодичну оцінку, аналіз змін і вироблення заходів щодо поліпшення клімату на підприємстві [73].

Белоусова І. М. також в своїй науковій праці пропонує використовувати анкети діагностування безперервності діяльності підприємства для оцінки впливу зовнішніх і внутрішніх факторів [3].

На думку Поцелуйко С., аудиторам варто звернути увагу на зразок робочого документа бланк IV-D «Анкета з дотримання принципу безперервно діючого підприємства», розроблений за сприяння ТАСІС. На основі цього документа можна оцінити можливість складення звітності на основі принципу безперервності. У анкеті сформульовано приклади тверджень, що дозволяють визначити, чи дотримується підприємство принципу безперервності (частина I). За наявності серйозних сумнівів у

здатності підприємства продовжувати свою діяльність в найближчому майбутньому без істотного скорочення своєї діяльності необхідно заповнити частину II [69].

Також варто зазначити, що рішенням Аудиторської палати України [62] було схвалено проект Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, в додатку якого міститься «Приблизний перелік документів, які можуть свідчити про наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості аудиторських послуг». Даний перелік включає і документальне оформлення процедур оцінки здатності підприємства безперервно продовжувати свою діяльність, але формати документів не надаються.

Інші формати робочих документів для фіксації отриманих доказів щодо безперервності діяльності на даний момент науковцями не було запропоновано та розроблено, що значно знижує якість та ефективність роботи аудиторських фірм.

Всі зібрані аудитором і відображені у робочій документації аудиторські докази є основою та підтвердженням висновків та пропозицій, які надаються у підсумковій документації.

Підсумкова документація складається зі звіту незалежного аудитора та документації, що передається замовникові перевірки. Звіт незалежного аудитора є обов'язковим компонентом підсумкової аудиторської документації. Саме тому необхідно звернути увагу і на вплив результатів аудиту безперервності та форму та зміст звіту незалежного аудитора.

Проведений аналіз аудиторських висновків п'яти українських підприємств-банкроті, серед яких: ПАТ «Запорізька кондитерська фабрика», ЗАТ «Харківшляхбуд», ЗАТ «Павлоградбуд», ПАТ «Миколаївський суднобудівний завод «Океан», ПАТ «Ковельсільмаш» (додаток Б), показав, що інформація щодо подальшої безперервної діяльності підприємства або не розкривається аудиторами у висновках взагалі, або подається неповністю та неконкретно.

Аналіз звітів незалежного аудитора ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» (додаток В) також дав змогу визначити, що у 2018 та 2019 рр. у звітах аудитора інформація щодо подальшої безперервної діяльності не відображалась. У 2020 р. висновок містив певні сумніви щодо спроможності підприємства своєчасно і в повному обсязі фінансувати свою господарську діяльність та можливості безперебійного його функціонування. І лише у звіті аудитора за 2021 р. та висновку щодо попередньої фінансової звітності станом на 31.12.2022 р. було чітко сформульовано думку аудитора щодо непевності в здатності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Отже, враховуючи результати проведеного аналізу звітів незалежного аудитора та вище наведену статистику банкрутств в Україні, можемо визначити, що інформація щодо подальшої безперервної діяльності повинна відображатися у звітах незалежного аудитора.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», звіт незалежного аудитора – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності, комбінованої фінансової звітності) [71].

Основні вимоги до структури, змісту та порядку вибору форми звіту незалежного аудитора викладено у наступних стандартах: МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»; МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»; МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

Класифікація звітів незалежного аудитора має не тільки теоретичне значення, алей і практичне застосування.

Рядська В. В. (рисунок 1.12) зазначає, що залежно від змісту висловленого судження звіту аудитора поділяються на дві категорії:



безумовно-позитивний звіт незалежного аудитора та модифікований звіт незалежного аудитора. До модифікованих висновків Рядська В. В. відносить: безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, умовно-позитивний висновок, негативний висновок, відмова від висловлення думки.

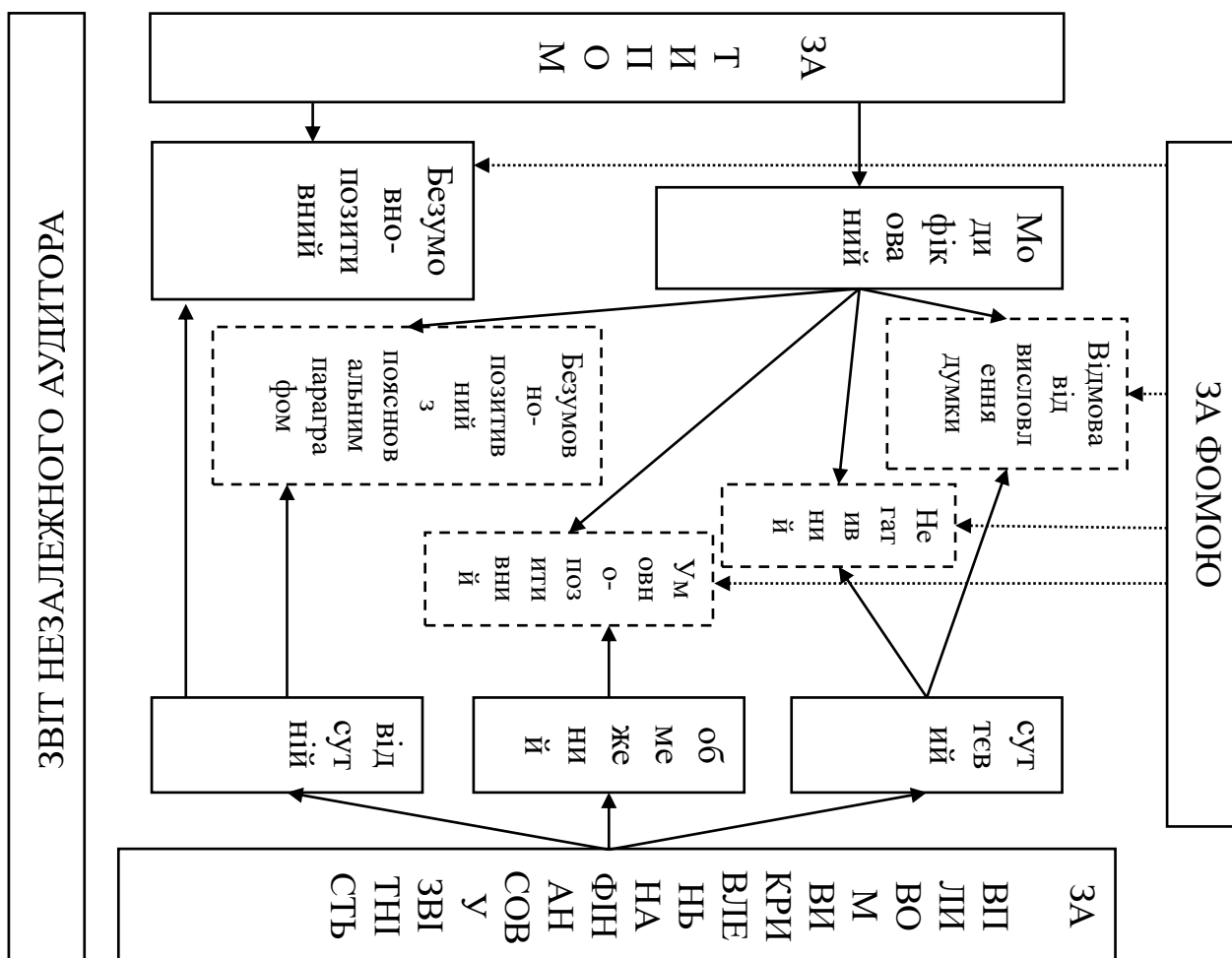


Рисунок 1.12 – Класифікація аудиторських висновків за МСА [78]

Враховуючи положення МСА редакції 2016-2017 рр., ми не можемо погодитися з таким поділом звітів аудитора. На нашу думку, автор не зовсім вірно визначає види звітів аудитора за типом та формою, а також, недоцільно виділяє безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, як вид модифікованої аудиторської думки, оскільки:

- а) МСА 700 (п. 16, 17) залежно від форми висловлення визначає:
  - 1) немодифікована аудиторську думку;

2) модифікована аудиторську думку.

Немодифікована думка – думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Аудитор може висловити немодифіковану думку, якщо виконуються всі наступні умови:

- фінансова звітність забезпечує адекватне розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані;
- обрані та застосовані облікові політики відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності та є належними;
- облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом, є обґрунтованими;
- інформація, подана у фінансовій звітності є доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою;
- фінансова звітність забезпечує адекватне розкриття даних у такий спосіб, що визначені користувачі можуть зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;
- є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

Аудитор висловлює модифіковану думку, якщо:

- доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;
- не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень [58, С. 686-688];

б) МСА 705 визначено лише три типи модифікованих думок:

- 1) думка із застереженням;
- 2) негативна;
- 3) відмова від висловлення думки.

Умови визначення типу модифікованого висновку залежить від характеру питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації, і від всеохоплюваності його впливу чи можливого впливу на фінансову звітність (таблиця 1.6).

Таблиця 1.6 – Визначення типу модифікації звіту аудитора [50, с. 722]

Характер питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність	
	Суттєвий, але не всеохоплюючий	Суттєвий і всеохоплюючий
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати достатні і прийнятні аудиторські докази	Думка із застереженням	Відмова від висловлення думки

в) МСА 706 зазначає, якщо аудитор, який сформулював думку щодо фінансової звітності і вважає за потрібне привернути увагу користувачів до:

1) питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке, за його судженням, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або

2) питання, яке не було подане чи розкрито у фінансовій звітності, проте, за його судженням, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту відповідальності аудитора та аудиторського звіту, а також не заборонене законодавством;

то аудитор включає до аудиторського звіту:

- пояснювальний параграф; або
- параграф з інших питань.

Пояснювальний параграф включається до звіту незалежного аудитора за умови, що аудитор отримав достатні і прийнятні аудиторські докази того, що дане питання не було суттєво викривлене у фінансовій звітності. Включення до звіту незалежного аудитора пояснювального параграфа не

впливає на аудиторську думку. Пояснювальний параграф не замінює:

– висловлення аудитором думки із застереженням, негативної думки або відмови від висловлення думки, якщо це вимагається обставинами конкретного завдання з аудит;

– розкриття інформації у фінансовій звітності, що вимагається від управлінського персоналу застосовною концептуальною основою підготовки фінансової звітності [50, С. 761-764].

Отже, безумовна думка з пояснювальним параграфом не є окремим видом модифікованого висновку, оскільки включення пояснювального параграфу змінює не форму висловлення аудитора про фінансову звітність, а лише його структуру.

Тоді як модифіковані висновки, пов'язані з тим, що змінюється і структура самого висновку у порівнянні з немодифікованим і зміст самого судження аудитора (таблиця 1. 7).

Таблиця 1.7 – Порівняння структур звіту незалежного аудитора

Структура звіту аудитора у разі висловлення немодифікованої думки, думки із застереженням, негативної думки	Структура звіту аудитора у разі відмови від висловлення думки
1	2
Назва	Назва
Адресат	Адресат
I. Звіт з аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності)	I. Звіт з аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності)
Думка аудитора (в залежності від виду думки)	Відмова від висловлення думки
Основа для думки (в залежності від виду думки)	Основа для відмови від висловлення думки
Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності (там, де це застосовно, МСА 570)	Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності (там, де це застосовно, МСА 570)
Ключові питання аудиту (для підприємств, цінні папери яких допущені до організованих торгів)	-
Пояснювальний параграф (там, де це застосовно, МСА 706)	Пояснювальний параграф (там, де це застосовно, МСА 706)
Інша інформація (там, де це застосовно, МСА 720)	-

## Продовження таблиці 1.7

1	2
Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність	Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності
II. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів	II. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів
Інша відповідальність щодо звітування	Інша відповідальність щодо звітування
Повне ім'я партнера із завдання	Повне ім'я партнера із завдання
Підпис аудитора	Підпис аудитора
Адреса аудитора	Адреса аудитора
Дата звіту аудитора	Дата звіту аудитора
Додаток до звіту аудитора до розділу «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»	-

Враховуючи вище наведене, пропонуємо удосконалену схему класифікації звіту незалежного аудитора, наведену на рисунку 1.13.

Оскільки, звіт незалежного аудитора є кінцевим результатом аудиторської перевірки фінансової звітності, перш за все необхідно звернути увагу на вимоги до його формування.

Особливості формування звіту незалежного аудитора у своїх працях досліджували зарубіжні науковці: Хірш М., Бетге Й., Додж Р., Роджер А.; вітчизняні: Дмитренко І. М., Богомолів А. М., Калюга Є. В., Воропаєв Ю. Н., Рядська В. В. та інші. Дослідження, які б стосувалися відображення інформації щодо подальшої безперервної діяльності в звіті незалежного аудитора на даний момент майже відсутні. Але існують загальні вимоги до складання звіту незалежного аудитора, яких необхідно дотримуватись незалежно від його форми та структури.

Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності підприємств подається лише в письмовому вигляді, оскільки усні та інші форми висловлення висновку можуть бути неправильно розтлумачені.

При підготовці звіту незалежного аудитора необхідно використовувати офіційно-діловий стиль, що характеризується логічністю, послідовністю,



- правильне встановлення параметрів сторінок і тексту;
- чіткість тексту, достовірність та однозначність висловлених суджень;
- використання української мови та вираження вартісних показників у валюті України [13, с. 32]

Таким чином, звіт незалежного аудитора – це кінцевий результатом роботи аудитора, що містить інформацію щодо реального стану і результатів діяльності суб'єктів, в якій на даний момент зацікавлена значна кількість користувачів. Тому процес його підготовки, зміст та структура повинні відповідати всім вище зазначеним вимогам чинного законодавства та МСА.

Підсумовуючи вище наведене, необхідно зробити висновок, що в умовах кризового розвитку економіки України, що супроводжується швидкими темпами зростання масштабів збитковості і банкрутства необхідність здійснення аудиту безперервності дійсно є очевидною. Але сутність даного явища на сьогодні не була ґрунтовно досліджена. Не було приділено достатньої уваги і питанням процедурного, методичного, документального забезпечення аудиту безперервності, що значно знижує якість аудиторської перевірки та не дозволяє забезпечити потреби користувачів в інформації щодо перспектив діяльності підприємств.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» ЯК ОБ'ЄКТУ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» – підприємство нафтохімічної галузі України, продукція якого використовується у більшості галузей промисловості, у сільському господарстві, у будівництві, на транспорті. Розташоване підприємство у м. Фастів, Київської обл., вул. Поліграфічна, буд. 12.

Донедавна ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» вважалось найбільшим підприємством міста Фастів, провідним підприємством нафтохімічної галузі України та найбільшим в Європі.

Але, сьогодні ситуація змінилась. Діяльність підприємства стала збитковою.

Основними видами діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» є:

- оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами
- оптова торгівля хімічними продуктами
- діяльність посередників у торгівлі паливом, рудами, металами та промисловими хімічними речовинами
- виробництво продуктів нафто перероблення;
- виробництво фарб, лаків і подібної продукції, друкарської фарби та мастик;
- виробництво іншої хімічної продукції, н. в. і. у;
- виробництво тари з пластмас;
- виробництво сталевих бочок і подібних контейнерів;
- забір очищення та постачання води.



ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» здійснює свою діяльність відповідно до Статутних документів та чинного законодавства України. Підприємство є цілісним майновим комплексом. Окремих, самостійних юридичних осіб, дочірніх підприємств, філій та представництв не має.

В 2022 р. було проведено зміни в організаційній структурі ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД». Нова організаційна структура включає:

- основне виробництво;
- чотири допоміжні та обслуговуючі підрозділи;
- сімнадцять відділів.

Така організаційна структура дозволяє оптимізувати адміністративні та виробничі витрати, запровадити більш гнучку систему управління персоналом підприємства [61].

Управління ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» та контроль за його діяльністю здійснюють: Вищий орган – Загальні збори учасників; Наглядова рада; Виконавчий орган – Правління Товариства; Ревізійна комісія (рисунок 2.1).

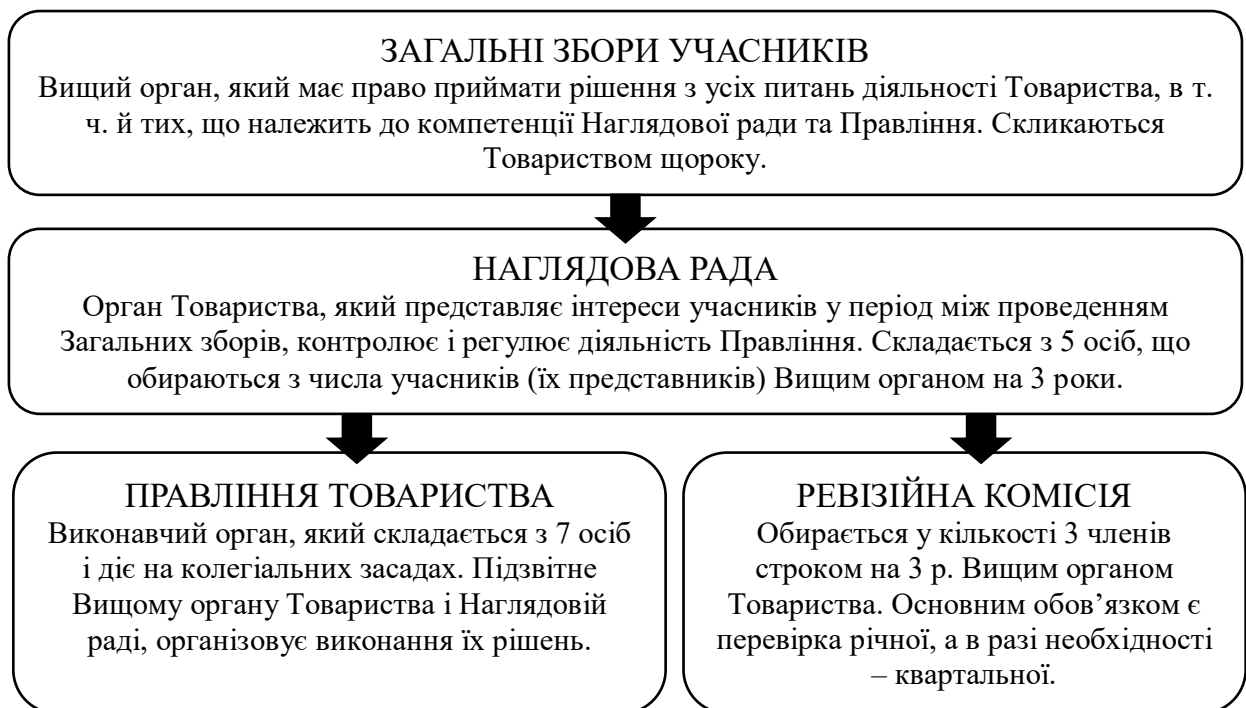


Рисунок 2.1 – Система управління ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»

Варто звернути увагу на те, що хімічна і нафтохімічна промисловість – це одна з найважливіших галузей важкої промисловості України, яка характеризується наявністю розгалужених зв'язків з іншими галузями економіки, та виробництвом продукції, що використовується підприємствами металургійної, харчової, легкої промисловості, сільського господарства тощо.

ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» виробляє широкий асортимент продукції. У 2022 р. основу асортименту складала різноманітність багатоцільових олив та мастил для транспортних засобів, вузлів і механізмів важкої та легкої промисловості, а також спеціальні засоби для металообробки, промислового устаткування, транспорту.

Підприємство не має власної сировинної бази та відчуває гострий дефіцит вітчизняної нафтової сировини, тому вимушене звертатися за нею до закордонних постачальників.

Основними постачальниками нафтової сировини ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» були:

- вітчизняні компанії – ПП «Лукойл-Україна», ТОВ «Група ЖС»;
- іноземні компанії – «Terlit Trade Ltd», «NYNAS NAPHTHENICS AB», «MERCURY L.L.C», «MOL HUNGARIAN OIL», «COLLIDE S.A.».

Хімічну сировину, реагенти та матеріали для виробництва тари постачали:

- вітчизняні компанії – ТОВ «ТД Югойл», ЧП «Хімпостачальник», ПМТО ІЦ Реагент;
- іноземні компанії – ТОВ «КЦ Алтайхімпром», «Afton Chemical», «AVO-oil», «Lubrizol France Sarl Ltd», «SQM EUROPE N.V.»[61].

Основним ринком збуту продукції виробництва ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» завжди був ринок України. Відвантаження продукції проводилося по прямих зв'язках на великі підприємства.

ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» має й експортні ринки збуту. Країни, які традиційно є експортерами продукції наведені на рисунку 2.2 [61].

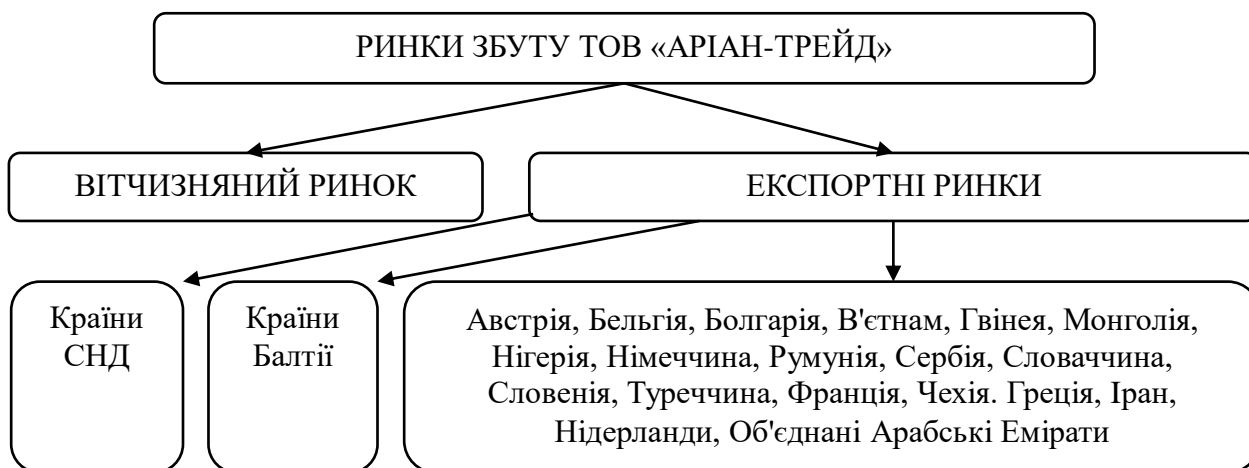


Рисунок 2.2 – Ринки збуту ТОВ «АРИАН-ТРЕЙД» [64]

У 2022 р. частка виробництва коксу та продуктів нафтоперероблення в загальному обсязі реалізованої промислової продукції становила 4,5%, а частка виробництва хімічних речовин і продукції – 4,3% (рисунок 2.3).

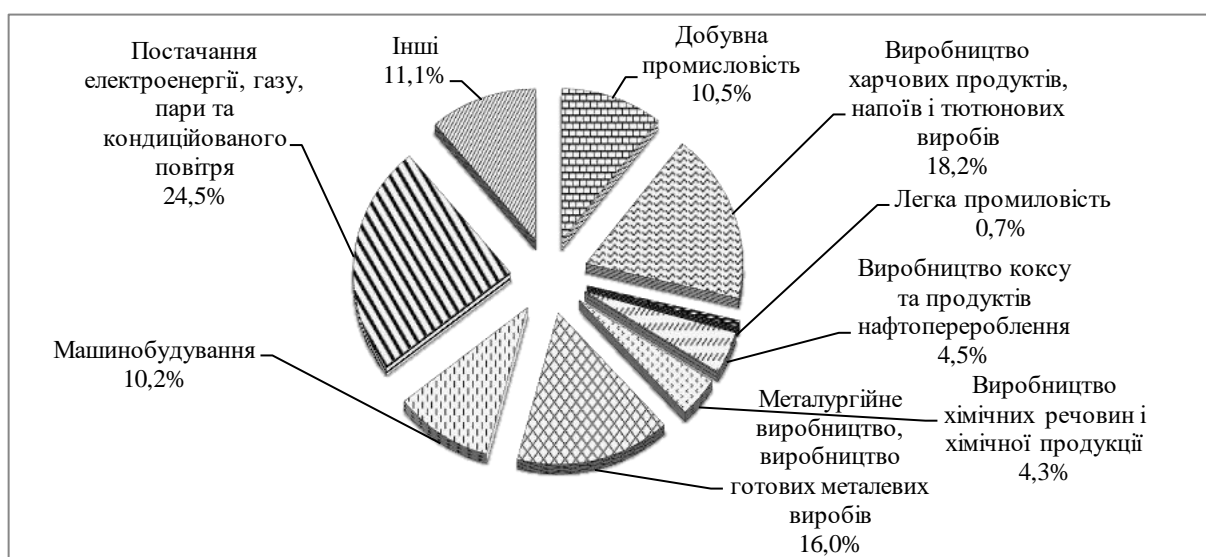


Рисунок 2.3 – Розподіл обсягу реалізованої промислової продукції за видами діяльності у 2022 р. [66]

Необхідно зазначити, що темпи приросту хімічної і нафтохімічної промисловості у 2022 р. в порівнянні з 2019 р. значно збільшились, але в порівнянні з показниками 2020 та 2021 рр., можна визначити, що за цей

період склалася тенденція до зниження темпів росту хімічної і нафтохімічної промисловості (рисунок 2.4).

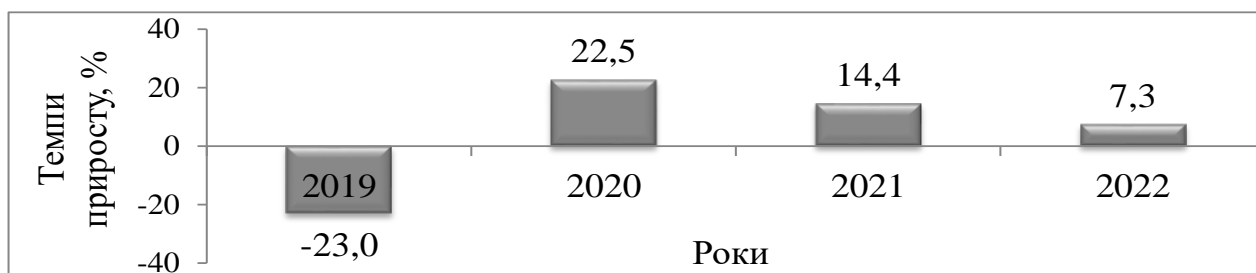


Рисунок 2.4 – Темпи приросту продукції хімічної та нафтохімічної промисловості за 2019-2022 рр. [66]

Донедавна ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» було лідером у виробництві паливно-мастильних матеріалів в Україні (таблиця 2.1, 2.2).

