

ВПЛИВ ЗОВНІШНІХ ТА ВНУТРІШНІХ ФАКТОРІВ НА БЕЗПЕРЕРВНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

Фоменко В.О. Вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на безперервну діяльність підприємства. У статті розглянуто поняття безперервності діяльності підприємства, якого повинен дотримуватись управлінський персонал при підготовці фінансової звітності, запропоновані етапи аудиту безперервності діяльності підприємства, розроблена власна систематизована методика встановлення впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на безперервну діяльність підприємства.

Фоменко В.О. Влияние внешних и внутренних факторов на непрерывную деятельность предприятия. В статье рассмотрено понятие непрерывности деятельности предприятия, которого должен придерживаться управленческий персонал при подготовке финансовой отчетности, предложены этапы аудита непрерывной деятельности предприятия, разработана собственная систематизированная методика установления влияния внешних и внутренних факторов на непрерывную деятельность предприятия.

Fomenko V.O. Influence of external and internal factors on the permanent enterprise activity. The notion of enterprise activity continuity, that all administration staff should follow when financial accounting is being prepared, is described in this article. The stages of the permanent enterprise activity are offered, the own organic system of the external and internal factors influence establishment on the permanent enterprise activity is worked up.

Вступ. Важливою складовою проведення аудиту є підтвердження дотримання керівниками припущення про безперервну діяльність підприємства при підготовці фінансових звітів, яке передбачає оцінку та аналіз фінансово-господарського стану підприємства. Оцінка фінансово-господарського стану підприємства для визначення подальшої безперервної діяльності підприємства в першу чергу необхідна для:

- інвесторів, котрим потрібно прийняти рішення про формування портфеля цінних паперів;
- кредиторам, які повинні дати при необхідності позики підприємству та бути упевненими, що їх кредити повернуть разом з відсотками, раніше ніж підприємство збанкрутує;
- конкурентам, які на підставі цієї інформації формують маркетингову стратегію власного підприємства;
- іншим користувачам фінансової звітності.

Тому питання в області визначення та розробки методики оцінки безперервної діяльності підприємства, є новими, невирішеними, науково не дослідженими та дуже актуальними.

Водночас у дослідженні питання стосовно безперервності діяльності підприємства є цілий ряд труднощів, а саме:

- строк визначення подальшої безперервної діяльності підприємства;
- рівень впливу тих чи інших факторів, їх взаємозв'язок та залежність одного від іншого;
- ускладнене прогнозування подальшої діяльності підприємства, яка може змінитися в результаті непередбачених майбутніх подій чи впливу форс-мажорних обставин;
- недостовірність фінансово-господарської звітності, що аналізується;
- відсутність розрахунку методики впливу тих чи інших фінансових та виробничих показників та ін.

Основним нормативним документом, що регламентує визначення безперервної діяльності підприємства є міжнародний стандарт аудиту 570 “Безперервність” [1, с.505]. Для аналізу безперервної діяльності підприємства можна користуватись федеральним правилом (стандартом) аудиторської діяльності “Застосовність допущення про безперервну діяльність підприємства” [2]. Хоча цей документ підготовлений на основі МСА 570 “Безперервність” [1, с.505], все ж деякі його параграфи суттєво відрізняються.

Постановка задачі. Метою даної статті є вивчення поняття безперервності, застосування системного підходу для зменшення невизначеності суджень подальшої діяльності підприємства, розробка власних заходів і етапів аудиторської перевірки, розкриття найбільш актуальних невисвітлених питань.

Результати. Проаналізувавши МСА 570 “Безперервність”, ми не знайшли конкретного тлумачення та визначення поняття “безперервність”. У п.3 МСА 570 [1, с.506] говориться, що припущення про безперервність діяльності підприємства є основним принципом підготовки фінансових звітів, що на його підставі підприємство, як правило, розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у близькому майбутньому й немає ні наміру, ні потреби ліквідуватися, припиняти діяльність чи шукати захисту від кредиторів згідно з законами або нормативними актами. Також говориться, що оцінюючи доречність припущення про безперервність діяльності, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього (але не обмежуючись ним) - принаймні 12 місяців з дати балансу. Проте у п.3 сказано, що припущення про безперервність діяльності підприємства є основним принципом підготовки фінансових звітів. У п.18 П(С)БО №1 [3] - принципи підготовки фінансової звітності, дається дуже чітке визначення поняття безперервної діяльності - це принцип, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватись у подальшому. Таким чином, на наш погляд, принцип безперервності діяльності підприємства полягає в тому, що економічний суб'єкт

буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (не менш 12 місяців, що впливають за звітним періодом), і в нього відсутні наміри чи необхідність ліквідації, істотного скорочення діяльності а, отже, активи й зобов'язання цього економічного суб'єкта обліковуються відповідним чином. Це судження ґрунтується на тому, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи й погасити свої зобов'язання, продовжуючи звичайну діяльність. Отже, якщо при складанні фінансової звітності управлінський персонал дотримувався принципу безперервної діяльності, тоді фінансова звітність відображає достовірну інформацію.

Згідно з МСА 570 [1, с.506] фінансові звіти слід складати на основі принципу безперервності тільки якщо управлінський персонал не має намірів ліквідувати підприємство чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи щодо таких заходів. Отже постає питання у першу чергу чи є наміри в управлінського персоналу ліквідувати підприємство, припинити діяльність або застосовувати альтернативи щодо таких заходів. І тільки після розкриття цих питань слід переходити до фінансово-господарського аналізу підприємства з метою виявлення подій або обставин, що можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства. Для визначення намірів управлінського персоналу аудитор може використовувати різні методи, прийоми та процедури аудиту. Але, насамперед, найбільш доцільними ми вважаємо опитування (анкетування чи тестування), спостереження, запит