Але, як зазначалось вище, сьогодні ситуація змінилася, виникли певні проблеми у діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» і в жовтні підприємство було зупинене.

Таблиця 2.1 – Динаміка виробництва мастил на підприємствах України [57, с. 132]

Підприємство	2018		2019		2020	
	т	%	т	%	т	%
ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»	19016	93,14	20031	92,62	17663	72,04
ТОВ «НВО АГРІНОЛ»	Даних немає				6200	25,29
ПАТ «Львівський ДНМЗ»	109	0,53	58	0,27	–	–
ПАТ «Бориславський озокерит»	842	4,12	976	4,51	211	0,86
ПАТ «Маркограф»	54	0,27	50	0,23	50	0,20
АЗТ «Ресурс Ойл»	24	0,12	26	0,12	25	0,10
ТОВ «МАСТ»	361	1,77	486	2,25	370	1,51
КП «Завод нафтохім»	10	0,05	–	–	–	–
Усього	20416	100,0	21627	100,0	24519	100,0

Таблиця 2.2 – Динаміка виробництва мастильно-холодильних рідин і технологічних засобів на підприємствах України, т [57, с. 132]

Підприємство	2018	2019	2020
ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»	1423	1537	820
ТОВ «НВО АГРІНОЛ»	–	–	1300
АТ «Маркограф»	473	500	500
ПАТ «Львівський ДНМЗ»	1376	837	–
НПК «ГАЛИЧИНА»	72	34	46
АЗТ «Ресурс Ойл»	24	26	5
КП «Завод Нафтохім»	6	–	–
ЗТО «АРІАН»	210	340	211
ТОВ «Прогрес»	–	13	100
ТОВ «МАСТ»	–	–	37
Усього	3584	3287	3019

Погіршенню діяльності підприємства сприяла велика кількість факторів, основні з яких пов'язані з:

- відсутністю власної сировинної бази. ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» відчуває гострий дефіцит вітчизняної нафтової сировини і вимушений звертатися за нею до закордонних постачальників. Вартість імпортової сировини вимагає додаткових витрат за рахунок митних та інших обов'язкових зборів, підвищених витрат на доставку, додаткових притягнень валютних коштів;

- високим ступенем залежності від законодавчих обмежень. Значне податкове навантаження на товаровиробника, відсутність пільгових кредитів, фінансової нестабільності і неритмічна робота виробників мастильних матеріалів сприяє зниженню їх конкурентоспроможності. Відсутність державного захисту вітчизняних виробників від демпінгу іноземних конкурентів також ускладнює ситуацію, оскільки утримувати свою частку на ринку стає все важче, отже в умовах відкритого ринку потрібна державна підтримка вітчизняного виробника;

- високим ступенем залежності від економічних обмежень. В останні роки виникла критична ситуація з коливанням цін на ринку, зниженням

попиту, дефіцитом обігових коштів, що стало найважливішою причиною падіння обсягів виробництва.

– світовою фінансовою кризою, яка призвела до зниження валового внутрішнього продукту, нестабільності на ринках капіталу, суттєвого погіршення ліквідності в банківському секторі та ускладнення умов кредитування в Україні. Така ситуація в економіці країни мала негативний вплив на фінансовий стан, результати операцій та економічні перспективи підприємства [64, 67].

Для визначення теперішнього фінансово-економічного стану підприємства було проведено аналіз основних показників діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД», які протягом 2019-2021 рр. мали стабільну тенденцію до зниження, але, варто зазначити, що у 2022 р, в порівнянні з 2021 р., ці показники дещо покращилися .

Обсяги виробництва протягом 2019-2021 рр. постійно знижувались, якщо у 2019 р. цей показник становив 455 427 тис. грн., то у 2021 р. він знизився до 14 839 тис. грн. (зменшився на 96,74%).

У 2022 р. обсяги виробництва дещо підвищилися і становили 17 774 тис. грн., що на 19,78% більше, ніж у 2021 р. (таблиця 2.3, рисунок 2.5).

Таблиця 2.3 – Аналіз динаміки обсягу випуску та реалізації продукції у 2019-2022 рр.

№ п/п	Показники	Роки			
		2019	2020	2021	2022
1	Обсяг виробництва (тис. грн.)	316077	76716	14839	17774
2	Чистий дохід (виручка) від реалізації (тис. грн.)	349028	107645	28298	30063
3	Базисні темпи приросту, %:				
	обсягу виробництва	-30,6	-83,16	-96,74	-96,1
	виручки від реалізації	-30,25	-78,49	-94,35	-93,63
4	Ланцюгові темпи приросту, %:				
	обсягу виробництва	-27,27	-75,73	-80,66	19,78
	виручки від реалізації	-26,03	-69,16	-73,71	6,24

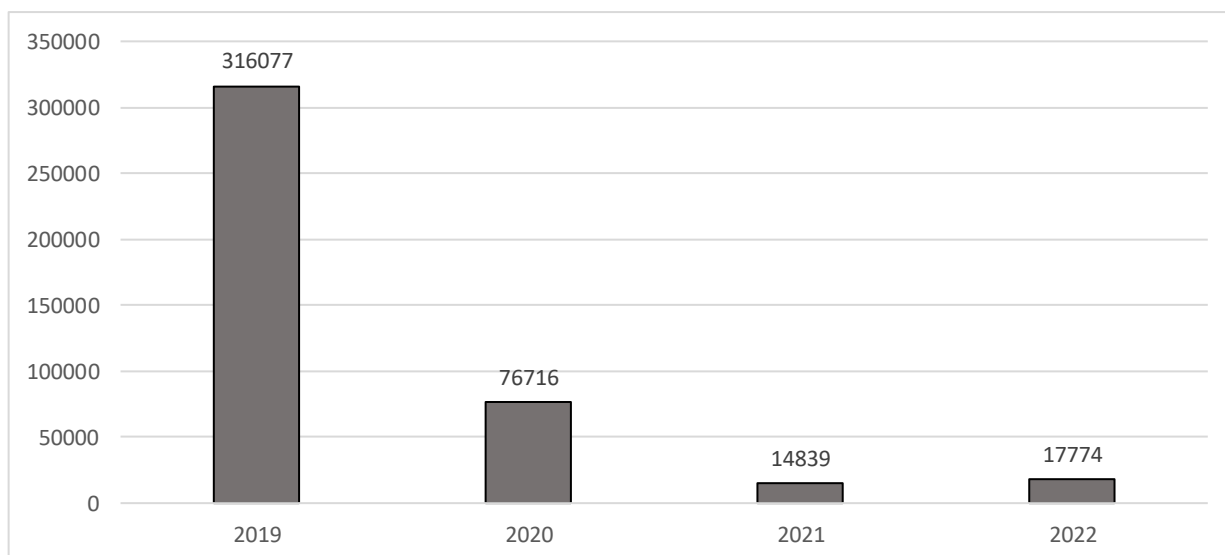


Рисунок 2.5 – Динаміка обсягу виробництва продукції у 2019-2022 рр.

Чистий дохід (виручка) від реалізації в період 2019-2021 рр. також мав тенденцію до зниження. У 2019 р. цей показник складав 349 028 тис. грн., а у 2021 р. знизився до рівня 28 298 тис. грн., що 94,35% менше, ніж у 2019 р.

У 2022 р., в порівнянні з 2021 р. відбулося збільшення виручки до 30 063 тис грн. або на 6,24 % (таблиця 2.3, рисунок 2.6).

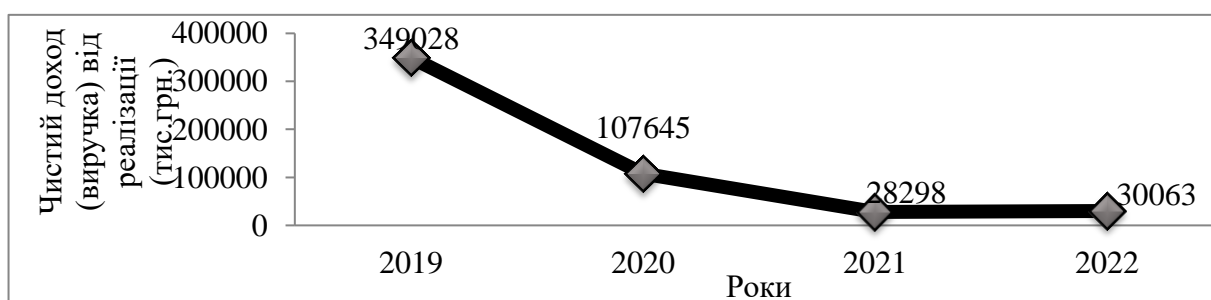


Рисунок 2.6 – Динаміка чистого доходу (виручки) від реалізації у 2019-2022 рр. [64, 67]

Чисельність працівників на ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за останні 3 р. поступово зменшується, якщо у 2019 р. їхня кількість становила 875 працівників, то у 2022 р. – лише 641 працівник (рисунок 2.7).

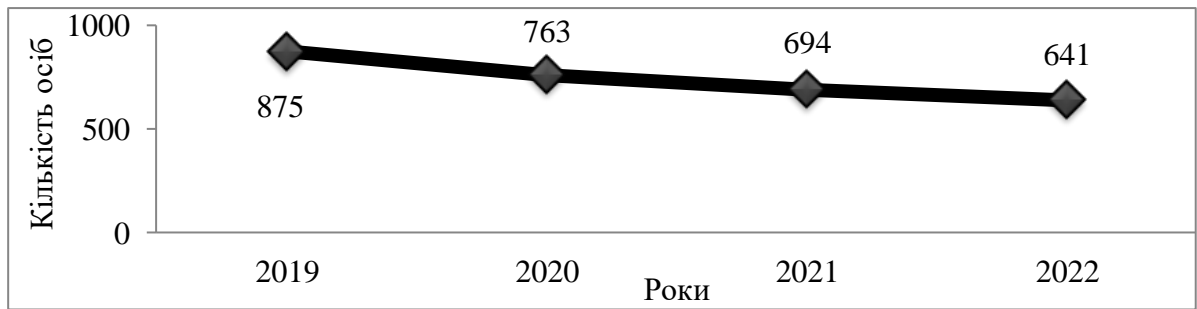


Рисунок 2.7 – Динаміка середньооблікової чисельності працівників у 2019-2022 рр.

В порівнянні з 2021 р. у 2022 р. чисельність працівників скоротилась на 53 особи або на 7,64% (таблиця 2.4). Скорочення штату пов'язане з проблемами, які відбуваються у діяльності підприємства та негативними результатами його діяльності.

Таблиця 2.4 – Аналіз показників використання трудових ресурсів у 2021 та 2022 рр.

№ п/п	Показники	2021 р.	2022 р.	Динаміка	
				Абс. Δ±	Тпр, %
1	Обсяг випуску продукції (тис. грн.)	14839	17774	2935	19,78
2	Середньооблікова чисельність працівників (осіб)	694	641	-53	-7,64
3	Продуктивність праці (тис. грн.)	21,38	27,73	6,35	29,7
4	Середньооблікова заробітна плата 1 штатного працівника (грн.)	2435	3287	852	34,99

Структура працівників підприємства у 2022 р. наведена на рисунку 2.8.

Темпи приросту продуктивності праці нижчі, ніж середньооблікової заробітної плати. Це негативний показник діяльності, який свідчить про неінтенсивне використання персоналу та неефективну мотивацію працівників.

Що стосується зміни рівня заробітної плати одного штатного працівника, необхідно зазначити, що у 2022 р., в порівнянні з 2021 р., цей показник збільшився на 852 грн. (34,99%) і становив 3 287 грн. Зріс і рівень



продуктивності праці на 6,35 тис. грн. на особу (29,7%) і становив 27,73 тис. грн. на особу (див. таблиця 2.4).

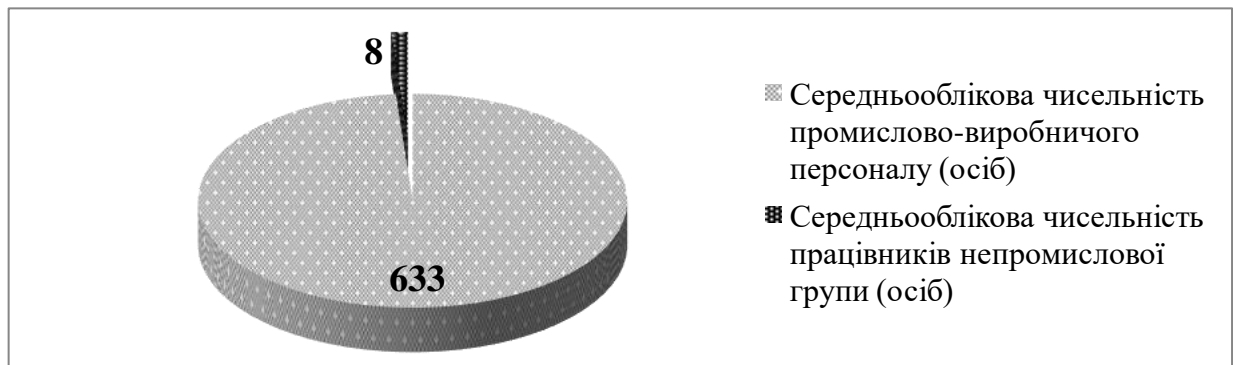


Рисунок 2.8 – Чисельність працівників ТОВ «АРИАН-ТРЕЙД» у 2022 р.

Показники ефективності використання основних засобів на ТОВ «АРИАН-ТРЕЙД» у 2022 р., в порівнянні з 2021 р., дещо покращилися (таблиця 2.5). Так у 2022 р. вартість продукції, випущеної з 1 грн. основних засобів, збільшилась на 100 грн. (на 27,03%), а вартість основних засобів, які необхідно задіяти для виготовлення продукції на 1 грн., зменшилась на 560 грн. (20,97%). На одного працівника підприємства у 2021 р. припадають основні засоби, вартістю 58 580 грн. Показник зріс на 2,65%.

Таблиця 2.5 – Аналіз показників використання основних засобів ТОВ «АРИАН-ТРЕЙД» у 2021 та 2022 рр.

№ п/п	Показники	2021 р.	2022 р.	Динаміка	
				Абс. $\Delta \pm$	Тпр, %
1	Середньооблікова вартість основних засобів (тис. грн.)	39607	37547	-2060	-5,2
2	Обсяг випуску продукції (тис. грн.)	14839	17774	2935	19,78
3	Середньооблікова чисельність працівників (осіб)	694	641	-53	-7,64
4	Фондоозброєність (тис. грн.)	57,07	58,58	1,51	2,65
5	Фондовіддача (тис. грн.)	0,37	0,47	0,1	27,03
6	Фондомісткість (тис. грн.)	2,67	2,11	-0,56	-20,97
7	Операційний збиток (тис. грн.)	-29254	-32520	-3266	11,16
8	Рентабельність основних засобів, %	-73,86	-86,61	-12,75	-

Позитивною тенденцією є й те, що темпи приросту продуктивності праці (29,7%) значно перевищують темпи росту фодоозброєності (2,65%).

Оскільки ТОВ «АРИАН-ТРЕЙД» на даний момент є збитковим, рентабельність основних засобів також набула від'ємного значення, тобто підприємство від використання основних засобів прибутків не отримує.

У 2022 р. і дохід (виручка) від реалізації зросла на 1 765 000 грн. (на 6,24%), але загалом склалася негативна тенденція формування фінансових результатів діяльності підприємства, оскільки підприємство отримало збитки, а виробнича собівартість зросла на 8 435 грн., або на 16,5% (таблиця 2.6). Але необхідно зазначити, що в порівнянні з 2021 р., у 2022 р. чистий збиток знизився на 11 847 000 грн. (на 31,29%).

Таблиця 2.6 – Аналіз показників ефективності діяльності у 2021 та 2022 рр.

№ п/п	Показники	2021 р.	2022 р.	Динаміка	
				Абс. $\Delta \pm$	Тпр, %
1	Дохід (виручка) від реалізації (тис. грн.)	28298	30063	1765	6,24
2	Операційний збиток (тис. грн.)	-29254	-32520	-3266	-11,16
3	Рентабельність реалізації (%)	-103,38	-108,17	-4,79	-
4	Чистий збиток (тис. грн.)	-37866	-49713	-11847	-31,29
5	Виробнича собівартість (тис. грн.)	52225	60660	8435	16,15
6	Рентабельність продукції (%)	-0,95	-1,6	-0,65	-

Тенденція щодо зростання збитків підприємства почала спостерігатися з 2021 р. (рисунок 2.9). Основною причиною нарощування збитків підприємства стало зменшення обсягів виробництва.

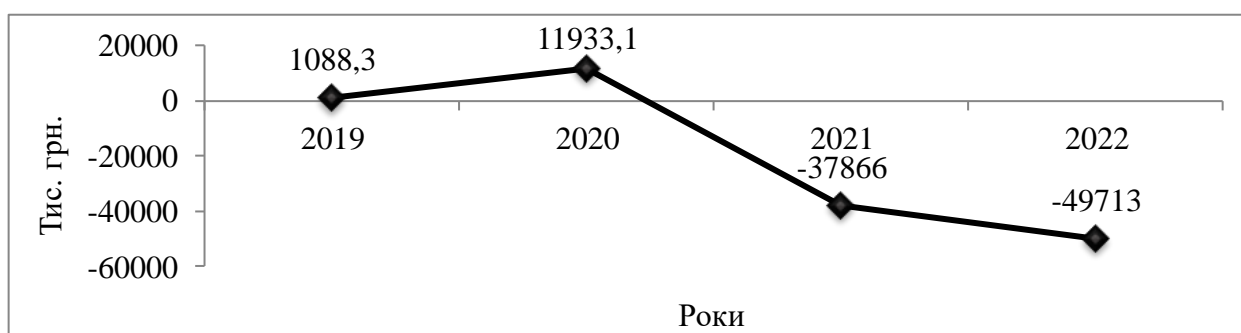


Рисунок 2.9 – Динаміка чистого прибутку (збитку) у 2019-2022 рр.

Таким чином, проведений аналіз основних показників діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» свідчить про існування значних проблем, що пов'язані з наявними тенденціями зменшенням обсягів виробництва, і, як наслідок, зростання збитків підприємства, зниженням рівня продуктивності праці на фоні зростання середньорічної зарплати та неефективністю використання основних засобів.

## 2.2 Особливості організації облікового процесу на підприємстві

Бухгалтерський облік ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» ведеться у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», НП(С)БО та інших нормативно-правових актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Обліковий процес на ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» здійснюється на основі облікової політики, яка була затверджена наказом по підприємству від 27.04.2021 р. № 54 «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику».

Підприємством обрана форма ведення бухгалтерського обліку – власна централізована бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності проводиться за принципом нарахування так, що:

- результати операцій та інших подій відображаються у облікових регістрах та фінансових звітах тоді, коли вони мають місце, а не тоді, коли підприємство отримує чи сплачує кошти;
- доходи в звіті про фінансові результати відображаються у тому періоді, коли вони були зароблені, а витрати – на основі відповідності цим доходам, що забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду співставленням доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для

отримання цих доходів.

Бухгалтерський облік ведеться за журнально-ордерною формою з використанням комп'ютерних програм. Для ведення аналітичного обліку використовуються системи реєстрів аналітичного обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Для повної та реальної картини здійснюваних господарських операцій та їх результатів головному бухгалтеру дозволяється власним розпорядженням затверджувати додаткову систему субрахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей ведеться у відомостях обліку залишків товарно-матеріальних цінностей у кількісному та кількісно-сумовому виразі.

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності на підприємстві проводиться інвентаризація майна й фінансових зобов'язань.

Інвентаризація активів та зобов'язань проводиться перед складанням річної фінансової звітності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» в обов'язковому порядку. Точний час та порядок її проведення, відповідальні особи визначаються окремим наказом керівника підприємства. Крім того, проводиться обов'язкова інвентаризація у разі встановлення фактів розкрадань. Інвентаризація каси проводиться раптово не рідше одного разу в квартал за наказом голови правління.

Обліковою політикою ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» визначено принципи обліку грошових коштів та їхніх еквівалентів, оренди, доходів та витрат, основних засобів, витрат по позикам, запасів, дебіторської заборгованості, зобов'язань та резервів, дисконтування, умовних зобов'язань, виплат працівникам, податку на прибуток, податок на додану вартість, подій після звітного періоду, а також особливості розкриття інформації про сегменти.

До основних принципів облікової політики підприємство відносить:

- а) грошові кошти та їхні еквіваленти.

Грошові кошти ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» складаються з готівки в касі, коштів на рахунках в банках, грошових коштів в дорозі. Вони обліковуються по вартості придбання з урахуванням накопичених відсотків, що складає їх справедливую вартість. Грошові кошти на які має місце обмеження щодо їх використання відображаються в обліку окремою статтею, якщо їх сума виходить за межу суттєвості;

б) доходи та витрати.

Доходи підприємства визнаються на основі принципу нарахування. Дохід від реалізації оборотних активів (запасів, товарів) визнається, коли фактично здійснено перехід від продавця до покупця значних ризиків, вигід та контроль над активами (товар відвантажено і право власності передано), та дохід відповідає усім критеріям у відповідності до МСФЗ 18. Дохід від надання послуг по виконанню робіт, передбачених договорами, протягом узгодженого часу, визнається в тому звітному періоді, в якому надані послуги, та розраховується за стадією завершеності робіт. Оподаткований дохід признається за першою подією за вирахуванням ПДВ. Дивіденди визнаються доходом, коли встановлено право на отримання виплати.

Витрати, понесені у зв'язку з отриманням доходу, визнаються у тому ж періоді, що й відповідні доходи. Фінансові витрати визначаються витратами звітного періоду, в якому вони були нараховані. Виплата заробітної плати за час вимушеного простою підприємства враховувалась у складі інших операційних витрат у періоді здійснення;

в) основні засоби.

Основні засоби ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» відображаються у фінансовій звітності у відповідності з МСФЗ 16 «Основні засоби». Основні засоби враховуються по об'єктам, які класифікуються по окремим групам (рисунок 2.10).

Первісна оцінка основних засобів здійснюється за собівартістю. Історичну вартість застосовують як доцільну собівартість основних засобів на дату переходу.

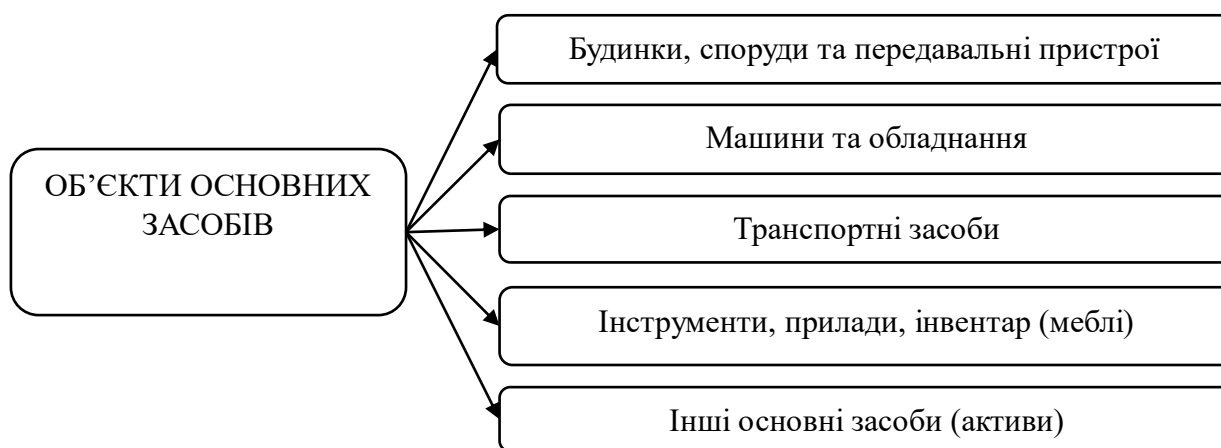


Рисунок 2.10 – Об'єкти основних засобів ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»

У подальшому основні засоби оцінюються за їх собівартістю за мінусом будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Придбані основні засоби оцінюються за первісною вартістю (вартість придбання та всі витрати пов'язані з доставкою та доведенням об'єкта до експлуатації), виготовлені власними силами – по фактичним прямим витратам на їх створення.

Нарахування амортизації по об'єктам основних засобів на підприємстві здійснюється прямолінійним методом виходячи з терміну корисного використання цих об'єктів і починається з місяця, наступного за датою введення до експлуатації. Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів на підприємстві не розраховується та при розрахунку амортизації прийнята рівною 0.

У випадку наявності факторів знецінення активів відображаються основні засоби за мінусом збитку від знецінення відповідно МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів».

Переоцінка основних засобів здійснюється з достовірною регулярністю, не допускаючи суттєвої відмінності балансової вартості від тої вартості, яка була б визнана з використанням справедливої вартості на кінець звітного періоду;

г) запаси.

Облік та відображення в фінансовій звітності запасів здійснюється у відповідності до вимог МСФЗ 2 «Запаси». Запаси враховуються по однорідним групам (рисунок 2.11)

ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» застосовуються наступні методи оцінки запасів при відпуску у виробництво, реалізації або іншому вибутті:

- 1) середньозваженої собівартості - запаси, що призначаються для виробництва;
- 2) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів - запаси, що призначаються для продажу та іншого вибуття.

Списання готової продукції при реалізації та іншому вибутті здійснюється по методу середньозваженої собівартості. Уцінка (дооцінка) запасів враховується в прибутках (збитках) поточного періоду.

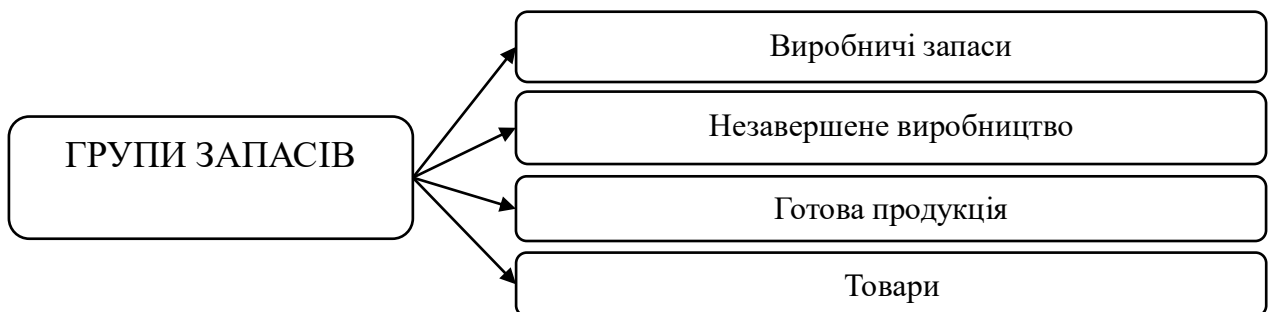


Рисунок 2.11 – Групи запасів ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»

Уцінка (дооцінка) запасів враховується в прибутках (збитках) поточного періоду.

Запаси враховуються у фінансовій звітності за найменшою з двох величин: фактичною собівартістю або чистою ціною реалізації;

д) дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість класифікується на:

- 1) торгову дебіторську заборгованість (виникає за реалізовані в ході здійснення звичайної діяльності товари та послуги);
- 2) неторгову (іншу) дебіторську заборгованість.

Дебіторською заборгованістю, визнаються фінансові активи (за виключенням дебіторської заборгованості, за якою не очікується отримання грошових коштів або фінансових інструментів, за розрахунками з операційної оренди та за розрахунками с бюджетом) та первісно оцінюються за справедливою вартістю.

В фінансовій звітності короткострокова дебіторська заборгованість оцінюється та відображається за чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації дебіторської заборгованості оцінюється з урахуванням наданих знижок, повернень товарів та безнадійної заборгованості.

Довгострокова дебіторська заборгованість (крім відстрочених податкових активів) враховується в залежності від її виду по амортизованій або по дисконтованій вартості.

Для відображення безнадійної дебіторської заборгованості створюється резерв сумнівних боргів;

е) зобов'язання та резерви.

Облік та визнання зобов'язань та резервів ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» здійснюється у відповідності до вимог МСФЗ 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи».

Зобов'язання підприємства класифікуються на:

- 1) довгострокові (термін погашення більше 12 місяців);
- 2) поточні (термін погашення до 12 місяців).

Довгострокові зобов'язання відображаються в залежності від виду по амортизованій чи по дисконтованій вартості.

Поточна кредиторська заборгованість відображається в фінансовій звітності по первісній вартості, що дорівнює справедливій вартості отриманих активів або послуг.

Кредиторська заборгованість класифікується на:

- 1) торгову кредиторську заборгованість (виникає за отримані в ході здійснення звичайної діяльності товари та послуги);
- 2) неторгову (іншу) кредиторську заборгованість.



ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» переводить частину довгострокової дебіторської заборгованості до складу короткострокової, коли станом на дату річної фінансової звітності за умовами договору до повернення частини суми боргу залишається менше 365 днів;

ж) облік умовних зобов'язань.

На дату складання фінансової звітності може існувати ряд умов, що можуть призвести до виникнення додаткових збитків або зобов'язанням для підприємства. Оцінка суму таких можливих майбутніх зобов'язань виконується на підставі припущень та включає в себе фактор суб'єктивності.

При визначенні розміру можливих втрат в результаті судових або податкових узгоджень за участі ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» або вимог, які можуть бути пред'явлені в вигляді позовів до підприємства керівництво, в результаті консультацій з юристами та податковими консультантами, оцінює як перспективи таких судових або податкових узгоджень та пред'явлення таких вимог в судовому порядку, так і можливі суми відшкодування, які протилежна сторона вимагає, або може вимагати в суді. Якщо в результаті оцінки вірогідності виникнення майбутнього зобов'язання виявляється, що грошове зобов'язання визначено з достатнім рівнем впевненості, тоді вартісна оцінка такої заборгованості відображається в фінансовій звітності.

В разі, коли умовне зобов'язання, яке має значну вартісну оцінку, не може бути класифіковано як вірогідне, а являється лише можливим, або вартісна оцінка не може бути визначена, то в примітках до фінансової звітності включається інформація про характер такого зобов'язання та його вартісна оцінка (якщо сума може бути визначена з достатньою впевненістю та є значною).

Якщо вірогідність майбутнього збитку є незначним, то взагалі інформація про такий збиток не включається в примітки до фінансової звітності, за виключенням випадків, коли такий можливий збиток відноситься до наданої гарантії. В таких випадках сутність гарантії підлягає розкриттю. Однак, в деяких випадках умовні зобов'язання, можуть бути

відображені в примітках до фінансової звітності, якщо, на думку керівництва, обумовленому на консультаціях з юристами або податковими консультантами, інформація про такі зобов'язання може бути необхідна акціонерам та іншим користувачам фінансової звітності.

ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» не визнає умовні зобов'язання. Інформація про умовне зобов'язання розкривається, якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою. Підприємство не визнає умовні активи. Стисла інформація про умовний актив розкривається, коли надходження економічних вигод є ймовірним;

з) виплати працівникам.

Всі винагороди працівникам враховуються як поточні у відповідності до вимог МСФЗ 19 «Виплати працівникам».

Підприємство визнає короткострокові виплати працівникам як витрати та як зобов'язання після вирахування будь-якої вже сплаченої суми.

У відповідності до українського законодавства утримуються внески із заробітної плати працівників до державного пенсійного фонду. Поточні внески розраховуються як процентні відрахування із поточних нарахувань заробітної платні;

и) податок на прибуток.

Витрати з податку на прибуток визначаються та відображаються в фінансовій звітності у відповідності до МСФЗ 12 «Податки на прибуток». Витрати з податку на прибуток, що відображаються в звіті про сукупний дохід складаються з поточного та відстроченого податку на прибуток.

Поточний податок на прибуток визначається виходячи з прибутку до оподаткування за рік, розрахованого за правилами податкового законодавства України.

Відстрочений податок визнається в сумі, яка, як очікується, буде сплачена або відшкодована у зв'язку з наявністю різниці між балансовою вартістю активів та зобов'язань, відображених в фінансовій звітності, та відповідними податковими базами активів та зобов'язань. Відстрочені

податки на прибуток розраховуються по тимчасовим різницям з використанням балансового методу обліку.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання розраховуються за податковими ставками, які, як очікується, будуть діяти в періоді, коли будуть реалізовані активи чи погашені на основі податкових ставок, що діяли на звітну дату, чи про введення яких в дію в найближчому майбутньому було достовірно відомо станом на звітну дату;

к) податок на додану вартість.

ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» є платником податку на додану вартість.

Доходи, витрати та активи визнаються за вирахуванням суми податку на додану вартість, крім випадків, коли:

1) податок на додану вартість, що виник при придбанні активів або послуг, не відшкодовується податковим органом; у цьому випадку податок на додану вартість визнається як частина витрат на придбання активу або частина видаткової статті;

2) дебіторська та кредиторська заборгованість відображається з урахуванням суми податку на додану вартість.

Таким чином, обліковий процес на ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» здійснюється на підставі облікової політики відповідно до законодавства України. А основні методологічні принципи облікової політики підприємства не суперечать вимогам МСФЗ і забезпечують регулювання бухгалтерського обліку, а також складання та подання фінансової звітності.

### 2.3 Формування фінансової звітності підприємства в контексті безперервності

Аудит безперервності спрямований на визначення доцільності використання припущення про безперервність діяльності суб'єкта

господарювання. Основним джерелом інформації, що може бути використана для визначення доцільності використання припущення про безперервність діяльності є фінансова звітність підприємства.

Фінансова звітність ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» складається з п'яти форм:

- Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;
- Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»;
- Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- Форма № 4 «Звіт про власний капітал»;
- Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Основою складання та подання фінансової звітності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» є чинні МСФЗ та МСБО. Фінансова звітність по МСФЗ складається на основі інформації про активи, зобов'язання, капітал, господарські операції та результати діяльності підприємства по даним бухгалтерського обліку шляхом трансформації з внесенням коригувань, проведенням перекласифікації статей з метою достовірного представлення інформації згідно вимог МСФЗ.

Фінансову звітність за звітний період, який закінчився 31.12.2022 р. підприємство склало на основі вимог МСФЗ. За попередні звітні періоди, закінчуючи роком, що завершився 31.12.2021 р., фінансова звітність складалась відповідно до НП(С)БО. Датою переходу підприємства на МСФЗ визначено 01.01.2022 р.

Варто також зазначити, що фінансова звітність підприємства за 2022 р. підготовлена в основному на підставі правил обліку та оцінки об'єктів обліку за історичною вартістю (собівартістю), а також на підставі принципу безперервності діяльності.

Підприємство підготувало фінансову звітність на основі вимог МСФЗ за звітний період, який закінчився 31.12.2022 р. разом з порівнювальною інформацією станом на 31.12.2021 р. При підготовці фінансової звітності вступний звіт про фінансовий стан був підготовлений на 01.01.2022 р.

У Примітках до фінансової звітності пояснюються основні коригування, які були виконані при трансформації фінансової звітності, складеної за НП(С)БО, у фінансову звітність за МСФЗ. Зазначається, що відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», який містить ряд добровільних і обов'язкових виключень ретроспективного застосування стандартів МСФЗ що діють станом на 31.12.2022 р., підприємство скористалося наступними виключеннями:

а) МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» не використовувався ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» у зв'язку з відсутністю даних операцій у звітному періоді;

б) підприємство не використовувало МСФЗ 21 «Вплив валютних курсів» ретроспективно до коригувань справедливої вартості та гудвілу, що виникають в результаті об'єднання бізнесу, які відбулися до дати переходу на МСФЗ у зв'язку з відсутністю таких операцій;

в) основні засоби, які знаходилися у власності підприємства протягом 2022 р., та не являлись об'єктами інвестиційної нерухомості, були оцінені на дату переходу на МСФЗ за їх справедливою вартістю, що використана як доцільна собівартість на цю дату;

г) підприємство скористалося наданим виключенням та розкрило наступні суми перспективно з дати переходу на МСФЗ 19 «Виплати працівникам» п. 120А(р) встановлює обов'язковість розкриття інформації про винагороди за встановленими виплатами за поточний та чотири попередніх роки, тобто надало інформацію виключно за звітний та попередній періоди;

д) МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» не був застосований ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД», адже у звітному та попередньому періодах операцій, платежі за якими здійснюються на основі акцій не було;

е) ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» застосувало перехідні положення в Інтерпретації КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду» та провело аналіз всіх угод на підставі умов, які мали місце на дату переходу на МСФЗ;

є) підприємство не використовувало перехідні положення МСФЗ 23 «Витрати на позики», що дозволяє підприємствам не проводити капіталізацію витрат за позиками, які використовувались з метою створення активів. ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» має витрати за позиками, метою отримання яких було поповнення обігових коштів для закупівлі сировини та забезпечення своєчасної виплати заробітної плати. Позики не використовувались для будівництва або купівлі основних засобів, тому витрати за позиками відображаються у складі фінансової звітності за їх історичною вартістю;

ж) підприємство не використовувало виключень щодо оцінки інвестицій в дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства та щодо активів та зобов'язань таких підприємств, адже ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» не має інвестиції у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства;

з) підприємство скористалося наданим виключенням та не використовувало МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»;

и) класифікація раніше визнаних фінансових інструментів. Підприємство класифікує фінансові інструменти (що не відносяться до категорій «утримувані до погашення» та «Позики і дебіторська заборгованість») як фінансові інструменти оцінювані по справедливій вартості через прибуток чи збиток або що є в наявності для продажу на дату переходу на МСФО (за умови виконання критеріїв визнання відповідно до МСБО 39).

Фінансова звітність станом на 31.12.2022 р., відрізняється від звітності, яка була подана відповідно НП(С)БО в зв'язку з тим, що в ній відображені деякі коригування, не проведені в бухгалтерському обліку підприємства, але необхідні з метою відображення його фінансового стану, результатів господарської діяльності та руху грошових коштів відповідно до МСФЗ (рисунок 2.12).

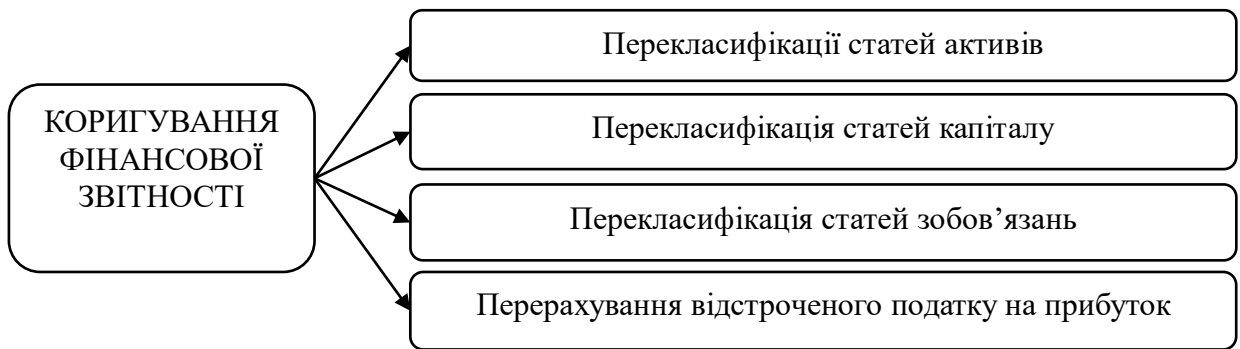


Рисунок 2.12 – Коригування фінансової звітності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» відповідно до МСФЗ

У зв'язку з переходом на МСФЗ в балансі підприємства відбулися певні зміни, які узагальнено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Коригування Балансу ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» станом на 31 грудня 2022 р. відповідно до МСФЗ, тис. грн.

1	Примітки	НП(С)БО	Коригування	МСФЗ
2	3	4	5	
<b>АКТИВ</b>				
<b>I. Необоротні активи</b>				
Незавершені капітальні інвестиції	1), 2), 3), 4)	703	-703	-
Основні засоби:		-		-
залишкова вартість	2), 3), 4)	37065	+482	37547
первісна вартість	2), 3), 4)	130096	+482	130578
знос		(93031)	-	(93031)
Відстрочені податкові активи		577	-	577
Усього за розділом I		38345	-221	38124
<b>II. Оборотні активи</b>				
Виробничі запаси	1), 5), 6)	2344	+495	2839
Незавершене виробництво	5), 6)	274	-274	-
Готова продукція		25	-	25
Товари		98	-	98
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:				
первісна вартість		2757	-	2757
резерв сумнівних боргів		(1394)	-	(1394)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				
з бюджетом		3966	-	3966
за виданими авансами		5	-	5
Ін. поточна дебіторська заборгованість	9)	5684	-4338	1346

## Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5
Грошові кошти та їх еквіваленти:		9		9
у т.ч. в касі		1	-	1
в іноземній валюті		-	-	-
Ін. оборотні активи	10)	476	-476	-
Усього за розділом II		14244	-4593	9651
Баланс		52589	-4814	47775
<b>ПАСИВ</b>				
I. Власний капітал				
Статутний капітал		77465	-	77465
Ін. додатковий капітал	7)	572	-450	122
Резервний капітал		1854	-	1854
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	7), 9), 11)	(139737)	-3174	(142911)
Усього за розділом I		-59846	-3624	-63470
II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів				
Усього за розділом II		-		-
III. Довгострокові зобов'язання				
Ін. довгострокові фінансові зобов'язання		42		42
Усього за розділом III		42		42
IV. Поточні зобов'язання				
Короткострокові кредити банків	8)	35320	+7818	43138
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги		8887		8887
Поточні зобов'язання за розрахунками:				
з одержаних авансів	10)	3037	-476	2561
з бюджетом		1345		1345
зі страхування		1386		1386
з оплати праці		4375		4375
Ін. поточні зобов'язання	8), 11)	58043	-8532	49511
Усього за розділом IV		112393	-1190	111203
V. Доходи майбутніх періодів		-		-
Баланс		52589	-4814	47775

Витрати по статті «Незавершені капітальні інвестиції» у Балансі, складеному за НП(С)БО, складаються з:

1) витрат на незавершене капітальне будівництво. Недобудований об'єкт вартістю 221 тис. грн. у 2023 р. планувалося розібрати та реалізувати як будівельні матеріали, отримані при розборі, вартістю 221 тис. грн. Тому ці витрати, є активами та за МСФЗ 2 «Запаси» переносяться та відображаються у фінансовій звітності за МСФЗ у рядку «Виробничі запаси»;



2) витрат на придбання (виготовлення) основних засобів загальною сумою 276 тис. грн. Виходячи з аналізу об'єктів обліку, існувала чітка вірогідність, що у 2023 р. всі вони будуть введені в дію як об'єкти основних засобів, тому вказані витрати, що являються активами та відповідають критеріям визнання відповідно вимог МСФЗ 16 «Основні засоби» переносяться та відображаються у фінансовій звітності за МСФЗ у рядках «Основні засоби: первісна вартість», «Основні засоби: залишкова вартість». Амортизація по даним об'єктам відповідно облікової політики підприємства буде нараховуватися в місяці наступному за датою введення в експлуатацію. Станом на 31.12.2022 р. амортизація по даним об'єктам не нараховувалася;

3) витрат на придбання (виготовлення) інших необоротних активів загальною сумою 2 тис. грн., що є витратами по виготовленню певного основного засобу власними силами та фактично є активом, що відповідає критеріям визнання відповідно вимог МСФЗ 16 «Основні засоби». У 2023 р. об'єкт буде введено в експлуатацію. Вказана сума переноситься та відображається у фінансовій звітності за МСФЗ у рядках «Основні засоби: первісна вартість», «Основні засоби: залишкова вартість». Амортизація по даному об'єкту відповідно облікової політики підприємства буде нараховуватися в місяці наступному за датою введення в експлуатацію. Станом на 31.12.2022 р. амортизація по даному об'єкту не нараховується;

4) витрат на поліпшення основних засобів загальною сумою 204 тис. грн., що є витратами на капітальні ремонти (модернізацію) основних засобів, які вже знаходяться в експлуатації. Виходячи з аналізу вище означених об'єктів обліку, існувала чітка вірогідність, що у 2023 р. ці витрати збільшать вартість основних засобів на 204 тис. грн. Тому вказані витрати переносяться та відображаються у фінансовій звітності за МСФЗ у рядках «Основні засоби: первісна вартість», «Основні засоби: залишкова вартість» та є окремою групою основних засобів, що не амортизується;

Витрати по статті «Незавершене виробництво» у Балансі, складеному за національними стандартами НП(С)БО, складаються з:

1) незакритого (остаточно невиконаного) замовлення у ремонтно-механічній дільниці сумою 2 тис. грн., що являються активами та відповідають критеріям визнання відповідно вимог МСФЗ 2 «Запаси». Тому вказані витрати переносяться та відображаються у фінансовій звітності за МСФО у рядку «Виробничі запаси» (Запаси);

2) напівфабрикатів власного виробництва у сумі 272 тис. грн. Ці напівфабрикати призначені для подальшого використання саме у цих цехах при наданні послуг з переробки давальницької сировини в готову продукцію. Тобто це певні незавершені вироби, які ще не пройшли повний технологічний цикл виробництва та лабораторний контроль як готовий виріб. З цих напівфабрикатів при продовженні технологічного циклу буде отриманий кінцевий виріб;

3) фактично напівфабрикати є виробничими запасами та відповідають критеріям визнання відповідно вимог МСФЗ 2 «Запаси», тому вказані витрати переносяться та відображаються у фінансовій звітності за МСФЗ у рядку «Виробничі запаси»;

4) інший додатковий капітал, відображений в Балансі за українськими національними стандартами є сумою, яка була самостійно розрахована підприємством на виконання вимог законодавства щодо щорічної індексації об'єктів житлового фонду та складається з суми за попередні роки (450 тис. грн.) та суми поточного року (122 тис. грн.). При складанні Балансу за МСФЗ сума 450 тис. грн. переноситься до складу нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), а – 122 тис. грн. відображаються у складі іншого додаткового капіталу (Резерв переоцінки основних засобів);

5) інші поточні зобов'язання у Балансі, складеному за національними стандартами НП(С)БО, містили розрахунки за відсотками за простроченими кредитами, що відповідно вимог МСФЗ відображаються сукупно у фінансовій звітності за МСФЗ у рядку «короткострокові кредити банків». Сума корегування склала 7 818 тис. грн;

б) інша поточна дебіторська заборгованість, розрахована за українськими стандартами, включає суму судового оскарження актів перевірок фіскальних та інших органів (фонд соціального страхування, податкова інспекція) загальною сумою 4 233 тис. грн. та суму заборгованості за послуги власного житлово-комунального господарства - 105 тис. грн.

Підприємство вже має виграні суди першої інстанції на загальну суму 3 943 тис. грн. та буде продовжувати судові оскарження у апеляційних судах. Підприємство відносить дану суму розрахунків за претензіями до умовних активів. Сума 105 тис. грн. є маловірогідною до отримання у зв'язку зі значним терміном виникнення (2019 р.) та її відповідності критеріям безнадійної. Вимогами МСФЗ встановлено, що такі суми не відповідають ознакам відповідності активам і підлягають виключенню з Балансу;

7) інші оборотні активи включають до складу суму ПДВ, яка є податковим зобов'язанням та означає суму нарахованого ПДВ при отриманні авансів від покупців. Дана сума формується відповідно до аспектів українського податкового законодавства з ПДВ та не відповідає критеріям визнання активів відповідно вимог МСФЗ. Отримані аванси підлягають корегуванню на відповідну суму, тобто корегуються поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів;

8) у складі інших поточних зобов'язань за національними стандартами розрахована сума 714 тис. грн., що є податковим кредитом з податку на додану вартість. Дана сума формується відповідно до аспектів українського податкового законодавства з ПДВ. Відповідно вимогам МСФЗ сума переноситься до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Вище зазначені коригування вплинули і на формування чистого прибутку (збитку) ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» та знайшли відображення у Звіті про фінансові результати (таблиця 2.8).

Таким чином, коригування чистого збитку підприємства відповідно до вимог МСФЗ призвело до його збільшення на 3 624 000 грн.

Таблиця 2.8 – Коригування I розділу Звіту про фінансові результати ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2022 р. відповідно до МСФЗ, тис. грн.

	Примітки	НП(С)БО	Коригування	МСФЗ
Доход (виручка) від реалізації		30 063	-	30 063
Податок на додану вартість		4 890	-	4 890
Інші вирахування з доходу		7 319	-	7 319
Чистий доход (виручка) від реалізації		17 854	-	17 854
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)		27 297	-	27 297
Валовий:				
Прибуток		-	-	-
Збиток		9 443	-	9 443
Інші операційні доходи	11)	11 892	+714	12 606
Адміністративні витрати		13 157	-	13 157
Витрати на збут		2 089	-	2 089
Інші операційні витрати		20 437	-	20437
Фінансові результати від операційної діяльності:				
Прибуток		-	-	-
Збиток		33 234	-714	32520
Інші фінансові доходи		2	-	2
Інші доходи		631	-	631
Фінансові витрати		11 251	-	11 251
Інші витрати	9)	15	+4338	4353
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:				
Прибуток		-	-	-
Збиток		43 867	+3624	47491
Податок на прибуток від звичайної діяльності		2 222	-	2 222
Фінансові результати від звичайної діяльності:				
Прибуток		-	-	-
Збиток		46 089	+3624	49 713
Чистий:				
Прибуток		-	-	-
Збиток		46 089	+3624	49 713

Що стосується Звіту про рух грошових коштів станом на 31.12.2022 р., то перехід на МСФЗ не привів до значних коригувань його показників.

Варто зазначити, що річна фінансова звітність ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» як публічного акціонерного товариства відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, а також підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором з метою підтвердження її повноти та

достовірності [70].

Аудиторські перевірки ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» зовнішнім аудитором проводяться раз на рік. Рішення щодо затвердження зовнішнього аудитора затверджується Наглядовою радою підприємства.

Фінансова звітність ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» станом на 31.12.2021 р. була перевірена ТОВ «Аудиторська фірма «КАПІТАЛ», яка висловила в звіті аудитора непевність в можливості подальшого безперервного функціонування товариства.

ПП «АУДИТОРСЬКА ФІРМА «МІРАЖ» здійснивши аудиторську перевірку попередньої фінансової звітності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» станом на 31.12.2022 р., також зазначила в звіті незалежного аудитора про наявність значних сумнівів в здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Було вказано, що товариство може виявитися нездатним реалізувати свої активи та виконати свої зобов'язання при звичайній діяльності та підкреслено, що у фінансовій звітності (та примітках до неї) інформація про цей факт не розкривається.

Отже, доцільність використання принципу безперервності діяльності підприємства при підготовці фінансової звітності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» є сумнівною і потребує подальшої перевірки шляхом здійснення аудиту безперервності.

## РОЗДІЛ 3

### ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ

#### 3.1 Методичні підходи до процедурного забезпечення аудиту безперервності

Для досягнення цілей аудиторської перевірки фінансової звітності, підвищення рівня якості її результатів, а також забезпечення економії часу та ресурсів, аудитори мають дотримуватись певної послідовності дій відповідно до визначених етапів: підготовчого, дослідного та заключного (рисунок 3.1).



Рисунок 3.1 – Етапи аудиту фінансової звітності [100]

У зв'язку з цим виникає питання, пов'язане з визначенням етапу, на якому має здійснюватися аудит безперервності, оскільки в науковій літературі на даний момент відсутня обґрунтована думка вчених з цього приводу.

Колектив авторів на чолі з Бондаренко Н. О. [17] та Савченко В. Я. [82] лише зазначають, що під час розробки загального плану аудиту серед моментів, які має проаналізувати аудитор є питання можливості оперативного включення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства.

Таратута Л. В. [91] стверджує, що аудитору необхідно оцінити можливість подальшого функціонування підприємства на завершальному етапі аудиту (перед тим, як скласти висновок та звіт про достовірність звітності), оскільки цей аспект має безпосередній вплив на зміст та вид звіту незалежного аудитора.

Тоді як Белоусова І. М. [3], яка досліджувала діагностику безперервності діяльності підприємств як невід'ємну частину процесу аудиту фінансової звітності, підкреслює, що запропонований нею механізм діагностування реалізується протягом усіх етапів аудиту.

Аудит безперервності, незалежно від етапу аудиту фінансової звітності, на якому він буде відбуватися, має також здійснюватися аудиторами у певній послідовності.

Оскільки питанню послідовності аудиту безперервності на даний момент не було приділено достатньо уваги, спираючись на дослідження науковців щодо особливостей послідовності здійснення аудиту [23, 27, 40, 51, 69, 80, 84, 87, 89], та враховуючи попередньо визначені цілі і обов'язки аудиторів при проведенні аудиту безперервності, нами було розроблено алгоритм здійснення аудиту безперервності (рисунок 3.2).

Запропонований алгоритм насамперед залежить від того чи проводилась управлінським персоналом оцінка здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність.

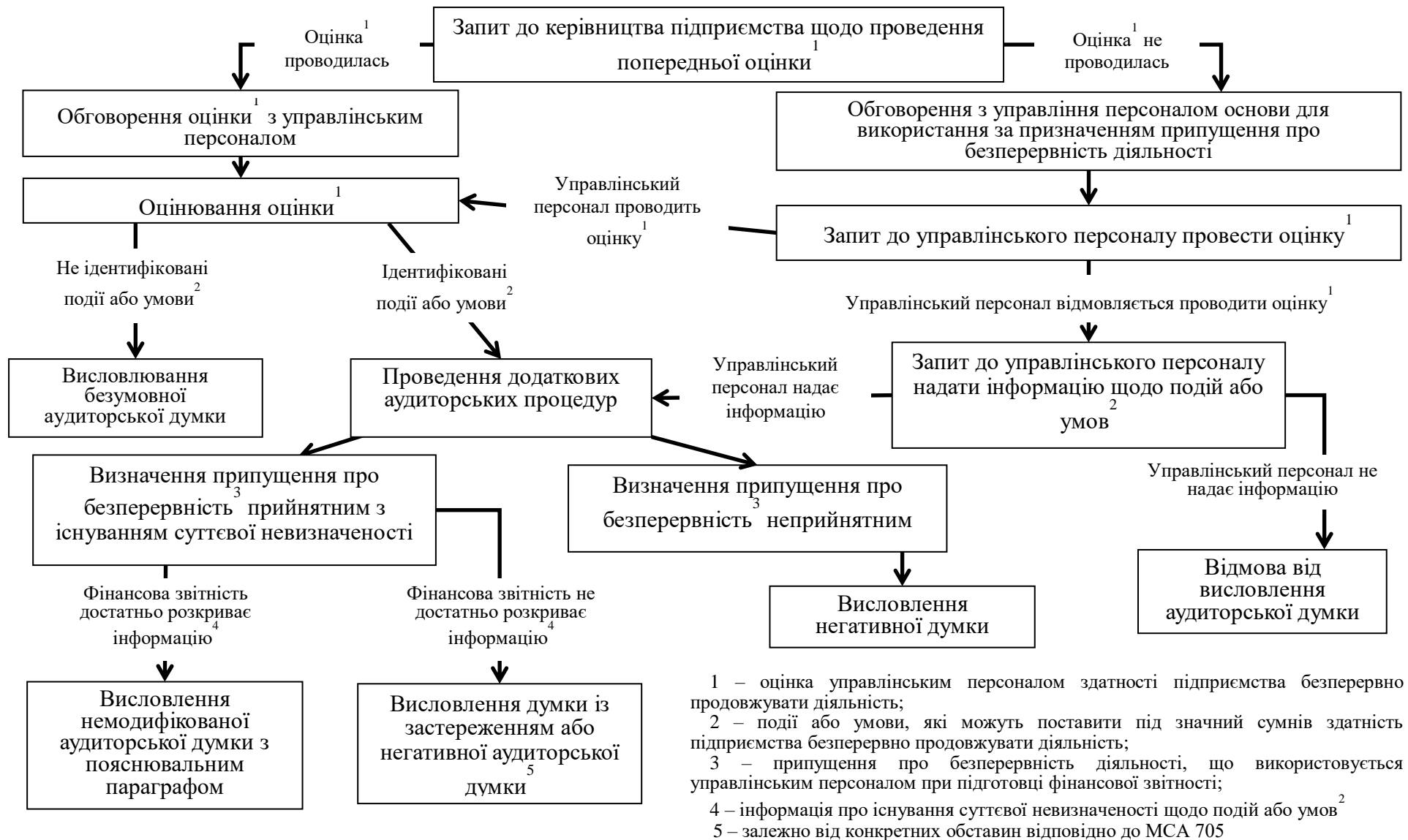


Рисунок 3.2 – Алгоритм здійснення аудиту безперервності [розроблено автором]



Аудитор відправляє запит керівництву суб'єкта господарювання, і, якщо в результаті виявляється, що така оцінка проводилась, то аудитор повинен обговорити її з управлінським персоналом та здійснити оцінювання оцінки для ідентифікації подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність.

Якщо ж управлінським персоналом не проводилась оцінка здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність, то аудитор повинен обговорити з управління персоналом основу для використання за призначенням припущення про безперервність діяльності та звернутися з запитом до управлінського персоналу провести оцінку.

У випадку відмови управлінського персоналу у проведенні оцінки аудитор має здійснити запит управлінському персоналу надати інформацію щодо подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність.

Реалізація запропонованого алгоритму спрямована на висловлення незалежної думки аудитора щодо доцільності використання припущення про безперервність та можливості підприємства продовжувати свою діяльність у майбутньому, тому має здійснюватися за допомогою відповідних методів та процедур. Але, існуючі сьогодні методичні підходи до здійснення аудиту безперервності не відображають всіх його аспектів, тому потребують подальшого дослідження та удосконалення.

Проведення аудиту безперервності відповідно до визначеного алгоритму (див. рисунок 3.2) передбачає проведення таких аудиторських процедур, як:

а) запит. В даному випадку розглядається запит до внутрішніх обізнаних осіб, тобто аудиторська процедура, яка являє собою пошук інформації (як фінансової, так і нефінансової) у обізнаних осіб у межах суб'єкта господарювання, що перевіряється [58, с. 18].

В процесі аудиту безперервності використовуються наступні процедури запиту до внутрішніх обізнаних осіб:

1) запит до керівництва підприємства щодо проведення попередньої оцінки управлінським персоналом здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність;

2) запит до управлінського персоналу провести оцінку здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність;

3) запит до управлінського персоналу надати інформацію щодо подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність;

б) обговорення. В межах аудиту безперервності застосовуються процедури обговорення з управлінським персоналом оцінки здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність та основи для використання за призначенням припущення про безперервність діяльності;

в) оцінювання. Під час аудиту безперервності процедуру оцінювання використовують з метою визначення ефективності та надійності оцінки управлінського персоналу здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність та ідентифікації подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність;

г) додаткові аудиторські процедури. В разі виявлення подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність, запропонований алгоритм (див. рисунок 3.2) вимагає проведення додаткових аудиторських процедур.

Враховуючи результати досліджень праць провідних науковців, що займалися вивченням особливостей процедурного забезпечення дослідження безперервності в аудиторській практиці, та положення МСА 570, пропонуємо при аудиті безперервності застосовувати такі додаткові аудиторські процедури, як: порівняння, запити до зовнішніх обізнаних осіб та аналітичні процедури (рисунок 3.3).

Сутність процедури порівняння полягає у співвіднесенні (фактів, даних тощо) один з одним для одержання якогось висновку. Використовується для визначення і кількісної оцінки залежності між двома або більше

змінними [49, с. 104].

Запити до зовнішніх обізнаних осіб – це пошук інформації (як фінансової, так і нефінансової) у обізнаних осіб поза межах підприємства, що перевіряється [58, с. 18].



Рисунок 3.3 – Додаткові аудиторські процедури аудиту безперервності [58, 79-81, 98, 107]

Враховуючи те, що відповідно до МСА рішення щодо того, які аналітичні процедури застосовувати під час аудиту базується на професійному судженні аудитора і залежить від їх ефективності та дієвості [58, с. 457], а також спираючись на результати дослідження Белоусової І. М. [3], ми вважаємо, що при проведенні аудиту безперервності,

крім процедур згрупованих на рисунку 3.2, доречно використовувати процедуру діагностики безперервності діяльності.

Проаналізувавши наукові праці дослідників процедурного забезпечення аудиту безперервності, не менш важливим, на нашу думку, є використання під час перевірки таких аналітичних процедур як аналіз фінансової звітності та коефіцієнтний аналіз.

Для реалізації аналітичних процедур діагностики безперервності діяльності, аналізу фінансової звітності та коефіцієнтного аналізу ми пропонуємо використовувати спеціальні методи аудиту, запозичені з інших наук, а саме методи фінансового та економічного аналізу (рисунок 3.4), які сьогодні широко використовуються при проведенні аудиту.

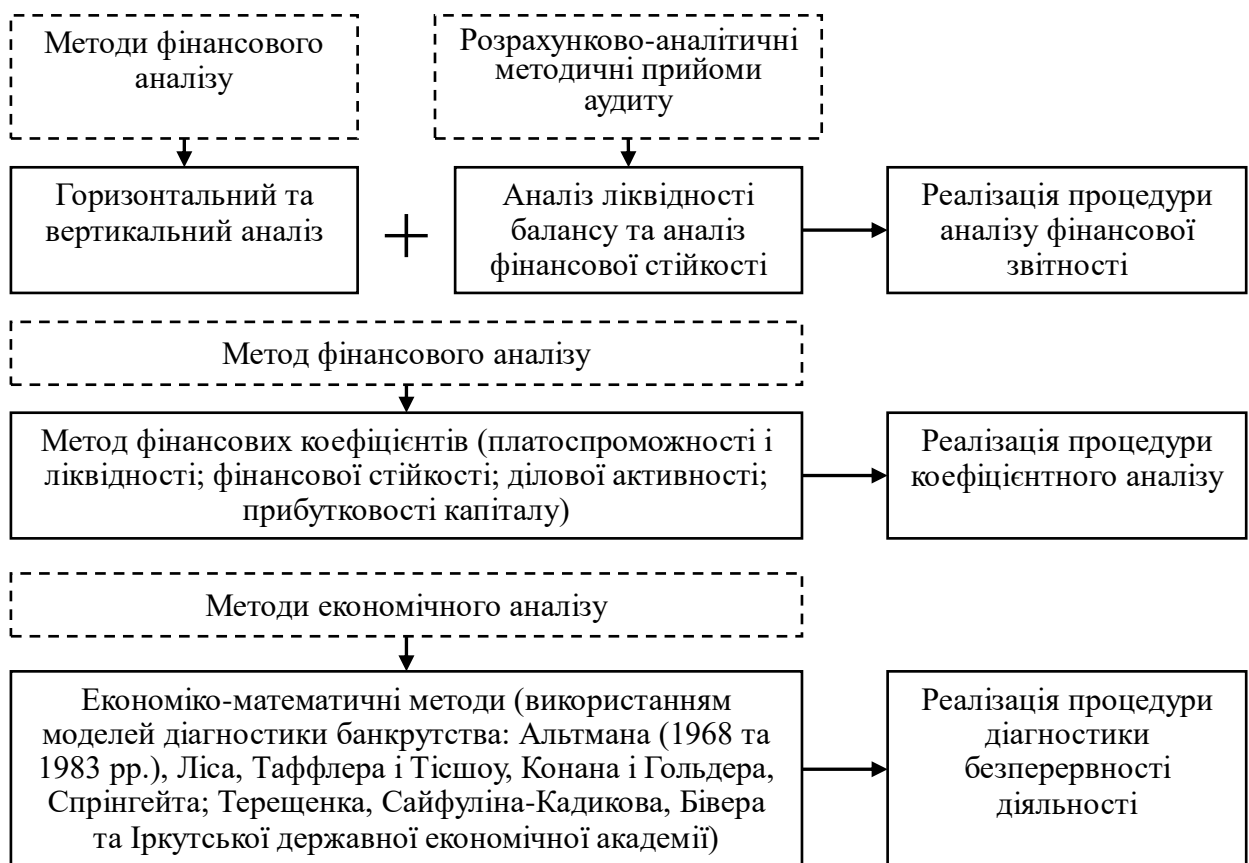


Рисунок 3.4 – Методичне забезпечення аналітичних процедур аудиту безперервності [27, 33, 60, 80, 83]

Здійснення аналітичної процедури аналізу фінансової звітності має відбуватися за допомогою методів горизонтального та вертикального аналізу. Але, як зазначає Бутинець Ф. Ф. [27, с. 247] аналіз фінансової звітності не дає можливості робити категоричні висновки, а лише орієнтує користувача інформації в оцінці фінансового стану підприємства та визначенні його вузьких місць.

Зробити висновок про реальність та перспективи фінансового стану підприємства і оцінити вірогідність його безперервного функціонування, в т. ч. ймовірність можливого банкрутства, аудитор зможе на підставі аналізу показників фінансового стану. Це підтверджує необхідність здійснення при аудиті безперервності процедури коефіцієнтного аналізу, а в якості методу її реалізації використання методу фінансових коефіцієнтів.

Ми пропонуємо використовувати в процесі проведення процедури коефіцієнтного аналізу розрахунок показників платоспроможності і ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та прибутковості капіталу. Але, варто зазначити, що коефіцієнтний аналіз платоспроможності і ліквідності є неповним без здійснення аналізу ліквідності балансу, як і коефіцієнтний аналіз фінансової стійкості без визначення типу фінансової стійкості підприємства. Тому, вважаємо доцільним доповнити процедуру аналізу фінансової звітності розрахунково-аналітичними методичними прийомами аудиту: аналізом ліквідності балансу та фінансової стійкості.

Економіко-математичні методи економічного аналізу, а саме застосування моделей діагностики банкрутства, знаходять застосування в процесі здійснення процедури діагностики безперервності діяльності.

Серед відомих сучасній науці моделей діагностики банкрутства, для дослідження нами було обрано десять моделей, наведених на рисунку 3.4.

Більшість моделей діагностики банкрутства орієнтуються на певні фактори. Деякі моделі базуються на факторі фінансової стійкості, що пов'язаний з фінансовою структурою підприємства, ліквідністю, залежністю підприємства від кредиторів. У таких моделях під час дослідження автори

надають перевагу таким показникам, як ліквідність, коротко- і довгострокова заборгованість, платоспроможність.

Інші моделі оцінюють схильність підприємства до банкрутства на основі показників ділової активності та рентабельності. У таких моделях зазначені показники домінують як за кількісним складом, так і за важливістю впливу на остаточний результат моделі [92, с. 244].

Виходячи з вище наведеного, пропонуємо в залежності від показників, на яких вони базуються, обрані моделі класифікувати на дві групи:

- група моделей, які орієнтовані на показники фінансової стійкості;
- група моделей, які орієнтовані на показники рентабельності та ділової активності (рисунок 3.5).

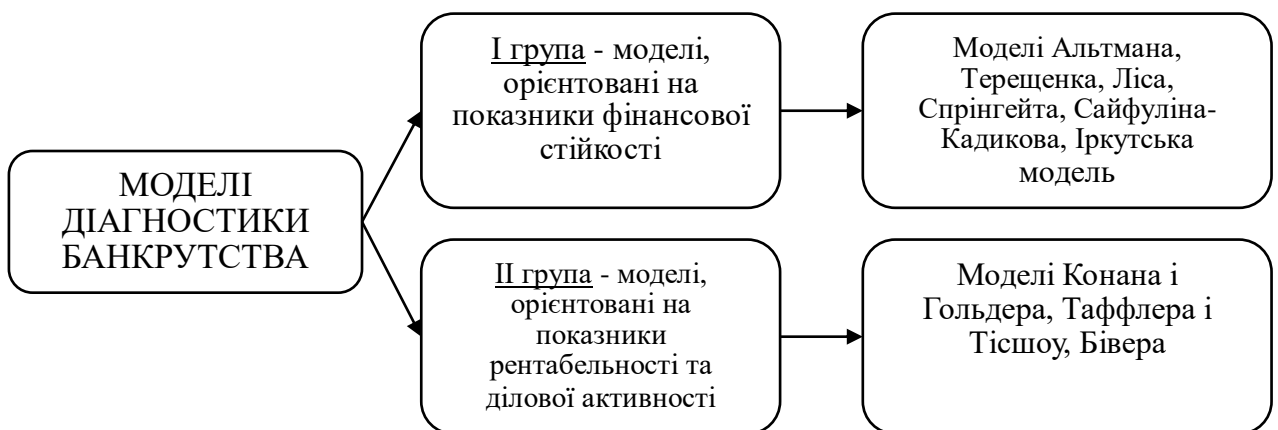


Рисунок 3.5 – Класифікація моделей діагностики банкрутства  
[згруповано автором]

Методика розрахунку показників обраних моделей діагностики банкрутства, їх особливості, переваги та недоліки описані в розроблених нами Методичних рекомендаціях щодо здійснення аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності підприємства (додаток Д).

Таким чином, визначивши особливості процедурного забезпечення аудиту безперервності та основні методи реалізації аналітичних процедур, нами було розроблено методичний підхід до здійснення аудиту безперервності (рисунок 3.6).



Рисунок 3.6 – Методичний підхід до здійснення аудиту безперервності [розроблено автором]

Таким чином, ми дійшли до висновку, що саме проведення аналітичних процедур аналізу фінансової звітності, коефіцієнтного аналізу та процедури діагностики безперервності діяльності з використанням вище зазначених методів забезпечить ефективність та результативність аудиту безперервності, оскільки:

- вертикальний та горизонтальний аналіз фінансової звітності дає змогу визначити як змінився стан підприємства порівняно з попередніми періодами та наскільки успішно дане підприємство працює порівняно з конкурентами; аналіз ліквідності балансу характеризує платоспроможність підприємства як поточну, так і перспективну; аналіз фінансової стійкості визначає наявність у підприємства джерел формування запасів;

- коефіцієнтний аналіз передбачає розрахунок показників, що характеризують фінансову незалежність, стійкість, стабільність та прибутковість підприємства;

- процедура діагностики безперервності діяльності з використанням моделей діагностики банкрутства дозволяє визначити ймовірність безперервної діяльності підприємства з урахуванням відповідних факторів впливу.

### 3.2 Механізм застосування аналітичних процедур при здійсненні аудиту безперервності

З метою перевірки дієвості запропонованого методичного підходу до здійснення аудиту безперервності (див. рисунок 3.6) нами було застосовано процедури аналізу фінансової звітності, коефіцієнтного аналізу та діагностики безперервності діяльності для визначення можливості безперервної діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД».



Ще вісім років тому ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» займало позиції лідера на українському ринку паливно-мастильних матеріалів. Але в умовах світової фінансової кризи, відсутності власної сировинної бази та високого ступеня залежності від законодавчих та економічних обмежень діяльність підприємства почала стрімко погіршуватись: обсяги виробництва знижувались, а збитки та борги зростали.

В такій ситуації саме використання розробленого методичного підходу до здійснення аудиту безперервності дозволить визначити перспективи майбутньої життєздатності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД».

Механізм застосування методичного підходу наступний:

а) процедура аналізу фінансової звітності:

1) горизонтальний та вертикальний аналіз.

Результати горизонтального (додаток Ж) та вертикального (додаток К) аналізу балансу дозволили визначити існуючі проблеми забезпечення фінансової стабільності та стійкості ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД».

Загальна валюта балансу на кінець періоду знизилась на 12 097 000 грн. (на 20,2%). Необхідно зазначити, що зменшилась вартість як необоротних, так і оборотних активів: необоротні активи зменшились на 4 282 000 грн. (на 10,1%), оборотні – на 7 815 000 грн. (на 44,74%). Тобто зменшення валюти балансу було зумовлене в більшій мірі зменшенням оборотних активів підприємства.

Як на початок, так і на кінець періоду, питома вага необоротних активів в загальній структурі активів (на початок – 70,83%, на кінець – 79,8%) перевищувала питому вагу оборотних активів (на початок – 29,17%, на кінець – 20,2%). Це свідчить про слабку мобільність структури активів, що не сприяє прискоренню оборотності коштів підприємства.

Величина основних засобів на кінець періоду зменшилась на 2 060 000 грн. (на 5,2%), тобто спостерігалось зменшення виробничого потенціалу підприємства. Частка основних засобів становила на початок періоду 66,15%, на кінець – 78,59%. Отже, підприємство має «важку» структуру активів, що свідчить про значні накладні витрати й високу

чутливість прибутку до змін виторгу.

Досить високу частку в складу оборотних активів підприємства на початок періоду мала дебіторська заборгованість 21,29%, в той час як грошові кошти становили лише 0,97%. На кінець періоду ці показники становили відповідно – 13,98%, 0,02%. Це може свідчити про проблеми, що пов'язані з оплатою послуг підприємства та про переважно не грошовий характер розрахунків.

Основним джерелом формування сукупних активів підприємства є позикові кошти. Величина власного капіталу на початок періоду мала негативне значення, а на кінець вони знизилась ще на 49 591 000 грн. (на 357,31%). Частка власного капіталу у валюті балансу також зменшилась на 109,67 %.

В структурі власного капіталу переважає частка статутного капіталу (на поч. – 129,38%, на кін. – 162,15%). Незначною як на початок, так і на кінець, була частка резервного капіталу, а на кінець періоду у підприємства з'явився і інший додатковий капітал.

В структурі позикового капіталу значно переважають короткострокові зобов'язання. На кінець періоду вони становили 111 203 000 грн., в той час як довгострокові лише 42 000 грн. Це досить негативним факт, що характеризує погіршення структури балансу й підвищення ризику втрати фінансової стабільності.

Але, необхідно зазначити, що на кінець періоду кредиторська заборгованість підприємства знизилась на 12 393 000 грн. (на 40,05%), а її питома вага на 12,85%.

Отже, вище зазначені показники свідчать про відсутність фінансової стійкості та незалежності, а також про неможливість стабільного розвитку підприємства без негайних та кардинальних заходів;

## 2) аналіз ліквідності та платоспроможності.

Проведений аналіз ліквідності балансу ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» станом на 31.12.2022 р. (таблиця 3.1) свідчить про те, що підприємство як на

початок, так і на кінець періоду було недостатньо забезпечене високо- та швидко ліквідними активами.

Нестача високоліквідних активів для покриття термінових зобов'язань на початок періоду становила 23 513 000 грн. (рівень покриття термінових зобов'язань – 2,4%), на кінець періоду нестача активів збільшилась і становила 59 169 000 грн. (рівень покриття термінових зобов'язань – 0,02%).

Таблиця 3.1 – Аналіз ліквідності балансу

А	Σ (тис. грн.)		П	Σ (тис. грн.)		Платіжний надлишок/нестача (тис. грн.)		Рівень покриття зобов'язань (%)	
	на поч.	на кін.		на поч.	на кін.	на поч.	на кін.	на поч.	на кін.
A1	579	9	П1	24092	59178	-23513	-59169	2,4	0,02
A2	12747	6680	П2	49618	52025	-36871	-45345	25,69	12,84
A3	4140	2962	П3	42	42	4098	2920	9857,14	7052,38
A4	42406	38124	П4	-13879	-63470	56285	101594	-305,54	-60,07

Примітки:

1. А – активи; А1 – високоліквідні; А2 – швидко ліквідні; А3 – повільно ліквідні; А4 – важко ліквідні.
2. П – пасиви; П1 – термінові; П2 – короткострокові; П3 – довгострокові; П4 – постійні.

Нестача швидколіквідних активів для покриття короткострокових зобов'язань на початок періоду становила 36 871 000 грн. (рівень покриття короткострокових зобов'язань – 25,69%), на кінець періоду нестача активів збільшилась і становила 45 345 000 грн. (рівень покриття короткострокових зобов'язань – 12,84%).

Що стосується повільно ліквідних пасивів, то дані аналізу свідчать про те, що підприємство було достатньо забезпечено такими активами. Рівень покриття довгострокових зобов'язань і на початок, і на кінець періоду мав досить високе значення і становив відповідно 9857,14% і 7052,38%.

Дані таблиці 3.2, де вказані співвідношення активів, згрупованих за ступенем убуючої ліквідності, з короткостроковими зобов'язаннями з пасиву, які груповані за ступенем терміновості їх погашення, показують, що перші дві та четверта нерівності не виконуються, а виконується лише третя

нерівність. Невиконання четвертої нерівності свідчить про невиконання мінімальної умови фінансової стійкості, тобто про відсутність у підприємства власного оборотного капіталу.

Таблиця 3.2 – Фактичне співвідношення активів та зобов'язань

На початок періоду					На кінець періоду				
A1	579	$\neq$	П1	24092	A1	9	$\neq$	П1	59178
A2	12747	$\neq$	П2	49618	A2	6680	$\neq$	П2	52025
A3	4140	$\geq$	П3	42	A3	2962	$\geq$	П3	42
A4	42406	$\leq$	П4	-13879	A4	38124	$\leq$	П4	-63470

Таким чином підприємство не здатне своєчасно погасити як нагальні борги, так і короткострокові. Наявні лише джерела покриття довгострокових зобов'язань. Відсутні власні оборотні активи, які б дозволяли підприємству підтримувати певну стійкість.

Отже, можна зробити висновок, що баланс підприємства є неліквідним;

3) аналіз фінансової стійкості.

Велике значення для фінансової стійкості підприємства має надлишок (недостача) джерел формування запасів. Проведений аналіз показників фінансової стійкості (таблиця 3.3) свідчить про те, що ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» на початок періоду не було забезпечене власними оборотними засобами та довгостроковими джерелами формування запасів, а на кінець року ці показники зменшились ще на 45 309 000 грн.

Таблиця 3.3 – Аналіз показників фінансової стійкості

№ п/п	Показник	2022 р. (тис. грн.)		Абс. $\Delta \pm$
		На поч.	На кін.	
1	2	3	4	5
1	Наявність власних оборотних засобів НВ	-56285	-101594	-45309
2	Наявність довгострокових джерел формування запасів НД	-56243	-101552	-45309
3	Показник загальної величини джерел формування запасів НЗ	17466	9651	-7815
4	Вартість запасів	3942	2962	-980
5	Надлишок (+) або недостача (-) $\pm$ НВ (р.1-р.5)	-60227	-104556	-44329

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5
6	Надлишок (+) або недостача (-) $\pm$ НД (р.2-р.5)	-60185	-104514	-44329
7	Надлишок (+) або недостача (-) $\pm$ НЗ (р.3-р.5)	13524	6689	-6835

Але, варто зазначити, що на початок року мав місце значний надлишок загальної величини джерел формування запасів, який становив 13 524 000 грн. На кінець року цей показник знизився, але все ж залишався на високому рівні – 6 689 000 грн.

Таблиця 3.4 – Оцінка ступеня фінансової стійкості

На початок 2022 р.			На кінець 2022 р.		
НВ	$\leq$	0	НВ	$\leq$	0
НД	$\leq$	0	НД	$\leq$	0
НЗ	$\geq$	0	НЗ	$\geq$	0

Отже, оцінка ступеня фінансової стійкості ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» дозволила визначити фінансовий стан підприємства як нестійкий або передкризовий (таблиця 3.4);

б) коефіцієнтний аналіз.

1) коефіцієнтний аналіз фінансової стійкості.

Фінансовий стан ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» у 2022 р. було також досліджено за допомогою коефіцієнтного аналізу фінансової стійкості (додаток Л).

Розраховані коефіцієнти фінансової стійкості дають можливість зробити наступні висновки:

– підприємство є надзвичайно залежним від зовнішніх запозичень, оскільки частка власного капіталу в загальній сумі коштів інвестованих у діяльність як на початок, так і на кінець 2022 р. була від'ємною і становила відповідно  $-0,23$  і  $-1,33$ , про що свідчить розрахований коефіцієнт автономії;

– підприємство незабезпечене власними коштами, тому коефіцієнт фінансової залежності має від'ємне значення, при чому на кінець 2022 р. цей показник збільшився на  $3,56$  і становив  $-0,75$ , отже і зросла частка позичених

коштів у фінансування підприємства;

– рівень забезпеченості ресурсами для проведення незалежної фінансової політики (коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами) також був від'ємним на початок 2022 р. (-3,22), а на кінець року цей показник знизився ще на 7,3 (-10,52);

– коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу (фінансової стійкості) свідчить про досить нестійкий фінансовий стан підприємства, який на кінець року погіршився ще більше і становив -0,57, тоді як нормативне значення  $> 0,75-1,0$ ;

– частка позикових коштів у загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства (коефіцієнт концентрації залученого капіталу), на початок року становила 1,23, на кінець року цей показник збільшився на 1,1 і становив 2,23 (відхилення від нормативу - 1,83). Така ситуація для підприємства є небажаною, оскільки наявна абсолютна залежність підприємства від залучених джерел, яка дуже швидко зростає;

– коефіцієнт стійкості фінансування має від'ємне значення як на початок, так і на кінець 2022 р. (при чому на кінець року показник знижується ще більше) і показує, що майно підприємства не фінансується за рахунок стійких джерел;

– на кожен грн. майна підприємства на початок 2022 р. було зарезервовано 30 грн. капіталу. Це дуже низький показник, але на кінець року від дещо покращився і становив 40 грн.;

– коефіцієнт покриття балансу характеризує неможливість покриття поточних зобов'язань оборотними активами, оскільки цей показник на кінець 2022 р. становив лише 0,09, що менше в порівнянні з нормативом на 1,91;

– коефіцієнт фінансового левериджу протягом 2022 р. зменшився на 0,002, але це відбулося лише за рахунок зменшення власного капіталу підприємства, тому можна сказати, що ситуація залежності підприємства від довгострокового позикового капіталу не покращилась;

– коефіцієнт фінансової незалежності капіталізованих джерел

протягом 2022 р. зменшився на 0,002, але це відбулося лише за рахунок зменшення власного капіталу підприємства, тому можна стверджувати, що залежність підприємства від зовнішніх кредиторів не зменшилась.

Таким чином, проаналізувавши показники фінансової стійкості підприємства, можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» є надзвичайно нестійким, при чому розраховані коефіцієнти свідчать про погіршення стану підприємства на кінець року;

2) коефіцієнтний аналіз ліквідності та платоспроможності.

Результати коефіцієнтного аналізу платоспроможності і ліквідності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» (додаток Л) також вказують на існування проблем у діяльності підприємства, що викликають сумніви у його можливості вчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями.

Розрахований коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, що на початок 2022 р. частка поточних зобов'язань, яку підприємство може погасити негайно за рахунок найліквідніших активів була мінімальною і становила 0,008, а на кінець року вона взагалі зменшилася майже до 0.

Коефіцієнт критичної ліквідності на початок року становив 0,221, на кінець року він зменшився на 0,149 і дорівнював 0,072, тобто можливість погашення підприємством поточних зобов'язань в разі його критичного стану є досить низькою.

Коефіцієнт загальної ліквідності на початок року становив 0,237, на кінець року він зменшився на 0,15 і дорівнював 0,087. У порівнянні з нормативом це дуже низьке значення, що свідчить про неможливість покриття підприємством поточних зобов'язань оборотними активами.

Інтегральний показник платоспроможності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД», розрахований за формулою 3.1, на кінець 2022 р. становив 0,045.

$$I_n = AЛ/0,2 + КЛ/0,5 + ЗЛ/0,1 \quad (3.1)$$

де In - інтегральний показник платоспроможності;

АЛ - коефіцієнт абсолютної ліквідності;

КЛ - коефіцієнт критичної (проміжної, швидкої) ліквідності;

ЗЛ – коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності.

Нормативне значення даного показника – більше 3. У даному випадку норматив не виконується, що свідчить про значну недостатність рівня всіх складових платоспроможності підприємства;

в) діагностика безперервності діяльності.

Для проведення процедури діагностики безперервності діяльності відповідно до розроблених методичних рекомендацій (додаток Д) нами було використано десять існуючих моделей діагностики банкрутства підприємства (додаток М).

Більша частина з обраних моделей продемонструвала однаковий результат (таблиця 3.5) і вказує на існуючу імовірність банкрутства ТОВ «АРИАН-ТРЕЙД», що викликає значні сумніви у можливості безперервної діяльності підприємства, як і результати попередніх аналітичних процедур.

В I групі моделей, в основі яких лежать показники фінансової стійкості, моделі Альтана 1968 і 1983 рр., модель Терещенка, Спрінгейта та Сайфуліна-Кадикова мали однакові результати і визначили існуючу значну імовірність банкрутства підприємства. Модель Ліса також показала вірогідність банкрутства у 2021 та 2022 рр., але у 2020 р. розрахований Z-рахунок свідчить про невисоку імовірність банкрутства.

В II групі моделей, що ґрунтуються на показниках рентабельності та ділової активності, дві з трьох моделей показали досить низьку можливість банкрутства підприємства. За моделлю Конана і Гольдера імовірність затримки платежів підприємством становила менше 10%, а модель Таффлера і Тісшоу визначила низьку імовірність банкрутства. Такі показники можуть



бути пов'язані з існуючими недоліками даних моделей, а саме: модель Таффлера і Тісшоу можна застосовувати лише відносно підприємств, що котирують свої акції на фондових біржах, а модель Конана і Гольдера не можна вважати однозначно дійсною, оскільки вона у своєму розрахунку не використовує багатьох факторів [39].

Таблиця 3.5 – Порівняння результатів розрахунку показників моделей діагностики банкрутства для ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2020-2022 рр.

№ п/п	Модель діагностики імовірності банкрутства	Імовірність банкрутства		
		2020 р.	2021 р.	2022 р.
І група – моделі, орієнтовані на показники фінансової стійкості				
1	Модель Альтмана (1968)	+	+	+
2	Модель Альтмана (1983)	+	+	+
3	Модель Терещенка	+	+	+
4	Модель Ліса	–	+	+
5	Модель Спрінгейта	+	+	+
6	Модель Сайфуліна-Кадикова	+	+	+
ІІ група – моделі, орієнтовані на показники рентабельності та ділової активності				
1	Модель Конана і Гольдера	–	–	–
2	Модель Таффлера і Тісшоу	–	–	–
3	Модель Бівера	+	+	+

Примітка:

«+» – існує можливість банкрутства підприємства; «–» – відсутня (низька) можливість банкрутства підприємства

В ІІ групі лише система показників Бівера, не зважаючи на те, що в ній також не враховується галузева специфіка підприємств, свідчить про високу вірогідність банкрутства ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД».

Враховуючи результати процедур здійснення аналізу фінансової звітності підприємства та коефіцієнтного аналізу, які дозволили визначити існуючі значні проблеми забезпечення фінансової стабільності, стійкості та платоспроможності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД», можна зробити висновок, що більш ефективними для діагностики безперервності діяльності підприємства виявилися моделі І групи, в якій майже всі моделі показали однаковий результат і виявили існування високої вірогідності банкрутства підприємства.

Таким чином, в результаті застосування запропонованого методичного підходу до здійснення аналітичних процедур аудиту безперервності ми отримали достатні докази щодо неприйнятності використання припущення про безперервність діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД».

### 3.3 Процес документування результатів аудиту безперервності

У зв'язку з важливістю формування аудиторської документації для забезпечення якості процесу аудиту постає проблема пов'язана з відсутністю документального оформлення аудиту безперервності. Для її вирішення доцільно розробити формати робочих документів для фіксації результатів аудиторських процедур аудиту безперервності.

Аудиторська документація повинна мати відповідні реквізити, але проведені дослідження виявили, що МСКЯ 1 та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» не містять переліку обов'язкових реквізитів робочих документів, а МСА 230 обмежується зазначенням необхідності записати в документі хто виконав аудиторську роботу та огляд, результати цієї перевірки та огляду, а також обсяг огляду.

Ознайомитися з форматами документів, які використовують аудиторські фірми та визначити їх основні реквізити нам, на жаль, також не вдалося, оскільки така інформація є закритою для користувачів та є конфіденційною.

Тому при розробці робочих документів для оформлення результатів аудиторських процедур аудиту безперервності ми враховували визначені цілі такої перевірки та спирались на думку науковців щодо визначення обов'язкових реквізитів аудиторської документації (див. таблиця 1.5).

Для оформлення результатів виконання процедур аудиту безперервності, на нашу думку, доцільно було б використовувати наступні формати документів:

- для процедури коефіцієнтного аналізу – таблиця розрахованих коефіцієнтів;
- для процедури порівняння – порівняльна таблиця;
- для процедури опитування – анкета діагностування безперервності діяльності підприємства.

Кожен запропонований документ містить наступні реквізити:

- назва документу;
- номерний індекс документу;
- найменування аудиторської фірми, що здійснює аудит;
- найменування підприємства, аудит якого проводиться;
- номер та дата договору, згідно з яким здійснюється аудит;
- період, за який здійснюється аудит;
- прізвище та ініціали аудитора, який заповнив та перевірів документ;
- дата заповнення та перевірки документу;
- підписи аудиторів;
- нумерація сторінок.

Таблиця розрахованих коефіцієнтів (рисунок 3.7) – документ необхідний для оформлення аналітичної процедури коефіцієнтного аналізу (ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, рентабельності та ділової активності).

В табличній частині документу, яка містить вісім стовпців, обов'язково зазначається найменування коефіцієнту, що розраховується (граф 2), методика його розрахунку (граф 3), розраховане значення коефіцієнта на початок та кінець періоду (граф 4, 5), а також його нормативне значення (граф 6). Графа 7 та 8 необхідні для визначення відхилення показників: абсолютного відхилення та відхилення від нормативу.

\_\_\_\_\_ (найменування аудиторської фірми)

\_\_\_\_\_ (номерний індекс документу)

### ТАБЛИЦЯ РОЗРАХОВАНИХ КОЕФІЦІЄНТІВ

Клієнт \_\_\_\_\_ (найменування підприємства, аудит якого проводиться)

Договір № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ р. Період: з \_\_\_\_\_ р. по \_\_\_\_\_ р.  
(номер та дата договору, згідно з яким здійснюється аудит) (період, за який здійснюється аудит)

№ п/п	Коефіцієнт	Методика розрахунку	Значення		Норматив	Відхилення	
			На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду		Абс. Δ, ±	Від нормативу
1	2	3	4	5	6	7	8

Підготував \_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_ р. Підпис \_\_\_\_\_  
(П. І. П. аудитора, який заповнив документ) (дата заповнення документу)

Перевірив \_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_ р. Підпис \_\_\_\_\_  
(П. І. П. аудитора, який перевірів документ) (дата перевірки документу)

Таблиця розрахованих коефіцієнтів

Ст. 1/1

Рисунок 3.7 – Таблиця розрахованих коефіцієнтів [авторська розробка]

Даний документ забезпечить фіксацію результатів розрахунку відповідних коефіцієнтів, що в подальшому надасть змогу аудиторів зробити певні висновки щодо можливості безперервної діяльності підприємства.

Для підвищення якості процедури порівняння її результати також доцільно оформити у вигляді таблиці. Тому для даної процедури нами було розроблено документ Порівняльна таблиця (рисунок 3.8).

Таблична частина даного документу містить дев'ять граф.

Графи 2-5 призначені для відображення показників, що порівнюються, на початок та кінець періоду: графи 2, 3 - значення фактичного показника, графи 4, 5 – планового показника. Але можуть порівнюватись і інші показники, наприклад, дані суб'єкта, що перевіряється з середньогалузевими показниками; фактичні дані з очікуваними результатами, обумовленими аудитором залишки по рахунках за різні періоди тощо.

Графи 6-9 необхідні для фіксації зміни показників: абсолютного відхилення (графи 6, 7) та темпу приросту (графи 8, 9) на початок та кінець періоду.

Робочий документ аудитора, порівняльна таблиця, підвищує результативність процедури порівняння як складової частини процедур аудиту безперервності.

Розроблені нами робочі документи аудитора «Таблиця розрахованих коефіцієнтів» та «Порівняльна таблиця» можуть бути доповнені відповідними письмовими висновками щодо результатів розрахованих показників. Такі висновки можуть розміщуватись безпосередньо після табличної частини документу.

Що стосується документального оформлення процедури опитування, під час аудиту безперервності, як зазначалося вище, науковці пропонують використовувати анкети.

\_\_\_\_\_ (найменування аудиторської фірми)

\_\_\_\_\_ (номерний індекс документу)

## ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

Клієнт \_\_\_\_\_ (найменування підприємства, аудит якого проводиться)

Договір № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ р. Період: з \_\_\_\_\_ р. по \_\_\_\_\_ р.  
(номер та дата договору, згідно з яким здійснюється аудит) (період, за який здійснюється аудит)

№ п/п	Значення фактичного показника		Значення планового показника		Абс. $\Delta$ , $\pm$		Тпр, %	
	На початок звітного періоду	На початок звітного періоду	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Підготував \_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_ р. Підпис \_\_\_\_\_  
(П. І. П. аудитора, який заповнив документ) (дата заповнення документу)

Перевірив \_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_ р. Підпис \_\_\_\_\_  
(П. І. П. аудитора, який перевірів документ) (дата перевірки документу)

*Порівняльна таблиця*

*Ст. 1/1*

Рисунок 3.8 – Порівняльна таблиця [авторська розробка]

Тому, на основі зразку робочого документа «Анкета з дотримання принципу безперервно діючого підприємства», розробленого за сприяння ТАСІС, та з урахуванням подій або умов, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства, нами було розроблено Анкету діагностування безперервності діяльності підприємства (додаток Н).

Робочий документ Анкету діагностування безперервності діяльності підприємства поділений на чотири частини, які відображаються у вигляді таблиць, що містять чотири стовпці:

- номер по порядку;
- зміст запитання;
- відповідь (так/ні);
- примітки.

Частина I під назвою «Дотримання підприємством принципу безперервності» містить запитання, що дозволяють визначити, чи дотримується підприємство принципу безперервності. Запитання поділені на три групи: запитання щодо фінансових подій або умов, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства, запитання щодо операційних подій або умов та запитання щодо інших подій або умов.

Якщо відповіді на запитання Частини I документу дозволили виявити наявність серйозних сумнівів у здатності підприємства продовжувати свою діяльність в найближчому майбутньому, виникає необхідність заповнення частини II, III, VI.

Частина II «Шляхи вирішення керівництвом існуючих проблем» включає запитання щодо планів керівництва, спрямованих на вирішення існуючих проблем. Розглядаються такі способи виходу з проблемних ситуацій, як: продаж активів; отримання позики або зміна строків виплати боргів; скорочення або відстрочка грошових платежів; збільшення статутного капіталу; інші способи.

Прогнози щодо можливості майбутньої безперервної діяльності підприємства надаються у частині III розробленої анкети.

Висновки аудитора що стосуються необхідності здійснення додаткових перевірок та зміни аудиторського висновку відображаються у частині VI Анкети діагностування безперервності діяльності підприємства.

Даний формат робочого документу аудитора дозволить відобразити результати процедури опитування та визначити перспективи безперервної діяльності підприємства у майбутньому, а також наступні дії аудитора в процесі здійснення аудиту безперервності.

На основі отриманих та зафіксованих у робочій документації аудиторських доказів відповідно до МСА 570 аудитор повинен зробити висновок, чи існує за судженням аудитора суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність.

В МСА професійне судження трактується як застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту [59, с. 35].

Ми погоджуємося з Пожарицькою І. М., Дмитренко І. М. та Белоусовою І. М., що питання професійного судження аудитора є досить важливими щодо припущення про безперервність діяльності підприємства.

Визначальну роль припущення про безперервність та наявність (відсутність) суттєвої невизначеності стосовно майбутніх подій та умов, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства, має бути розкрито аудитором при висловлюванні аудиторської думки щодо фінансової звітності [67, с. 144].

Пожарицька І. М. в своїй науковій праці пропонує алгоритм визначення впливу результатів припущення про безперервність діяльності підприємств на тип аудиторської думки із застосуванням професійного судження аудитора (рисунок 3.9).



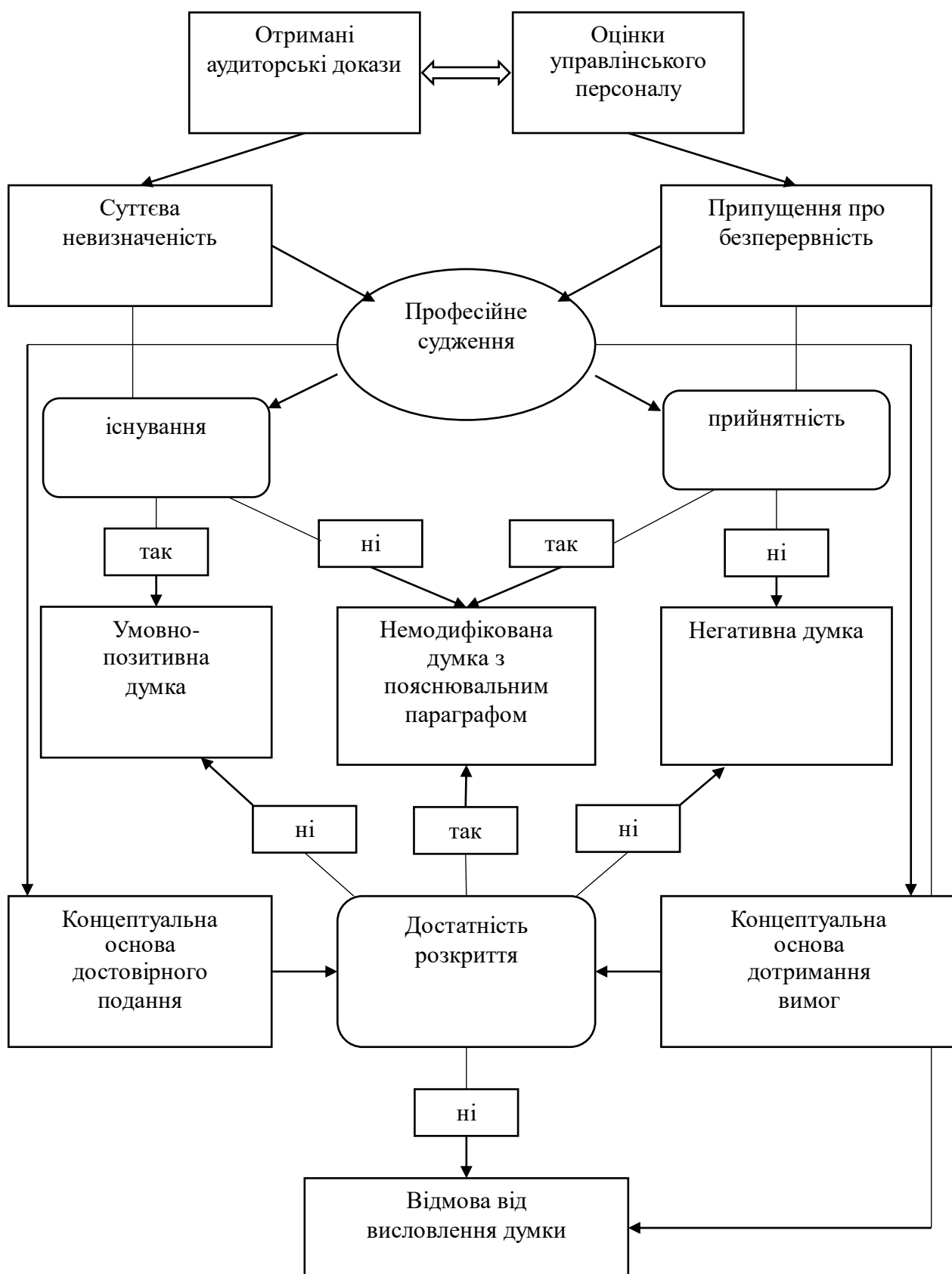


Рисунок 3.9 – Алгоритм визначення впливу результатів припущення про безперервність діяльності підприємств на тип аудиторської думки із застосуванням професійного судження аудитора [67, с. 145].

Пожарицької І. М. зазначає, що необхідне та достатнє розкриття інформації про невизначеність майбутніх подій та умов впливає на достовірне подання інформації у разі застосування концептуальної основи достовірного подання або концептуальної основи дотримання вимог.

Враховуючи наукові напрацювання Пожарицької І. М. стосовно визначення впливу результатів припущення про безперервність діяльності підприємств на тип аудиторської думки, а також спираючись на положення МСА 570, нами було узагальнено основні фактори, які можуть вплинути на судження аудитора стосовно безперервності діяльності при формуванні звіту незалежного аудитора, та підстави для визначення типу аудиторської думки щодо використання припущення про безперервність діяльності.

При підготовці звіту незалежного аудитора в результаті аудиту безперервності аудитор повинен звертати увагу на такі основні фактори, як:

- прийнятність (неприйнятність) використання припущення про безперервність діяльності для даного підприємства за даних обставин;
- існування (відсутність) суттєвої невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність;
- повнота (недостатність) розкриття у фінансовій звітності інформації щодо подій, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність;
- бажання (небажання) управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку припущення про безперервність та надати інформацію про події або умови, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність.

Залежно від підстав, які були виявлені в процесі аудиторської перевірки з урахуванням зазначених факторів, визначається тип аудиторської думки щодо використання припущення про безперервність діяльності, яка може бути як модифікованою, так і немодифікованою (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6 – Формування аудиторської думки щодо використання припущення про безперервність діяльності [58, 73]

Тип аудиторської думки	Підстава для формування аудиторської думки
Немодифікована думка	Аудитор доходить висновку, що використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним для даного підприємства за даних обставин. У фінансовій звітності здійснено адекватне розкриття інформації та відсутня суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність.
Немодифікована думка з включенням пояснювального параграфу	Аудитор доходить висновку, що використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним для даного підприємства за даних обставин. У фінансовій звітності здійснено адекватне розкриття інформації, але існує суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність.
Немодифікована думка або немодифікована думка з включенням пояснювального параграфу	Управлінський персонал складає фінансову звітність на альтернативній основі (припущення про безперервність діяльності є неприйнятним), і аудитор визначає, що альтернативна основа є прийнятною концептуальною основою фінансової звітності за конкретних обставин, та здійснено адекватне розкриття інформації у фінансовій звітності.
Думка із застереженням	Аудитор доходить висновку, що використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним для даного підприємства за даних обставин, але фінансова звітність неповністю розкриває інформацію та існує суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність.
Думка із застереженням або негативна думка	Управлінський персонал не бажає давати оцінку припущення про безперервність або збільшувати період, що охоплюється такою оцінкою, у відповідь на відповідне прохання аудитора, що унеможливує отримання аудитором достатніх та належних доказів, що стосуються використання припущення про безперервність діяльності.
Негативна думка	Фінансова звітність складена на основі припущення про безперервність, але за судженням аудитора використання управлінським персоналом даного припущення є неприйнятним.
Відмова від висловлення думки	Управлінський персонал не бажає здійснювати оцінку припущення про безперервність та надавати інформацію стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність. Винятково рідкісні випадки, пов'язані з наявністю численних суттєвих невизначеностей, які є суттєвими для фінансової звітності в цілому.

Варто зазначити, що аудитор, спираючись на результати проведених процедур, повинен обов'язково включити в звіт незалежного аудитора інформацію щодо подальшої безперервної діяльності підприємства, що надасть можливість користувачам фінансової звітності отримати інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, нами було запропоновано формати документів для оформлення процедур аудиту безперервності, узагальнено фактори впливу на судження аудитора стосовно безперервності діяльності при формуванні звіту незалежного аудитора та підстави для визначення типу аудиторської думки, що дозволить підвищити результативність аудиту безперервності та забезпечити користувачів фінансової звітності інформацією щодо безперервності діяльності підприємств.

## ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі було здійснено наукове обґрунтування теоретичних та методичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення основ організації і проведення аудиту безперервності.

Опрацьовано концептуальні підходи до застосування принципу безперервності в аудиті, в результаті чого надано визначення поняття «аудит дотримання принципу безперервності» і визначено його як перевірку фінансової звітності підприємства з метою визначення доцільності використання припущення про безперервність, а також виявлення і оцінка подій або умов, які окремо або в сукупності ставлять під сумнів можливість підприємства продовжувати свою діяльність у майбутньому (упродовж не менше ніж 12 місяців після звітної дати).

Виокремлено три групи подій або умов, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства: фінансові, операційні та інші.

Визначено обов'язки аудитора при проведенні аудиту безперервності, які полягають в отриманні аудитором доказів та формуванні на їх основі висновку щодо існування за судженням аудитора суттєвої невизначеності, що стосується зазначених подій або умов.

Окреслено цілі здійснення аудиту безперервності та засоби їх досягнення. Таких цілей має бути три: отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності; зробити висновок щодо існування суттєвої невизначеності стосовно подій чи умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність у майбутньому; визначити наслідки для звіту незалежного аудитора.

Встановлено, що розвиток підприємств довоєнного періоду

характеризувався швидкими темпами зростання масштабів збитковості та банкрутства. Обґрунтовано та доведено, що в такій ситуації саме аудит безперервності надає змогу одержувати від аудиторів не тільки інформацію про достовірність фінансової звітності підприємств, але й інформацію щодо їх реальної життєздатності, яка сьогодні необхідна великій кількості користувачів фінансової звітності для прийняття ефективних управлінських рішень.

Враховуючи особливості послідовності здійснення аудиту, попередньо визначені цілі і обов'язки аудиторів при проведенні аудиту безперервності, нами було розроблено алгоритм здійснення аудиту безперервності, який насамперед залежить від того чи проводилась управлінським персоналом оцінка здатності підприємства безперервно продовжувати діяльності чи ні, та передбачає здійснення таких аудиторських процедур, як: запити до внутрішніх обізнаних осіб, обговорення, оцінювання та додаткові аудиторські процедури.

В результаті дослідження концептуальних основ процедурного забезпечення аудиту безперервності, враховуючи результати досліджень праць провідних науковців, що займалися вивченням особливостей процедурного забезпечення дослідження безперервності в аудиторській практиці, та положення МСА 570, запропоновано перелік додаткових аудиторських процедур аудиту безперервності, який включає: аналітичні процедури, процедури порівняння та запити до зовнішніх обізнаних осіб.

Узагальнивши існуючі підходи науковців та інформацію, надану в МСА, запропоновано методичний підхід до здійснення аудиту безперервності, який передбачає використання аналітичних процедур аналізу фінансової звітності, коефіцієнтного аналізу та діагностики безперервності діяльності. Процедура аналізу фінансової звітності здійснюється шляхом використання методів фінансового аналізу (горизонтального та вертикального) та розрахунково-аналітичних методичних прийомів аудиту (аналізу ліквідності балансу та аналізу фінансової стійкості). Процедура

коефіцієнтного аналізу реалізується за допомогою використання методу фінансового аналізу – методу фінансових коефіцієнтів, а процедура діагностики безперервності діяльності проводиться з використанням методу економічного аналізу – економіко-математичних моделей діагностики банкрутства.

Провівши дослідження особливостей застосування моделей діагностики банкрутства як методу реалізації процедури діагностики безперервності діяльності, розроблено методичні рекомендації до здійснення аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності підприємства, які описують застосування десяти моделей прогнозування кризового стану під час аудиту безперервності.

В залежності від показників, на яких вони базуються, здійснено класифікацію моделей на дві групи: до I групи віднесено моделі, орієнтовані на показники фінансової стійкості; до II групи – моделі, орієнтовані на показники рентабельності та ділової активності. Доведено, що більш ефективними для діагностики імовірності банкрутства є моделі I групи, в якій майже всі моделі показали однаковий результат і виявили існування високої вірогідності банкрутства підприємства.

Перевірено дієвість механізму застосування запропонованого методичного підходу до здійснення аналітичних процедур аудиту безперервності на ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД». Застосовані процедури аналізу фінансової звітності, коефіцієнтного аналізу та діагностики безперервності діяльності дозволили зробити наступні висновки: баланс підприємства є неліквідним; спостерігається значна недостатність рівня всіх складових платоспроможності підприємства; фінансовий стан є передкризовим та існує висока вірогідності банкрутства підприємства. Таким чином, було отримано достатні докази щодо неприйнятності використання припущення про безперервність діяльності ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД».

Розглянувши методичні підходи до документування отриманих доказів щодо безперервності діяльності з метою підвищення якості аудиту

безперервності, було розроблено формати робочих документів аудитора для оформлення аудиторських процедур.

Фіксацію результатів процедури коефіцієнтного аналізу забезпечить документ Таблиця розрахованих коефіцієнтів. Для підвищення якості процедури порівняння нами було розроблено документ Порівняльна таблиця. З метою документального оформлення процедури опитування було розроблено Анкету діагностування безперервності діяльності підприємства, яка дозволить визначити перспективи безперервної діяльності підприємства у майбутньому, а також наступні дії аудитора в процесі здійснення аудиту безперервності.

Дослідивши концептуальні основи формування звіту незалежного аудитора, спираючись на положення МСА та враховуючи такі ознаки класифікації, як форма висловлення думки, тип модифікації та включення додаткової інформації, удосконалено схему класифікації звітів незалежного аудитора.

В процесі визначення впливу результатів аудиту безперервності на формування звіту незалежного аудитора узагальнено фактори впливу на судження аудитора стосовно безперервності діяльності при формуванні звіту незалежного аудитора, серед яких: прийнятність (неприйнятність) використання припущення про безперервність діяльності для підприємства; існування (відсутність) суттєвої невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність; повнота (недостатність) розкриття у фінансовій звітності інформації щодо даних подій або умов; бажання (небажання) управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку припущення про безперервність та надати інформацію стосується даних подій або умов.

Встановлено підстави для визначення типу аудиторської думки щодо використання припущення про безперервність діяльності, яка може бути як модифікованою, так і не модифікованою.



Результати проведеного дослідження дозволяють поглибити теоретичні, методичні та практичні основи організації і проведення аудиту безперервності, а також підвищити його якість та результативність. Це, в свою чергу, підвищить рівень забезпеченості користувачів фінансової звітності інформацією щодо перспектив безперервної діяльності підприємств для прийняття ефективних управлінських рішень, що в майбутньому призведуть до зростання прибутковості та конкурентоспроможності українських підприємств.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник. / за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Київ : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
2. Аудит. Методика документування / за заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І. І. Пилипенка. Київ : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. 2003. 457 с.
3. Белоусова І. М. Аудиторська діагностика безперервності діяльності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 URL : <http://archive.nbuv.gov.ua> (дата звернення : 19.09.2023).
4. Белоусова І. М. Специфіка методичного інструментарію аудиторської діагностики безперервності діяльності підприємств. URL : <http://www.stattionline.org.ua> (дата звернення : 11.09.2023).
5. Бибик С. П., Сюта Г. М. Словник іншомовних слів : тлумачення, словотворення та слововживання. Харків : Фоліо, 2006. 623 с.
6. Битківська А. В., Проскуріна Н. М. Аудит дотримання принципу безперервності як перспективний напрямок розвитку аудиторської діяльності. *Облік. Економіка. Менеджмент : міжнародний збірник наукових праць*. 2014. Випуск 1. С. 18-22
7. Битківська А. В. Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності підприємств та комерційних банків : порівняльний аспект. *Аудит : минуле та сьогодні* : збірник статей молодих вчених. 2014. Вип. 5. С. 29-37.
8. Битківська А. В. Банкрутство в Україні : сучасний стан та методи діагностики. *Сучасні тенденції в економіці та управлінні : новий погляд* : матеріали III міжнарод. наук.-практ. Конф. (Донецьк 29-30 лист. 2013 р.). Донецьк : ГО «СІЕУ», 2013. Ч.2. С. 14-17.
9. Битківська А. В. Застосування МСА 570 «Безперервність» в

аудиторській практиці. *Методичне забезпечення аудиту : проблеми та перспективи* : міжрегіон. наук.-практ. конф., (Запоріжжя, 01-02 лист. 2013 р.) Запоріжжя : Друкарський салон «Сім Сору», 2013. С. 27-32.

10. Битківська А. В. Методи судово-економічної експертизи : сутність та класифікація. *Доказова база судово-економічної експертизи* : збірн. доп. наук.-практ. семінару. Запоріжжя : «Сім Сору», 2014. С. 9-16.

11. Битківська А. В. Принцип безперервності – основоположний принцип підготовки фінансової звітності. *«Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів»*. 2013. С. 148-149.

12. Битківська А. В. Принцип безперервності в бухгалтерському обліку : сутність та характеристика. *Актуальні питання обліку : теорія і практика : збірник статей молодих вчених*. 2014. Вип. 4. С. 19-26.

13. Битківська А. В. Стан та перспективи розвитку державного аудиту. *Аудит : минуле та сьогодні* : збірник статей молодих вчених. 2013. Вип. 4. С. 37-45.

14. Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. URL : <http://ubooks.com.ua> (дата звернення : 11.10.2023).

15. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник. Київ : Вища школа. Т-во «Знання», КОО, 1999. 574 с.

16. Бондар В. П. Порядок здійснення аудиторської перевірки. *Проблеми системного підходу в економіці підприємств. Електронне фахове видання*. 2008. №5. URL : <http://jrn1.nau.edu.ua> (дата звернення : 12.09.2023).

17. Бондаренко Н. О., Понікаров В. Д., Попова С. М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 300 с.

18. Боронос В. Г., Плікус І. Й., Кобушко І. М. Управління фінансовою санацією підприємств. URL : <http://elkniga.info> (дата звернення : 29.09.2023).

19. Бутинець Ф. Ф., Петренко Н. І. Аудит : стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2003. 408 с.

20. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерських облік у зарубіжних

країнах : навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 544 с.

21. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2001. 224 с.

22. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ : ІРПНЬ. ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

23. Голубнича Г. П., Панасенко Л. І. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2008. 309 с.

24. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 256 с.

25. Гринчишин Я. М. Аудит принципу безперервності діяльності та його вплив на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 57. С. 127-132

26. Гриценко Л. Л., Боярко І. М., Губар А. А. Дискримінантна модель діагностики банкрутства малих підприємств. *Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал*. 2009. № 5 (95). С. 256-262.

27. Давидов Г. М. Аудит : підручник. Київ : Ліга, 2004. 336 с.

28. Дмитренко І. М., Белоусова І. М. Оцінка безперервності діяльності підприємств в контексті Міжнародних стандартів аудиту. *Торгівля і ринок України* : темат. зб. наук. пр. Вип.19, Т.3. 2005. С. 30-36.

29. Домашенко Ю. В. Роль і місце принципу безперервності діяльності підприємства в системі фундаментальних принципів бухгалтерського обліку. URL : <http://www.rusnauka.com> (дата звернення : 11.11.2023).

30. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. ... док. екон. наук: спец. 08.09.04. Київ : 2004. 40 с.

31. Економічна енциклопедія : У трьох томах: Т. 3 / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : ВЦ «Академія», 2002. 952 с.

32. Серединська В. М., Загородна О. М., Федорович Р. В. Економічний аналіз : навч. посіб. Тернопіль : Видавництво Астон, 2010. 624 с.

33. Завадський Й. С. Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Економічний

словник. Київ : Кондор, 2006. 356 с.

34. Завгородній А. Г. та ін. Аудит : теорія і практика : навч. посіб. Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. 456 с.

35. Звіт про результати управління корпоративними правами держави в господарських товариствах за 2020 та 2021 рр. URL : [www.spfu.gov.ua](http://www.spfu.gov.ua) (дата звернення : 11.09.2023).

36. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2010. 349 с.

37. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. 499 с.

38. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент. Київ : ЦУЛ, 2002. 469 с.48.

39. Коновалова О. В. Діагностика банкрутства промислового підприємства та управління його платоспроможністю. Всеукраїнський науково-виробничий журнал «*Сталий розвиток економіки*». 2013. №1(18). С.102-106.

40. Конончук Є. М. Удосконалення державного підходу до діагностування банкрутства підприємства в умовах фінансової кризи. URL : <http://uadocs.exdat.com> (дата звернення : 28.09.2023).

41. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua> (дата звернення : 21.09.2023).

42. Краснов В.Д., Козменкова С.В. Принцип безперервності діяльності : сутність та економічна обумовленість. *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2017. Т. 20. № 19. С. 1147–1162

43. Кудрицький Б. В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 Київ : 2007. 20 с.

44. Кузнецова С. А. Трансформація облікових принципів у контексті інформатизації фінансового менеджменту. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2012. №1 (12). С. 93-102.

45. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Каравела, 2004. 568 с.
46. Легенчук С. Ф., Брехун Н. С. Принцип безперервності в бухгалтерському обліку : історичні аспекти, сутність та шляхи розвитку. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 38. С. 197-205.
47. Лепейко Т. І., Доценко Т. О. Аналіз сучасних методик прогнозування ймовірності банкрутства підприємств. URL : <http://www.masters.donntu.edu.ua> (дата звернення : 21.09.2023).
48. Любінін Й. А., Швидкий О. А., Щербініна Л. О. Сучасний стан виробництва паливно-мастильних матеріалів в Україні. *Вісник Національного авіаційного університету*. 2009. № 1. С. 129-133.
49. Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності підприємств : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 04.08.2008 р. № 300. URL : <http://zakon.nau.ua> (дата звернення : 11.11.2023).
50. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років ( в трьох частинах). Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018.
51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». URL : <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення : 11.09.2023).
52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після звітного періоду» URL : <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення : 11.09.2023).
53. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник. Київ : КНТЕУ, 2008. 514 с.
54. Мулик Т. О. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2017. 288 с.
55. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Безперервність діяльності в аудиті

фінансової звітності. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2020. С.116-122.

56. 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.

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства Фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення : 27.10.2023).

58. Нестеренко К. Принцип безперервності діяльності: що означає і як застосовувати у кризу. URL : <https://finacademy.net/materials/article/printsipneprevryvnosti-deyatelnosti-ua> (дата звернення : 31.10.2023).

59. Нетребенко Н. С. Оцінка ймовірності виникнення банкрутства в Україні скляної галузі. URL : <http://nauka.kushnir.mk.ua> (дата звернення : 31.10.2023).

60. Озеран А. В. Принцип безперервності діяльності – індикатор оцінки вартості підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. пр. Житомир : ЖДТУ, 2012. С. 234-242.

61. Офіційний сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України. URL : <http://www.smida.gov.ua> (дата звернення : 31.10.2023).

62. Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL : <http://apu.com.ua> (дата звернення : 31.10.2023).

63. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення : 31.10.2023).

64. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.

65. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні :

методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. ... док. екон. наук: спец. 08.09.04. Київ : 2004. 27 с.

66. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. 2002. URL : <http://studentbooks.com.ua> (дата звернення : 31.10.2023).

67. Пожарицька І. М. Професійне судження в аудиті : теорія і практика : монографія. Сімферополь : ВД «АРІАЛ», 2013. 356 с.

68. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затв. Постановою АПУ №182/4 від 27.09.2007 р. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2\\_4230-07#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_4230-07#Text) (дата звернення : 31.10.2023).

69. Поцелуйко С. Актуальні проблеми аудиту безперервності діяльності економічних суб'єктів. URL : <http://dspace.uabs.edu.ua> (дата звернення : 11.10.2022).

70. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008р. № 514-VI. URL : <http://zakon.nau.ua> 36 (дата звернення : 11.10.2022).

71. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII. – URL : <http://zakon2.rada.gov.ua> 37 (дата звернення : 11.10.2022).

72. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL (дата звернення : 11.10.2022).

73. Проскуріна Н. М. Процедури при аудиті дотримання принципу безперервності. URL : <http://archive.nbuv.gov.ua> (дата звернення : 11.10.2022).

74. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту : теорія та практика : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. 739 с.

75. Проскуріна Н. М. Аудиторські процедури в контексті реалізації концепції діючого підприємства. *Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2009. № 3. С. 111-116.

76. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі : навч. посіб. Видання 2-ге, доп. Львів : «Новий Світ-2000», 2003. 272 с.



77. Редько О. Ю., Редько К. О. Методи аудиторської практики. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2011. № 5. С. 44-46.
78. Рзаєва Т. Г., Стасюк І. В. Зарубіжні методики визначення ймовірності банкрутства підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. №3. Т.1. С.177-181.
79. Романів Є.М., Приймак С.В., Гончарук С.М. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : навч. посіб. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с.
80. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 1998. 176 с.
81. Рядська В. В., Петраков Я. В. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 416 с.
82. Савченко В. Я. Аудит : навч. посібн. Київ : КНЕУ, 2002. 322 с.
83. Свірко С. В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС. *Формування ринкової економіки в Україні*. Вип. 23. 2010. С. 470-486.
84. Славюк Р. А. Фінанси підприємств. URL : <http://pidruchniki.ws> (дата звернення : 13.11.2023).
85. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
86. Сук Л. П. Принципи бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2011. Вип. 168. URL : <http://archive.nbu.gov.ua> (дата звернення : 13.11.2023).
87. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія та організація : автореф. дис. ... док. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ : 2012. 36 с.
88. Сурніна К. С. Генезис теорії та аналіз практики застосування аналітичних процедур в аудиті. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 2 (60). С. 146-150.
89. Сухарева Л. О., Саєнко А. О. Вибіркові дослідження в загальній системі аудиту : методичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ*. 2013. №3 (59). С. 147-153

90. Тарасова Т. О. Теоретичне обґрунтування принципу безперервності діяльності в системі фундаментальних положень бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Ч. 1. Вип. 16. С. 143-147.

91. Таратута Л. В., Птиця Т. М., Калюжна Ю. В. Методичні підходи дослідження безперервної діяльності в аудиторській практиці. *Методичне забезпечення аудиту : проблеми та перспективи* : міжрегіон. наук.-практ. конф., (Запоріжжя, 01-02 лист.2013 р.), Запоріжжя : Друкарський салон «Сім Сору», 2013. С. 154-161.

92. Терещенко О. О. Фінансова санація та банкрутство підприємств. Київ : КНЕУ, 2000. 412 с.

93. Урядовий портал. URL : <http://www.kmu.gov.ua> дата звернення : 19.11.2023).

94. Усач Б.Ф. Аудит : навч. посіб. 2002. URL : <http://www.vuzlib.org> дата звернення : 11.11.2023).

95. Фучеджи В. І. Характеристика методів та моделей діагностики кризового стану підприємства. URL : <http://ena.lp.edu.ua:8080> (дата звернення : 11.11.2023).

96. Чібісова І. В. Методи оцінки і прогнозування банкрутства підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2012. №22 (ч. II). С. 389-394.

97. Шерстюк О. Л. Аналітичні аспекти аудиторської оцінки безперервності діяльності підприємств. *Вісник ЖДТУ*. 2010. №3 (53). С. 272-274.

98. Bernardi, C., Stark, A.W. (2018). Environmental, social and governance disclosure, integrated reporting, and the accuracy of analyst forecasts. *The British Accounting Review*, 50(1), pp. 16-31. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.10.001>

99. Costantino, F., Di Gravio, G., Tronci, M. (2018). Environmental audit improvements in industrial systems through FRAM. *IFAC-Papers OnLine*, 51(11), pp. 1155-1161.

100. Earnhart, D., Leonard, J. M. (2016). Environmental audits and signaling: The role of firm organizational structure. *Resource and Energy Economics*, 44, pp. 1-22.

101. Ghani, L.A., Saputra, J., Muhammad, Z., Zulkarnaen, I., Alfiady, T. (2019). A Study of Societal Flow of Phosphorus and Its Effect on Environmental Sustainability in Landfill Sites Terengganu, *Malaysia. Journal of Southwest Jiaotong University*, 54(3).

102. Sugiantiningsih, A.A.P., Weni, I.M., Hariyanto, T., Tutuko, P., Sedyowati, L. (2019). Enhancing Environmental Quality through Community Participation based on Traditional Rules: Empowering the New Role of Pecalang in Bali. *Journal of Southwest Jiaotong University*, 54(5).

## ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Наукові підходи до тлумачення принципу безперервності в бухгалтерському обліку

Джерело	Характеристика принципу безперервності
1	2
Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. [28, с. 151, 203]	Принцип безперервності («умовність діючого підприємства», оскільки бухгалтерському обліку припускається, що підприємство досягатиме своїх цілей необмежено довго) відноситься до основних принципів, які в тій чи іншій мірі регламентуються в кожній країні, і визначає, що «підприємство буде продовжувати свою діяльність в доступному для огляду майбутньому і у нього відсутні наміри та необхідність ліквідації чи суттєвого скорочення діяльності, і, звідси, зобов'язання будуть гаситися у встановленому порядку».
Сопко В. В. [85, с. 46]	Безперервність подальшої діяльності (going concern) є однією з передумов побудови бухгалтерського обліку і визначає, що «бухгалтерські працівники впевнені в продовженні діяльності протягом розумного періоду часу, коли відсутні підстави для протилежної думки, а також що господарська одиниця не буде ліквідована в найближчому майбутньому». Також зазначається, що статті вносяться до балансу за їх фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною активів і зобов'язань, які й будуть реалізовані в разі ліквідації згаданої господарської одиниці. Вноситься лише та частка валових надходжень і витрат, які надійшли і нараховані у процесі поточної діяльності.
Озеран А. В. [60, с. 239]	Із принципу безперервності «витікає, що якщо підприємство існує вічно, немає сенсу переоцінювати його активи, і навпаки, якщо підприємство ліквідується, то його майно повинно бути оцінене за ринковою вартістю». Зазначається, що «невідповідність базовому принципу безперервності діяльності робить недоцільним: відображення в обліку доходів і витрат за методом нарахування (більш доречним є касовий метод обліку); розподіл активів і зобов'язань на короткострокові і довгострокові; використання принципу історичної (фактичної) собівартості, оскільки в умовах неможливості виконувати свої обов'язки підприємство змушено виходити із реальної вартості своїх активів».
Кузнецова С. А. [52, с. 97]	Принцип безперервності (історизму) відноситься до принципів бухгалтерського обліку, що визначають порядок відображення облікової інформації у часі, і ставить його поруч з такими принципами як принцип хронології, принцип нарахування, принцип обачності, принцип періодичності.
Сук П. Л. [86]	Принцип «безперервність» пов'язаний з очікуванням учасників бізнесу в отриманні у майбутньому економічних вигід. Держава, реєструючи підприємство юридичною особою, бере на себе певні зобов'язання як гаранта забезпечення сталого розвитку суспільства, регулює правила поведінки суб'єкта у межах національних інтересів.

## Продовження ДОДАТКУ А

1	2
Швець В. Г. [105]	<p>Безперервність – принцип, який передбачає, що оцінку активів та зобов'язань підприємства здійснюють, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. Тобто підприємство не збирається ліквідуватися та істотно скорочувати свою діяльність – не виникає потреби розподілу активів для покриття зобов'язань та розрахунку з власниками.</p>
Свірко С. В. [83, с. 476, 477]	<p>Принцип безперервності визначається як базова вимога при складанні фінансових звітів суб'єктів сектору державного управління (СДУ): «фінансові звіти суб'єктів СДУ мають бути складені на основі принципу-припущення безперервності, який означає, що підприємство вважає, що його діяльність буде продовжуватись безперервно впродовж певного часу (принаймні 12 місяців), якщо тільки немає намірів ліквідувати підприємство чи припинити діяльність. Якщо існує можливість або невизначеність здійснення цих подій, відповідальні за складання фінансових звітів особи, при здійсненні оцінки, повинні розкривати інформацію про такі невизначеності».</p> <p>Підкреслюється, що «припущення про безперервну діяльність є доречним щодо перегляду на предмет його виконання в основному для окремих підприємств, а не органу державної влади в цілому».</p>
Легенчук С. Ф., Брохун Н. С. [54, с. 202]	<p>Концепція безперервності в бухгалтерському обліку визначає пріоритетність (норму) оцінки під час безперервної діяльності або під час діяльності, що не є безперервною. В основі концепції покладені три базові положення: існує два варіанти діяльності – безперервна та діяльність, що не є безперервною (діяльність звужується або припиняється), залежно від яких має використовуватись різна оцінка для активів і зобов'язань; при безперервності діяльності для активів і зобов'язань «нормальною» є історична оцінка; при діяльності, яка не є безперервною для активів і зобов'язань «нормальною» є ліквідаційна оцінка.</p>

Таблиця Б.1 – Аналіз формування звіту незалежного аудитора підприємств-банкротів на предмет наявності інформації щодо подальшої безперервної діяльності підприємства

Період, який охоплює звіт	Аудиторська фірма	Наявність інформації щодо подальшої безперервної діяльності підприємства	Інформація, надана в звіту незалежного аудитора
1	2	3	4
<b>ПАТ «Запорізька кондитерська фабрика»</b>			
2019 р.	ТОВ «Аудиторська фірма «Індустріал Аудит»	–	«За винятком впливу на результати діяльності не створення товариством забезпечень на оплату невикористаних працівниками станом на 31.12.2019 року днів відпусток та за винятком впливу можливого визнання безнадійною дебіторської заборгованості щодо якої не надано доказів не пропущення строків позовної давності, відображення доходів, витрат та фінансових результатів товариства у фінансовій звітності відповідає вимогам НП(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».
2020 р.	Приватна фірма «Аудит»	–	«Протягом звітного періоду рішень щодо зменшення статутного капіталу Товариством не приймалось. Порухення справи про банкрутство емітента, внесення ухвали про його санацію не відбувалось. Рішення вищого органу емітента або суду про припинення або банкрутство емітента не приймалось».
На початку 2019 року за заявою одного із кредиторів (ТОВ «Друкарня Новий світ») Товариства, ухвалою Господарського суду Запорізької області від 28.04.2019 р. порушено провадження у справі про банкрутство.			
2019 р.	ТОВ «Аудиторська фірма «Індустріал Аудит»	+	«Фактор збільшення показників ділової активності вказує в цілому на можливість прогнозування поліпшення фінансового стану товариства, та на вірогідність подальшого безперервного функціонування підприємства. На можливість прогнозування поліпшення фінансового стану товариства також вказує Мирова угода по справі про банкрутство товариства за якою поточні зобов'язання в більшій частині, а саме в розмірі 15 687 тис. грн., будуть розстрочені на період від 5 до 8 років».

1	2	3	4
<b>ВАТ «Харківшляхбуд»</b>			
2018 р.	Незалежний аудитор Красовська М. І. аудиторської фірми «Аналітичні системи»	–	<p>«Непокритий збиток - в сумі 19190 тис. грн. Станом на 31 грудня 2018 року вартість чистих активів ВАТ «ХШБ» (25364 тис. грн.) перевищує статутний капітал (107 тис. грн.), тому питання про зменшення розміру статутного фонду або ліквідації товариства у відповідності до норм ст. №155 Цивільного кодексу України не постає».</p> <p>«...аналіз на основі наданих документів свідчить, що розрахункові показники ліквідності, незалежності, платоспроможності підприємства нижче нормативних, його господарська діяльність станом на 31 грудня 2018 р. здійснюється переважно за рахунок залучених коштів. Загальний висновок Виходячи із вищенаведених даних проведеного аудиту, аудитором підтверджується, що система бухгалтерського обліку ВАТ «ХШБ» відповідає чинним законодавчим і нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».</p>
2019 р.	Незалежний аудитор Красовська М. І. аудиторської фірми «Аналітичні системи»	+ –	<p><u>«Непокритий збиток в сумі 53914 тис. грн. Станом на 31 грудня 2009 року вартість чистих активів ВАТ «ХШБ» (-8573 тис. грн.) менше статутного капіталу (107 тис. грн.), тому постає питання про зменшення розміру статутного фонду або ліквідації товариства у відповідності до норм ст. №155 Цивільного кодексу України»</u></p> <p>«... аналіз на основі наданих документів свідчить, що розрахункові показники ліквідності, незалежності, платоспроможності підприємства нижче нормативних, його господарська діяльність станом на 31 грудня 2019 р. залежить від залучених коштів. Загальний висновок Виходячи із вищенаведених даних проведеного аудиту, аудитором підтверджується, що система бухгалтерського обліку ВАТ «ХШБ» відповідає чинним законодавчим і нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».</p>
Ухвала Господарського суду Харківської області від 01.11.2020 р. про порушення справи про банкрутство ВАТ «ХШБ».			
2020 р.	ТОВ «Аудиторська компанія «АГЕНТСТВО ФІНАНСОВИХ КОНСУЛЬТА- НТІВ»	+ –	<p>«Аналіз ліквідності товариства дозволяє визначити його спроможність сплачувати свої поточні зобов'язання. Про спроможність товариства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність свідчить також сума чистого оборотного капіталу. Показник ліквідності ВАТ «ХШБ» нижче нормативних значень. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) товариства характеризує структуру джерел фінансування ресурсів товариства, ступінь фінансової стійкості й незалежності товариства від зовнішніх джерел фінансування діяльності. Аналіз показав, що цій показник нижче оптимальних значень, діяльність товариства залежить від залучених коштів».</p>

1	2	3	4
<b>ЗАТ «Павлоградбуд»</b>			
2017 р.	Аудиторська фірма «Аудит-Дигитал»	+ -	<p>«Звертаю увагу на додаткову інформацію, згідно п. 2 розділу 11 Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затвердженого рішенням ДКЦПФР від 19.12.2006 року № 1528 на думку аудитора: - <u>вартість чистих активів ЗАТ «Павлоградбуд» станом на 31.12.2017 року, розрахованих відповідно до «Методичних рекомендацій щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств», затверджених рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.11.2004 року №485, менше розміру статутного капіталу і не відповідає вимогам законодавства про господарські товариства, так як, згідно ст.155 ЦКУ - якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язано оголосити про зменшення свого статутного капіталу та зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від мінімального розміру статутного капіталу, встановленого законом, товариство підлягає ліквідації».</u></p>
Ухвала Господарського суду Дніпропетровської області від 10.01.2017 р. про порушення провадження у справі про банкрутство емітента.			
<b>ПАТ «Ковельсьільмаш»</b>			
2020 р.	Приватна аудиторська фірма «Серко»	+ -	<p>«... коефіцієнт абсолютної ліквідності значно менший від нормативу, що свідчить про недостатність високоліквідних грошових коштів для термінового погашення короткострокових зобов'язань. Відповідають нормативу і показники платоспроможності товариства. Питома вага власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих в діяльність товариства (коефіцієнт автономії), на кінець року склала 70 відсотків (при нормативному значенні даного показника - не менше ніж 50 відсотків). Проте, чисті збитки за 2020 рік склали 8932 тис.гривень. <u>На основі аналізу даних показників аудитори визнають фінансовий стан ПАТ «Ковельсьільмаш» не стійким».</u></p>
2016 р.	Приватна аудиторська фірма «Серко»	-	<p>«Не змінюючи нашої думки, звертаємо увагу на те що на вказану дату в апеляційному судовому оскарженні розглядаються справи про визнання недійсними рішень органів податкової служби та пенсійного фонду на загальну суму 6 523 тис. гривень. Інша допоміжна інформація Вартість чистих активів товариства за станом на 31 грудня 2016 року становить 80 943 тис. грн. і відповідає вимогам статті 155 Цивільного кодексу України».</p>



1	2	3	4
Ухвалою Господарського суду Волинської обл. від 02.01.2015 р. порушено провадження у справі про банкрутство ПАТ «Ковельсільмаш».			
Висновок щодо попередньої фінансової звітності станом на 31.12.2015 р.	Приватна аудиторська фірма «Серко»	+	«Не змінюючи нашої думки, звертаємо увагу на те, що ухвалою господарського суду Волинської області від 2 січня 2015 року № 4/5004/1671/12 порушено провадження у справі про банкрутство публічного акціонерного товариства «Ковельсільмаш». Ці обставини вказують на існування суттєвої невизначеності щодо здатності товариства безперервно продовжувати діяльність. Пояснювальний параграф та обмеження щодо використання Ми звертаємо увагу на те, що існує можливість того, що попередня фінансова звітність може вимагати коригувань перед складанням остаточного варіанту фінансової звітності згідно з МСФЗ. ... . Попередню фінансову звітність публічного акціонерного товариства «Ковельсільмаш» було складено в процесі зміни концептуальної основи з НП(С)БО на МСФЗ. Таким чином, попередня фінансова звітність публічного акціонерного товариства «Ковельсільмаш» може бути не прийнятною для інших цілей».
<u>ПАТ «Миколаївський суднобудівний завод «Океан»</u>			
2016 р.	ТОВ «Економіко-правова фірма «ФІНАУДИТ»	-	«Розкриття інформації стосовно дотримання вимог ліквідності професійних учасників фондового ринку не проведено, так як ці показники до Публічних акціонерних товариств не визначені Комісією. Внаслідок того, що критерій забезпечення випуску цінних паперів, відповідно до законодавства України, є невідповідним до даного завдання, і твердження управлінського персоналу Товариства щодо цього критерію відсутнє, ми не висловлюємо думки стосовно цього твердження».
Ухвалою Господарського суду Миколаївської обл. від 21.10.2017 р. порушено справу про банкрутство емітента.			
2017 р.	ТОВ Аудиторська фірма «Профі-Аудит»	-	«Відомості про порушення справи про банкрутство емітента Управлінням пенсійного фонду України в Корабельному районі м. Миколаєва подано заяву про порушення справи про банкрутство емітента, на його ж вимогу порушено провадження у справі про банкрутство емітента».

Таблиця В.1 – Аналіз формування звіту незалежного аудитора ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» на предмет наявності інформації щодо подальшої безперервної діяльності підприємства\*

Період, який охоплює звіт	Аудиторська фірма	Наявність інформації щодо подальшої безперервної діяльності підприємства	Інформація про подальшу діяльність підприємства, надана в звіті незалежного аудитора
1	2	3	4
2019 р.	–	–	«Враховуючи нестабільність розвитку економічних процесів в країні та непослідовність в діючому законодавстві України та беручи до уваги аналіз показників фінансової звітності, вірогідність банкрутства ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» можна визнати як малоімовірну».
2020 р.	Аудиторська компанія ТОВ «УПК - Аудит Лтд.»	+ –	<p>«Коефіцієнт абсолютної ліквідності відображає, співвідношення високоліквідних оборотних засобів до довгострокових та поточних зобов'язань, а також характеризує можливість Товариства ліквідувати поточну заборгованість грошима, які є у нього в розпорядженні на дату проведення аналізу. Тобто цей показник визначає, яку частину поточної заборгованості Товариство здатне погасити негайно. На кінець 2020 року коефіцієнт абсолютної ліквідності зріс порівняно з попереднім роком. <u>Проте, наявність суттєвих сум короткострокових зобов'язань за виплатами кредитів ставить під сумнів спроможність Товариства своєчасно і в повному обсязі фінансувати свою господарську діяльність.</u></p> <p>Коефіцієнт загальної ліквідності показує достатність ресурсів Товариства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань. Станом на 31.12.2020 р. значення цього показника дорівнює 0,62 порівняно з показником попереднього звітного року він зменшився майже у 2 рази.</p>

1	2	3	4
			<p><u>Це свідчить про відсутність власного оборотного капіталу у Товариства та суттєву недостатність наявного обсягу оборотних активів для забезпечення безперебійного його функціонування».</u></p> <p>«Коефіцієнт фінансової стійкості показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у діяльність Товариства. Значення цього показника відповідає орієнтовному позитивному значенню. Чим більше значення цього показника, тим більшою є фінансова незалежність підприємства від кредиторів. Мінімальна частка власного капіталу повинна складати не менше 50 % сукупного капіталу, задіяного в господарській діяльності. Вона засвідчує можливість підприємства погасити борги власними коштами. <u>Товариство не має належного рівня фінансової стійкості і протягом 2020 року цей показник погіршився.</u></p> <p>Коефіцієнт структури капіталу характеризує пропорцію різних джерел фінансування господарської діяльності (позикового і власного капіталу). Максимально допустиме значення коефіцієнта фінансової стійкості - не більше 1, показує не тільки межу ризикованості діяльності, але й спроможність підприємства погасити борги власним капіталом. Розрахований показник станом на 31.12.2020 р. дорівнює 2,6 що значно перевищує встановлену межу та <u>свідчить про високий рівень залежності Товариства від залучених коштів».</u></p>
2021 р.	ТОВ «Аудиторська фірма «Партнер»	+	<p>«Не змінюючи думку, викладену в попередньому абзаці, Аудиторська фірма має зазначити, що товариством, на звітну дату та на дату Аудиторського висновку, своєчасно не виконані зобов'язання з погашення банківських кредитів на загальну суму 35`319 тис. грн. (рядок 500 Балансу) та із сплати відсотків за користування запозиченими коштами у розмірі 5`883 тис. грн. (рядок 610 Балансу). Остаточні наслідки невиконання товариством зазначених зобов'язань не можуть бути визначені на даний час, і фінансова звітність товариства за 2021 рік не містить резервів під будь-які суми, котрі могли б виникнути за результатами урегулювання та/або вирішення питання.</p> <p><u>Наявність потенційного ефекту невизначеності, описаного в попередньому абзаці, а також залежність товариства від зовнішніх джерел фінансування та від'ємне значення вартості чистих активів і показників рентабельності активів, діяльності підприємства, свідчать про непевність в можливості подальшого безперервного функціонування товариства».</u></p>

1	2	3	4
			<p>«Оскільки товариством, за результатами діяльності звітного періоду, отримано чисті збитки показники рентабельності активів, діяльності мають від'ємне значення та крім того погіршувались протягом фінансового року (на дати проміжної фінансової звітності). Для стабілізації фінансового стану товариству необхідно збільшити ділову активність з метою збільшення доходу, переглянути структуру і розмір витрат з метою підвищення рентабельності та прибутковості. <u>Повна залежність товариства від зовнішніх джерел фінансування та від'ємне значення вартості чистих активів і показників рентабельності активів, діяльності підприємства свідчать про непевність в можливості подальшого безперервного функціонування товариства».</u></p>
<p>Висновок щодо попередньої фінансової звітності станом на 31.12.2022 р.</p>	<p>ТОВ «АУДИТОРСЬКА ФІРМА «ПРОФЕСІОНАЛ -АУДИТ»</p>	<p>+</p>	<p>«Не змінюючи нашої умовно-позитивної думки, щодо попередньої фінансової звітності станом на 31.12.2022 р. та за р., що закінчився на зазначену дату, звертаємо увагу на питання щодо подальшої безперервної діяльності Товариства. <u>Проведені нами розрахунки аналізу коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан Товариства вказують на наявність значних сумнівів в здатності Товариства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Товариство може виявитися нездатним реалізувати свої активи та виконати свої зобов'язання при звичайній діяльності. У фінансовій звітності (та примітках до неї) інформація про цей факт не розкривається»</u></p>

## ДОДАТОК Д

### МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПРОЦЕДУРИ ДІАГНОСТИКИ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

#### ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ

*Аудит дотримання принципу безперервності* – це перевірка фінансової звітності підприємства з метою визначення доцільності використання припущення про безперервність, а також виявлення і оцінка подій або умов, які окремо або в сукупності ставлять під сумнів можливість підприємства продовжувати свою діяльність у майбутньому (упродовж не менше ніж 12 місяців після звітної дати).

*Аудиторські процедури* – це порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

*Діагностика безперервності діяльності підприємства* – це аудиторська процедура, основна мета якої полягає у формуванні загальної думки аудитора про дотримання підприємством принципу безперервності.

*Моделі діагностики банкрутства* – це економіко-математичні моделі прогнозування банкрутств, які з певним ступенем точності визначають перспективну динаміку показників фінансового стану та очікуваної платоспроможності з урахуванням відповідних факторів впливу.

*Принцип безперервності* – це принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, сутність якого полягає в оцінці активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.

#### І ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Методичні рекомендації використовуються під час проведення аудиту безперервності підприємств незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами).

1.2. Основною метою здійснення аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності є формування загальної думки аудитора про дотримання підприємством принципу безперервності.

## Продовження ДОДАТКУ Д

1.3. Для реалізації аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності використовуються вітчизняні та зарубіжні моделі діагностики банкрутства.

1.4. Висновки, отримані на основі даних методичних рекомендацій можуть бути використані як підстава для висловлення незалежної думки аудитора та формування звіту незалежного аудитора.

1.5. Джерелом інформації для проведення аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності відповідно до даних методичних рекомендацій є: форма №1 «Баланс» та форма №2 «Звіт про фінансові результати» (затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»»).

## II СИСТЕМА МОДЕЛЕЙ ДІАГНОСТИКИ БАНКРУТСТВА

2.1. Для реалізації аудиторської процедури діагностики безперервності діяльності використовуються наступні моделі діагностики банкрутства:

а) моделі, орієнтовані на показники фінансової стійкості:

- Альтмана;
- Терещенка;
- Ліса;
- Спрінгейта;
- Сайфуліна-Кадикова;
- Іркутська модель;

б) моделі, орієнтовані на показники рентабельності та ділової активності:

- Моделі Конана і Гольдера;
- Таффлера і Тісшоу;
- Бівера.

2.2. *Z-рахунок Альтмана (1968 р.)* - модель діагностики банкрутства, яка була побудована за допомогою мультиплікативного дискримінантного аналізу. *Z-рахунок* являє собою функцію від декількох показників, що характеризують економічний потенціал підприємства і результати його роботи за минулий період. Він дозволяє визначити, чи належить певне підприємство до потенційних банкрутів, чи ні.

*Переваги:* *Z-рахунок* можна використовувати для перспективного фінансового аналізу, особливо для визначення фінансової стійкості підприємств та передбачення кризових явищ.

*Недоліки:*

## Продовження ДОДАТКУ Д

1) Z-рахунок придатний лише для крупних компаній, акції яких котируються на біржі. Тільки для таких компаній можна отримати об'єктивну ринкову оцінку власного (акціонерного) капіталу;

2) показники звітності, які використовуються для розрахунку, можуть виявитися недостовірними. Як правило, компанії, у яких погіршується фінансове становище, намагаються прикрасити свою звітність для запобігання відтоку капіталу;

3) методика була розрахована на фінансові коефіцієнти, які визначалися за даними фінансової звітності компаній, складених на основі GAAP - загальноприйнятих НП(С)БО, прийнятих у США та деяких ін. країнах. У зв'язку з прийняттям в Україні НП(С)БО потрібно шукати відповідні показники для того, щоб проводити аналіз фінансових коефіцієнтів вітчизняних підприємств;

4) в зарубіжних країнах та в Україні існують різні критерії та процедури визнання підприємств банкрутами. Відповідно, використання Z-рахунку для вітчизняних підприємств обмежується прогнозуванням негативних тенденцій платоспроможності і фінансового стану, а прогнозування банкрутства через законодавчу неврегульованість цього процесу залишається проблематичним.

### 2.3. Z-рахунок Альмана (1983 р.)

*Переваги:*

1) модель є більш коректнішою для застосування в процесі діагностики банкрутства українських підприємств, ніж Z-рахунок 1968 р.;

2) за новою формулою можна визначити імовірність банкрутства компаній, акції яких не були представлені на біржі.

*Недоліки:* нова модель виправила лише перший з перерахованих вище недоліків моделі 1968 р.

2.4. *Модель Ліса (1972 р.)* - модель діагностики банкрутства, яка оцінює схильність підприємства до банкрутства на основі показників ділової активності та рентабельності.

*Переваги:* простота розрахунку.

*Недоліки:*

1) модель не пристосована до українських підприємств, вона розроблена для Англії;

2) модель створювалася з урахуванням західного розвитку.

2.5. *Модель Таффлера і Тісшоу (1977 р.)* - модель діагностики банкрутства, при створенні якої оцінювались такі параметри, як леверидж, прибутковість, ліквідність, достатність капіталу та ін. У сукупності, коефіцієнти даної моделі дають об'єктивну картину про ризик банкрутства в майбутньому і платоспроможності на поточний момент.

## Продовження ДОДАТКУ Д

*Переваги:* простота розрахунку.

*Недоліки:* модель можна застосовувати лише відносно підприємств, що котирують свої акції на фондових біржах.

2.6. *Модель Конана і Гольдера* – модель діагностики банкрутства, яка була розроблена французькими економістами, ґрунтуючись на методиці, розробленій Альтманом.

*Переваги:* модель показала високу ймовірність настання банкрутства на досліджуваних підприємствах, перевагами якого є можливість прогнозування банкрутства від 10 до 100%, виявлення стратегічних проблем, визначення конкурентної переваги і можливість порівняння з конкурентами. На кінець досліджуваних періодів імовірність банкрутства становила 80.

*Недоліки:* модель не можна вважати однозначно дійсною, тому що сам критерій Конана і Гольдера у своєму розрахунку не використовує багатьох факторів.

2.7. *Модель Спрингейта* – модель діагностики банкрутства, що передбачає розрахунок інтегрального показника, за допомогою якого здійснюється оцінка ймовірності визнання підприємства банкрутом.

*Переваги:*

- 1) у цілому похибка прогнозування за моделлю не перевищує 10%;
- 2) не враховується ринкова капіталізація, тобто коло підприємств не обмежується акціонерними товариствами.

*Недоліки:*

- 1) показники точності прогнозування за цією моделлю зменшуються з часом;
- 2) Модель є модифікацією моделі Альтмана версії 1968 р. Остання є застарілою і непридатною для сучасного використання.

2.8. *Модель Терещенка* – модель діагностики банкрутства, яка була розроблена за методологією дискримінантного аналізу для інтегральної оцінки фінансового стану підприємства на основі даних українських підприємств.

*Переваги:* розрахунок інтегральної величини базується на шести показниках, що більш адекватно відображають фінансовий стан вітчизняних підприємств.

*Недоліки:* недостатнє теоретичне та емпіричне обґрунтування критичних точок (чи інтервалів) для окремих фінансових індикаторів, що призводить до неточного фіксування нормативних значень фінансових показників.

2.9. *Модель Сайфуліна-Кадикова* – модель діагностики банкрутства, в основі якої оцінка рівня фінансового стану підприємства за рейтинговим числом R, що визначається за допомогою коефіцієнтів фінансової стійкості та ліквідності, а також показників рентабельності.



## Продовження ДОДАТКУ Д

### *Переваги:*

- 1) простота розрахунку;
- 2) дана модель враховує специфіку вітчизняної економіки та, разом з тим, є зручною
- 3) для коригування відносно локалізації підприємства та часу розгляду.

### *Недоліки:*

- 1) Модель не дозволяє оцінити причини потрапляння підприємства “в зону неплатоспроможності”.
- 2) Нормативний зміст коефіцієнтів, що використовуються для рейтингової оцінки, не враховують галузевих особливостей підприємств.
- 3) Залежність результатів оцінювання від досвіду і кваліфікації аналітика.
- 4) Незбалансованість значень вагових коефіцієнтів.
- 5) Прихильність до одного джерела інформації.

2.10. *Модель Іркутської державної економічної академії* – модель діагностики банкрутства, яка була створена на основі опитування директорів торгових недержавних підприємств, в результаті якого вченими було відібрано чотири основних показника оцінки фінансового стану підприємств.

*Переваги:* механізм її розробки моделі та всі основні етапи розрахунків досить прості і можуть бути детально пояснені і обґрунтовані.

*Недоліки:* при проведенні оцінки схильності підприємства до банкрутства та розрахунку коефіцієнтів імовірності банкрутства потрібно враховувати галузеві специфіки підприємств. Тому при проведенні більш точної оцінки схильності підприємства до банкрутства потрібно розробити та користуватися галузевими коефіцієнтами імовірності банкрутства.

2.11. *Модель Бівера* - модель діагностики банкрутства, в основі якої лежить використання комплексу показників. В цій моделі вперше була розроблена шкала граничних значень показників діяльності підприємства (але лише для США).

*Переваги:* в моделі вперше використані статистичні прийоми у сполученні із фінансовими коефіцієнтами.

### *Недоліки:*

- 1) нормативні значення фінансових показників моделі не враховують галузеву специфіку підприємств;
- 2) ця методика також не відображає всіх сторін діяльності компанії і не є універсальною методикою для прогнозу ймовірності банкрутства.

Продовження ДОДАТКУ Д

### III МЕТОДИКА РОЗРАХУНКУ МОДЕЛЕЙ ДІАГНОСТИКИ БАНКРУТСТВА

#### 3.1. Модель Альтмана (1968 р.)

$$Z = 1,2X_1 + 1,4X_2 + 3,3X_3 + 0,6X_4 + 0,999X_5,$$

де  $Z$  – рівень ризику банкрутства; 1,2; 1,4; 3,3; 0,6; 0,999 – константи;

$X_1$  – відношення власного оборотного капіталу до сукупних активів

$$X_1 = \frac{(\text{р. 260} - \text{р. 620}), \text{ф. 1}}{\text{р. 280}, \text{ф. 1}};$$

$X_2$  – відношення чистого прибутку до сукупних активів

$$X_2 = \frac{\text{р. 220}, \text{ф. 2}}{\text{р. 280}, \text{ф. 1}};$$

$X_3$  – відношення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування до сукупних активів

$$X_3 = \frac{\text{р. 170}, \text{ф. 2}}{\text{р. 280}, \text{ф. 1}};$$

$X_4$  – відношення між власним і залученим капіталом

$$X_4 = \frac{\text{р. 380}, \text{ф. 1}}{(\text{р. 480} + \text{р. 620}), \text{ф. 1}};$$

$X_5$  – відношення чистого доходу від реалізації до сукупних активів

$$X_5 = \frac{\text{р. 035}, \text{ф. 2}}{\text{р. 280}, \text{ф. 1}}.$$

#### 3.2. Модель Альтмана (1983 р.)

$$Z = 0,717X_1 + 0,847X_2 + 3,107X_3 + 0,42X_4 + 0,998X_5,$$

де  $X_4$  – відношення балансової вартості акцій до позичкового капіталу.

Значення « $Z$ » визначає ступінь можливості банкрутства (табл. 1).

Таблиця 1 – Оцінка імовірності банкрутства

Значення $Z$ -рахунку	Імовірність банкрутства
1,8 і менше	Дуже висока
Від 1,81 до 2,7	Висока
Від 2,71 до 2,9	Існує імовірність
2,91 і вище	Дуже низька

#### 3.3. Модель Ліса

$$Z = 0,063X_1 + 0,092X_2 + 0,057X_3 + 0,001X_4,$$

де  $X_1$  – відношення оборотного капіталу до сукупних активів

$$X_1 = \frac{\text{р. 260}, \text{ф. 1}}{\text{р. 280}, \text{ф. 1}};$$

$X_2$  – відношення прибутку від реалізації до сукупних активів

Продовження ДОДАТКУ Д

$$X_2 = \frac{[p.035 - (p.040 + p.070 + p.080)], \text{ф. 2}}{p. 280, \text{ф. 1}};$$

$X_3$  – відношення нерозподіленого прибутку до сукупних активів

$$X_3 = \frac{p. 350, \text{ф. 1}}{p. 280, \text{ф. 1}};$$

$X_4$  – відношення власного капіталу до позичкового капіталу

$$X_4 = \frac{p. 380, \text{ф. 1}}{(p. 640 - p. 380), \text{ф. 1}}.$$

Мінімальне значення  $Z < 0,037$ .

3.4. Модель Тафлера і Тішоу

$$Z = 0,53X_1 + 0,13X_2 + 0,18X_3 + 0,16X_4,$$

де  $X_1$  – відношення прибутку від реалізації продукції до короткострокових зобов'язань

$$X_1 = \frac{[p.035 - (p.040 + p.070 + p.080)], \text{ф. 2}}{p. 620, \text{ф. 1}};$$

$X_2$  – відношення оборотних активів до зобов'язань

$$X_2 = \frac{p. 260, \text{ф. 1}}{(p. 430 + p. 480 + p. 620), \text{ф. 1}};$$

$X_3$  – відношення короткострокових зобов'язань до сукупних активів

$$X_3 = \frac{p. 620, \text{ф. 1}}{p. 280, \text{ф. 1}};$$

$X_4$  – відношення власного капіталу до позичкового капіталу

$$X_4 = \frac{p. 380, \text{ф. 1}}{(p. 640 - p. 380), \text{ф. 1}}.$$

Мінімальне значення  $Z < 0,2$ .

3.5. Модель Конана і Гольдера

$$Z = 0,16X_1 - 0,22X_2 + 0,87X_3 + 0,16X_4 + 0,24X_5,$$

де  $X_1$  – відношення суми дебіторської заборгованості і грошових коштів та їх еквівалентів до валюти балансу

$$X_1 = \frac{(p. 160 + p. 170 + \dots + p. 200 + p. 210 + p. 230 + p. 240), \text{ф. 1}}{p. 280, \text{ф. 1}};$$

$X_2$  – відношення постійного капіталу до валюти балансу

$$X_2 = \frac{(p. 380 + p. 430 + p. 480), \text{ф. 1}}{p. 280, \text{ф. 1}};$$

$X_3$  – відношення фінансових витрат до виручки від реалізації

$$X_3 = \frac{p. 140, \text{ф. 2}}{p. 035, \text{ф. 2}};$$

$X_4$  – відношення витрат на персонал до доданої вартості

$$X_4 = \frac{p. 240, \text{ф. 2}}{p. 170, \text{ф. 2}};$$

## Продовження ДОДАТКУ Д

$X_5$  – відношення валового прибутку до позикового капіталу

$$X_5 = \frac{\text{р.050, ф. 2}}{(\text{р.640} - \text{р.380}), \text{ф. 1}}$$

Критичні значення за методикою представлені у табл. 2.

Таблиця 2 – Діапазон значень Z-показника за методикою Конана і Гольдера

Показник	Значення								
	Z-показник	0,21	0,48	0,002	-0,026	-0,068	-0,087	-0,107	-0,131
Ймовірність затримки платежів, %	100	90	80	70	50	40	30	20	10

3.6. Модель Спрінгейта

$$Z = 1,03X_1 + 3,07X_2 + 0,66X_3 + 0,4X_4,$$

де  $X_1$  – відношення робочого капіталу до сукупних активів

$$X_1 = \frac{(\text{р.260} - \text{р.620}), \text{ф. 1}}{\text{р.280, ф. 1}};$$

$X_2$  – відношення прибутку до сплати податків та процентів до сукупних активів

$$X_2 = \frac{\text{р.170} + \text{р.140, ф. 2}}{\text{р.280, ф. 1}};$$

$X_3$  – відношення прибутку до сплати податків до короткострокових зобов'язань

$$X_3 = \frac{\text{р.170, ф. 2}}{\text{р.620, ф. 1}};$$

$X_4$  – відношення обсягу продажу до сукупних активів

$$X_4 = \frac{\text{р.010, ф. 1}}{\text{р.280, ф. 1}}.$$

Вважається, якщо Z-показник нижчий за 0,862, то підприємство є потенційним банкрутом, якщо більший за 2,45 – ймовірність банкрутства мінімальна.

3.7. Модель Терещенка

$$Z = 1,5X_1 + 0,08X_2 + 10X_3 + 5X_4 + 0,3X_5 + 0,1X_6,$$

де  $X_1$  – відношення чистого грошового потоку до зобов'язань

$$X_1 = \frac{\text{р.010, ф. 2}}{\text{р.620, ф. 1}};$$

$X_2$  – відношення валюти балансу до зобов'язань

$$X_2 = \frac{\text{р.640, ф. 1}}{\text{р.620, ф. 1}};$$

$X_3$  – відношення прибутку до валюти балансу

Продовження ДОДАТКУ Д

$$X_3 = \frac{p.220, ф. 2}{p.640, ф. 1};$$

$X_4$  – відношення прибутку до виручки від реалізації

$$X_4 = \frac{p.220, ф. 2}{p.010, ф. 2};$$

$X_5$  – відношення виробничих запасів до виручки від реалізації

$$X_5 = \frac{100, ф. 1}{p.010, ф. 2};$$

$X_6$  – відношення виручки від реалізації до валюти балансу (оборотність основного капіталу)

$$X_6 = \frac{p.010, ф. 2}{p.640, ф. 1}.$$

Отримані значення Z-показника порівнюють з нормативом (табл. 3).

Таблиця 3 – Оцінка імовірності банкрутства

Значення Z-рахунку	Імовірність банкрутства
$> 2$	Підприємство вважається фінансово стійким, і йому не загрожує банкрутство.
$1 < Z < 2$	Фінансова рівновага (фінансова стійкість) підприємства порушена, але за умови переходу на антикризове управління банкрутство йому не загрожує.
$0 < Z < 1$	Підприємству загрожує банкрутство, якщо воно не здійснить санаційних заходів.
$Z < 0$	Підприємство є напівбанкрутом.

### 3.8. Модель Сайфуліна і Кадикова

$$R = 2K_1 + 0,1K_2 + 0,08K_3 + 0,45P_4 + P_5,$$

де  $R$  – рейтингове число, за яким здійснюється оцінка фінансового стану підприємства;

$K_1$  – коефіцієнт забезпеченості власними коштами;

$K_2$  – коефіцієнт поточної ліквідності;

$K_3$  – коефіцієнт оборотності активів;

$P_4$  – рентабельність продажів (комерційна маржа);

$P_5$  – рентабельність власного капіталу.

Якщо зазначені індикатори досліджуваного підприємства рівні мінімальним нормативним значенням, то  $R = 1$ . Якщо  $R > 1$ , то фінансовий стан підприємства вважається задовільним, якщо  $R < 1$ , то незадовільним.

Продовження ДОДАТКУ Д

### 3.9. Модель Іркутської державної економічної академії

$$R = 8,38K_1 + K_2 + 0,054K_3 + 0,63K_4,$$

де  $K_1$  – відношення оборотного капіталу до сукупних активів

$$K_1 = \frac{p.260, \text{ф.1}}{p.280, \text{ф.1}};$$

$K_2$  – відношення чистого прибутку до власного капіталу

$$K_2 = \frac{p.220, \text{ф.2}}{p.380, \text{ф.1}};$$

$K_3$  – відношення виручка від реалізації до сукупних активів

$$K_3 = \frac{p.010, \text{ф.2}}{p.280, \text{ф.1}};$$

$K_4$  – відношення чистого прибутку до сукупних активів

$$K_4 = \frac{p.220, \text{ф.2}}{p.280, \text{ф.1}}.$$

Отримане значення інтегрального показника моделі порівнюють з нормативним значенням відповідно до табл. 4.

Таблиця 4 – Загальна оцінка імовірності банкрутства підприємства за R-моделлю

Значення R (коефіцієнта ймовірності банкрутства)	Імовірність банкрутства, %
Менше 0	Максимальна (90-100)
0-0,18	Висока (60-80)
0,18-0,32	Середня (35-50)
0,32-0,42	Низька (15-20)
Більше ,42	Мінімальна (до 10)

### 3.10. Модель Бівера

Модель Бівера може бути представлена за допомогою системи показників діагностики банкрутства (табл. 5). Якщо протягом певного періоду (1,5-2 рр.) коефіцієнт Бівера не перевищує 0,2, то це свідчить про формування незадовільної структури балансу, й небезпеку банкрутства.

Таблиця 5 – Система показників діагностики банкрутства Бівера

Показник	Розрахунок показника	Значення показників		
		Добрий стан	За 5 р. до банкрутства	За 1 р. до банкрутства
Коефіцієнт Бівера	$\frac{\text{Чистий прибуток}(p.220, \text{ф.2}) + \text{Амортизація}(p.260, \text{ф.2})}{\text{Зобов'язання}(p.480 + p.620, \text{ф.1})}$	0,4-0,45	0,17	-0,15
Рентабельність активів	$\frac{\text{Чистий прибуток}(p.220, \text{ф.2})}{\text{Активи}(p.280, \text{ф.1})} \cdot 100$	6-8	4	-22
Фінансовий леверидж	$\frac{\text{Зобов'язання}(p.480 + p.620, \text{ф.1})}{\text{Активи}(p.280, \text{ф.1})}$	$\geq 37$	$\geq 50$	$\geq 80$
Коефіцієнт маневрування	$\frac{\text{Власний оборотний капітал} [(p.380 + p.430 + p.480) - 080], \text{ф.1}}{\text{Активи}(p.280, \text{ф.1})}$	0,4	$\geq 0,3$	0,06
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	$\frac{\text{Оборотні активи}(p.260, \text{ф.1})}{\text{Короткострокові зобов'язання}(p.620, \text{ф.1})}$	$\geq 3,2$	$\geq 2,0$	$\geq 1,0$

Продовження ДОДАТКУ Д

## VI ВИСНОВКИ ЗА РЕЗУЛЬТАТИМИ РОЗРАХУНКІВ

Результати розрахунків показників моделей діагностики банкрутства дають можливість аудитору зробити відповідні висновки щодо ймовірності настання банкрутства підприємства та можливість його безперервної діяльності.

Якщо застосування моделей діагностики банкрутства дало змогу виявити існування високої або значної ймовірності настання банкрутства суб'єкта господарювання, аудитор може висловити сумніви щодо дотримання суб'єктом принципу безперервності та можливості його майбутньої життєдіяльності, що в подальшому вплине на формування аудиторської думки.

Якщо ж використані моделі діагностики банкрутства не виявили існування значної чи високої ймовірності банкрутства, аудитор може підтвердити доцільність використання підприємством принципу безперервності.

\* розроблено автором з використанням джерел [21, 25, 33-35, 42, 49, 55, 60-62, 83, 85, 92, 99, 102, 103]

## ДОДАТОК Ж

Таблиця Ж.1 – Горизонтальний аналіз балансу ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»  
станом на 31.12.2022 р.\*

Показник	Код рядка Форми №1	Звітний період		Динаміка	
		На початок (тис. грн.)	На кінець (тис. грн.)	Абс. Δ ±	Тпр (%)
<b>АКТИВ</b>					
I. Необоротні активи в т. ч:	080	42406	38124	-4282	-10,1
основні засоби	030	39607	37547	-2060	-5,2
відстрочені податкові активи	060	2799	577	-2222	-79,39
II. Оборотні активи, в т. ч.:	260	17466	9651	-7815	-44,74
виробничі запаси	100	3887	2839	-1048	-26,96
готова продукція	130	55	25	-30	-54,55
товари	140	-	98	-	-
дебіторська заборгованість	Σ160- 210	12747	6680	-6067	-47,6
грошові кошти та їх еквіваленти	230+240	579	9	-570	-98,45
інші оборотні активи	250	198	-	-	-
<b>БАЛАНС</b>	280	59872	47775	-12097	-20,2
<b>ПАСИВ</b>					
I. Власний капітал, в т. ч.:	380	-13879	-63470	-49591	357,31
статутний капітал	300	77465	77465	0	0
інший додатковий капітал	330	-	122	-	-
резервний капітал	340	1854	1854	0	0
нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	-93198	-142911	-49713	53,34
III. Довгострокові зобов'язання	480	42	42	0	0
IV. Поточні зобов'язання, в т. ч.:	620	73709	111203	37494	50,87
короткострокові кредити банків	500	35319	43138	7819	22,14
кредиторська заборгованість	Σ530- 600	30947	18554	-12393	-40,05
інші поточні зобов'язання	610	7443	49511	42068	565,2
<b>БАЛАНС</b>	640	59872	47775	-12097	-20,2

\* складено та розраховано автором



## ДОДАТОК К

Таблиця К.1 – Вертикальний аналіз балансу ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД»  
станом на 31.12.2022 р.\*

Показник	Код рядка Форми № 1	На початок звітнього періоду		На кінець звітнього періоду		Відхилення пунктів структури (%)
		Σ (тис. грн.)	Питома вага (%)	Σ (тис. грн.)	Питома вага (%)	
<b>АКТИВ</b>						
I. Необоротні активи, в т. ч.:	080	42406	70,83	38124	79,8	8,97
основні засоби	030	39607	66,15	37547	78,59	12,44
відстрочені податкові активи	060	2799	4,68	577	1,21	-3,47
II. Оборотні активи, в т. ч.:	260	17466	29,17	9651	20,2	-8,97
виробничі запаси	100	3887	6,49	2839	5,94	-0,55
готова продукція	130	55	0,09	25	0,05	-0,04
товари	140	-	-	98	0,21	-
дебіторська заборгованість	Σ160- 210	12747	21,29	6680	13,98	-7,31
грошові кошти та їх еквіваленти	230+240	579	0,97	9	0,02	-0,95
інші оборотні активи	250	198	0,33	-	-	-
БАЛАНС	280	59872	100	47775	100	-
<b>ПАСИВ</b>						
I. Власний капітал, в т. ч.:	380	-13879	-23,18	-63470	-132,85	-109,67
статутний капітал	300	77465	129,38	77465	162,15	32,77
інший додатковий капітал	330	-	-	122	0,26	-
резервний капітал	340	1854	3,1	1854	3,88	0,78
нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	-93198	-155,66	-142911	-299,13	-143,47
III. Довгострокові зобов'язання	480	42	0,07	42	0,09	0,02
IV. Поточні зобов'язання в т. ч.:	620	73709	123,11	111203	232,76	109,65
короткострокові кредити банків	500	35319	58,99	43138	90,29	31,3
кредиторська заборгованість	Σ530- 600	30947	51,69	18554	38,84	-12,85
інші поточні зобов'язання	610	7443	12,43	49511	103,63	91,2
БАЛАНС	640	59872	100	47775	100	-

\* складено та розраховано автором

## ДОДАТОК Л

Таблиця Л.1 – Коефіцієнтний аналіз ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2022 р.\*

№ п/п	Коефіцієнт	Методика розрахунку (за даними Форми № 1)	Значення		Норматив	Відхилення	
			На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду		Абс. Δ ±	Від нормативу
1	2	3	4	5	6	7	8
Показники фінансової стійкості							
1	Коефіцієнт автономії	р.380 / р.640	-0,23	-1,33	>0,5	-1,1	-1,83
2	Коефіцієнт фінансової залежності	р.640 / р.380	-4,31	-0,75	<0,5	3,56	-1,25
3	Коефіцієнти забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами	(р. 260 - р. 620) / р. 260	-3,22	-10,52	>0,1	-7,3	-10,62
4	Коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу (фінансової стійкості)	р. 380 / (р 480 + р. 620)	-0,19	-0,57	>0,75- 1,0	-0,38	-1,32- (-1,57)
5	Коефіцієнт заборгованості (концентрації залученого капіталу)	(р. 480 + р. 620) / 640	1,23	2,33	<0,5	1,1	1,83
6	Коефіцієнт стійкості фінансування	(р. 380 + р. 430 + р. 480) / р. 280	-0,23	-1,33	0,8-0,9 (критичне значення 0,75)	-1,1	-2,13- (-2,23)
7	Коефіцієнт страхування бізнесу	р. 340 / р. 280	0,03	0,04	>0,2	0,01	-0,16
8	Коефіцієнт покриття балансу	р. 260 / р. 620	0,24	0,09	>2	-0,15	-1,91
9	Коефіцієнт фінансового левериджу	р. 480 / р. 380	-0,003	-0,001	-	0,002	-

## Продовження ДОДАТКУ Л

1	2	3	4	5	6	7	8
10	Коефіцієнт фінансової незалежності капіталізованих джерел	$\frac{p. 380}{(p. 380 + p. 480)}$	1,003	1,001	>0,6	-0,002	0,401
Показники ліквідності і платоспроможності							
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності АЛ	$\frac{(p. 220 + p. 230 + p. 240)}{p. 620}$	0,008	8,09331 E-05	0,2-0,35	-0,0079	-0,19992-(-0,34992)
2	Коефіцієнт критичної (проміжної, швидкої) ліквідності КЛ	$\frac{(p. 220 + p. 230 + p. 240) + (p. 150 + p. 210)}{p. 620}$	0,221	0,072	0,7-0,8	-0,149	-0,628-(-0,728)
3	Коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності ЗЛ	$\frac{p. 260}{p. 620}$	0,237	0,087	>2-2,5	-0,15	-1,913-(-2,413)

\* розраховано автором

## ДОДАТОК М

Таблиця М.1 – Результати розрахунків параметрів та значення моделей діагностики банкрутства для ТОВ «АРІАН-ТРЕЙД» за 2020-2022 рр.\*

Показники	Період		
	2020 р.	2021 р.	2022 р.
1	2	3	4
<b>Z-рахунок моделі Альтмана (1968 р.)</b>			
X1	-0,089183	-0,93939	-2,12563
X2	-0,320247	-0,63245	-1,04057
X3	-0,325879	-0,6478	-0,99406
X4	0,384881	-0,18819	-0,57054
X5	1,013945	0,273934	0,37371
Z	-0,386905	-3,98968	-7,25692
<i>Імовірність банкрутства</i>	<i>Дуже висока</i>	<i>Дуже висока</i>	<i>Дуже висока</i>
<b>Z-рахунок моделі Альтмана (1983 р.)</b>			
X1	-0,089183	-0,93939	-2,12563
X2	-0,320247	-0,63245	-1,04057
X3	-0,325879	-0,6478	-0,99406
X4	0,013673	-0,00806	-0,03687
X5	1,013945	0,273934	0,37371
Z	-0,330039	-2,95194	-5,13649
<i>Імовірність банкрутства</i>	<i>Дуже висока</i>	<i>Дуже висока</i>	<i>Дуже висока</i>
<b>Z-рахунок моделі Ліса (1972 р.)</b>			
X1	0,488280927	0,291722341	0,202009419
X2	2,104863563	0,989210315	1,264385139
X3	-0,65865322	-1,55662079	-2,99133438
X4	0,384880793	-0,30176331	4,043963046
Z	0,187250793	0,020356708	-0,03741207
<i>Імовірність банкрутства</i>	<i>Невелика</i>	<i>Висока</i>	<i>Висока</i>
<b>Z-рахунок моделі Таффлера і Тісшоу (1977 р.)</b>			
X1	3,645012882	0,803511104	0,54320477
X2	0,676210877	0,236823907	0,086754461

## Продовження ДОДАТКУ М

1	2	3	4
X3	0,577463957	1,231109701	2,327639979
X4	0,384880793	-0,30176331	4,043963046
Z	2,185288681	0,62996561	1,365185891
<i>Імовірність банкрутства</i>	<i>Низька</i>	<i>Низька</i>	<i>Низька</i>
<b>Z-рахунок моделі Конана і Гольдера</b>			
X1	0,34736867	0,222574826	0,140010466
X2	0,422536043	-0,2311097	-1,32763998
X3	-0,12171604	-0,62618133	-0,63016691
X4	-0,70872133	0,550702591	-0,56684424
X5	0,208113942	-0,11780179	-0,08488471
Z	-0,20671997	-0,39848167	-0,34483015
<i>Імовірність затримки платежів</i>	<i>Менше 10%</i>	<i>Менше 10%</i>	<i>Менше 10%</i>
<b>Z-рахунок моделі Спрінгейта (1978 р.)</b>			
X1	-0,08918303	-0,93938736	-2,12563056
X2	-0,44929213	-0,81933124	-1,22955521
X3	-0,56432749	-0,52619083	-0,42706582
X4	0	0	0
Z	-1,84364151	-3,83020184	-6,2459974
<i>Вірогідність банкрутства</i>	<i>Потенційний банкрут</i>	<i>Потенційний банкрут</i>	<i>Потенційний банкрут</i>
<b>Z-рахунок моделі Терещенка</b>			
X1	2,201059175	0,383915126	0,270343426
X2	1,731709811	0,812275299	0,429619705
X3	-0,320246543	-0,632449225	-10,41109948
X4	-0,251957824	-1,338115768	-1,653627382
X5	0,073398672	0,137359531	0,09443502
X6	1,271032341	0,472641635	0,629262166
Z	-0,873006172	-12,28574435	-111,8479902
<i>Вірогідність банкрутства</i>	<i>Підприємство є напівбанкрутом</i>	<i>Підприємство є напівбанкрутом</i>	<i>Підприємство є напівбанкрутом</i>
<b>R-рахунок моделі Сайфуліна-Кадикова</b>			
K1	-0,478756076	-3,222546662	-10,52678479
K2	0,845560872	0,236958852	0,086787227

## Продовження ДОДАТКУ М

1	2	3	4
K3	0,805855856	0,226904533	0,331713842
P4	-0,251957824	-1,338115768	-1,653627382
P5	-0,731090625	-7,841375026	1,285420626
1	2	3	4
R	-1,652959242	-14,8467722	-20,47706544
<i>Фінансовий стан підприємства</i>	<i>Незадовільний</i>	<i>Незадовільний</i>	<i>Задовільний</i>
R-рахунок Іркутської державної економічної академії			
K1	0,488280927	0,291722341	0,202009419
K2	-1,15231338	2,728294546	0,78325193
K3	1,271032341	0,472641635	0,629262166
K4	-0,32024654	-0,63244923	-1,04056515
R	2,806361215	4,8000074	1,854514976
<i>Вірогідність банкрутства</i>	<i>Мінімальна</i>	<i>Мінімальна</i>	<i>Мінімальна</i>
Показники Бівера			
Коефіцієнт Бівера	-0,38531	-0,478353	-0,42564
Рентабельність активів	-32,0247	-63,24492	-104,057
Фінансовий левирідж	0,72026	1,231811	2,328519
Коефіцієнт маневрування	-0,08894	-0,939387	-2,13128
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	0,84556	0,236959	0,086787
<i>Вірогідність банкрутства</i>	<i>Висока</i>	<i>Висока</i>	<i>Висока</i>

\* розраховано автором

## ДОДАТОК Н

\_\_\_\_\_ (найменування аудиторської фірми)

\_\_\_\_\_ (номерний індекс документу)

## АНКЕТА ДІАГНОСТУВАННЯ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Клієнт \_\_\_\_\_  
(найменування підприємства, аудит якого проводиться)

Договір № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ р.      Період: з \_\_\_\_\_ р. по \_\_\_\_\_ р.  
(номер та дата договору, згідно з яким здійснюється аудит)      (період, за який здійснюється аудит)

### ЧАСТИНА I

#### «Дотримання підприємством принципу безперервності»

№ п/п	Зміст запитання щодо подій або умов, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства	Відповідь (так/ні)	Примітки
<i>Запитання щодо фінансових подій або умов</i>			
1	Підприємство має суттєві збитки від основної діяльності, що повторюються декілька періодів поспіль		
2	Очікується отримання збитків підприємством у наступному звітному періоді		
3	Поточні зобов'язання підприємства перевищують його поточні активи або відбулося зниження поточних активів підприємства в порівнянні з поточними зобов'язаннями		
4	Чисті активи підприємств є від'ємною величиною		
5	Підприємство недостатньо забезпечене власними оборотними коштами		
6	Підприємство нездатне виконувати умови угод про позики		
7	Розмір позикових коштів перевищує встановлені ліміти		
8	Підприємство має значні суми простроченої дебіторської заборгованості		
9	Термін погашення дебіторської заборгованості значно збільшився		
10	Фінансування здійснюється за рахунок прострочених зобов'язань		
11	Підприємство не здатне вчасно розраховуватись з кредиторами		
12	Наявні борги або припинення виплати дивідендів		
13	Здійснюється надмірне використання короткострокових позикових коштів в якості джерел фінансування довгострокових вкладів		
14	Підприємство має здійснити значні виплати за позиками у наступному періоді		

## Продовження ДОДАТКУ Н

№ п/п	Зміст запитання щодо подій або умов, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства	Відповідь (так/ні)	Примітки
15	Закупівля запасів була відкладена і рівень запасів суттєво знизився		
16	Підприємство нездатне отримати фінансування для розробки нових продуктів, оновлення основних засобів чи інших суттєвих інвестицій		
17	Підприємство має негативні значення ключових фінансових показників:		
	• коефіцієнтів фінансової стійкості		
	• коефіцієнтів ліквідності		
	• показників рентабельності та ділової активності		
<b>Запитання щодо операційних подій або умов</b>			
18	Існують наміри управлінського персоналу ліквідувати підприємство або припинити операції		
19	Існує залежність підприємства від основного постачальника		
20	Відбулася (можлива у майбутньому) втрата основного постачальника		
21	Існує залежність підприємства від основного покупця		
22	Відбулася (можлива у майбутньому) втрата основного покупця		
23	Відбулася (можлива у майбутньому) втрата основного ринку збуту		
24	Відбулася (можлива у майбутньому) втрата основного франчайза, патента або ліцензії		
25	З'явився досить успішний конкурент		
26	З'явилися нові розробки конкурентів, у відповідь на які підприємство не здійснило необхідних дій		
27	Відбулося припинення чи суттєве скорочення діяльності підприємства		
28	Відбулася втрата ключового управлінського персоналу без його належної заміни		
29	Існують труднощі з робочою силою		
30	Існує дефіцит важливих засобів виробництва		
31	Відбулося технічне старіння основної продукції		
32	Скоротилися об'єми замовлень		
33	Боржники оголосили про свою неплатоспроможність		
<b>Запитання щодо інших подій або умов</b>			
34	Відбулися зміни у законодавстві чи політиці уряду, які можуть мати негативний вплив на діяльність підприємства		
35	Існують незавершені судові або регулятивні провадження проти підприємства, які (якщо вони будуть задоволені) можуть привести до претензій, виконання яких підприємством малоімовірно		
36	Спостерігається недотримання вимог до рівня капіталу та інших статутних вимог		
37	Сума страховки була недостатньою для покриття значних збитків протягом періоду чи після звітної дати		
38	Відсутнє страхування або неповне страхування від ризику катастроф		

**ЧАСТИНА II****«Шляхи вирішення керівництвом підприємства існуючих проблем»**

№ п/п	Зміст запитання	Відповідь (так/ні)	Примітки
1	Яким чином керівництво планує вирішити існуючі проблеми:		
	• продаж активів		
	• отримання позики або зміна строків виплати боргів		
	• скорочення або відстрочка грошових платежів		



## Продовження ДОДАТКУ Н

№ п/п	Зміст запитання	Відповідь (так/ні)	Примітки
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• збільшення статутного капіталу</li> <li>• інші способи вирішення проблем</li> </ul>		
2	<p>Якщо підприємство має намір продати активи, то:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чи придатні активи для продажу</li> <li>• чи є обмеження на використання активів</li> <li>• чи будуть результати від продажу активів достатніми для вирішення існуючих проблем</li> </ul>		
3	<p>Якщо підприємство має намір отримати позику або змінити строки виплати боргів, то:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чи існує можливість отримання додаткових позик</li> </ul>		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• чи ведуться переговори з приводу отримання додаткових позик</li> <li>• чи ведуться переговори з приводу внесення змін в існуючі угоди про позики</li> <li>• чи існує забезпечення для можливої позики</li> <li>• чи існують обмеження для отримання додаткової позики</li> <li>• чи існують альтернативні можливості залучення фінансових ресурсів</li> <li>• чи існує у підприємства можливість фінансової допомоги від компаній групи, директора або третіх осіб і чи наявний відповідний лист про готовність надати таку фінансову допомогу</li> </ul>		
4	<p>Якщо підприємство має намір скоротити або відстрочити грошові платежі, то:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чи існує можливість достатнього зниження витрат (наприклад на ремонт і експлуатацію, рекламу, дослідження та розвиток, утримання основних засобів)</li> <li>• чи існують угоди з умовою продажу активів з їх наступною орендою</li> <li>• чи існує можливість відстрочити заміну активів для збільшення величини вільних грошових коштів</li> </ul>		
5	<p>Якщо підприємство має намір збільшити статутний капітал, то:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чи обґрунтовані плани по розміщенню додаткової емісії</li> <li>• чи достатньо залучених грошових коштів для вирішення проблем (з урахуванням податкових наслідків)</li> <li>• чи існує можливість негативного впливу на положення акціонерів при розміщенні додаткової емісії</li> </ul>		
6	<p>Інші можливі способи вирішення існуючих проблем:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чи очікує підприємство продажі з прибутком, достатнім для дотримання принципу безперервності</li> <li>• чи є докази того, що підприємство зможе продовжити продажі доки не матиме достатньо коштів для погашення поточних зобов'язань</li> <li>• чи є строк погашення поточних зобов'язань таким, що підприємство буде в змозі мати кошти, достатні для погашення поточних зобов'язань до настання даного строку</li> <li>• чи існують докази того, що підприємство зможе продовжувати свою діяльність до тих пір, доки вона не стане прибутковою</li> <li>• чи існують докази того, що підприємство здатне отримати постачання не лише від основного постачальника, але і з інших джерел</li> <li>• чи здатне підприємство використовувати заміники ресурсу, що постачається основним постачальником, чи інший тип ресурсу</li> <li>• чи існують докази того, що підприємство здатне здійснювати продажі не лише основному покупцю, але і іншим покупцям</li> <li>• чи має підприємство достатні резерви для покриття майбутніх збитків</li> </ul>		

Продовження ДОДАТКУ Н

**ЧАСТИНА III****«Прогноз майбутньої діяльності підприємства»**

№ п/п	Зміст запитання	Відповідь (так/ні)	Примітки
1	Чи є позитивними результати огляду діяльності підприємства у майбутньому в наступних аспектах:		
	• загальні економічні умови		
	• економічні умови галузі		
	• обсяг реалізації		
	• собівартість		
	• витрати за відсотками		
	• управлінські та комерційні витрати		
	• податкові платежі		
• додаткові позики			
2	Чи свідчать результати попередніх розрахунків про можливість підприємства безперервно продовжувати діяльність		
3	Чи є прогнози підприємства адекватними і внутрішньо погодженими		

**ЧАСТИНА IV****«Висновки аудитора»**

№ п/п	Зміст запитання	Відповідь (так/ні)	Примітки
1	Чи існує необхідність перевірки:		
	• подій або умов, які можуть поставити під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства		
	• можливих наслідків даних подій або умов		
	• оцінки даних подій або умов керівництвом підприємства		
	• можливості припинення діяльності		
2	• планів підприємства та фінансових документів, які до них відносяться		
	• інформації про класифікації та суму активів і зобов'язань		
	Чи існує необхідність зміни звіту незалежного аудитора шляхом:		
	• включення пояснювального параграфу		
• включення застереження			
• видачі негативного висновку			
• відмови від видачі аудиторського			

Підготував \_\_\_\_\_  
(П. І. П. аудитора, який

заповнив  
документ)

(дата заповнення  
документу)

Дата \_\_\_\_\_ р. Підпис \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_  
(П. І. П. аудитора, який  
перевірив документ)

Дата \_\_\_\_\_ р. Підпис \_\_\_\_\_  
(дата перевірки  
документу)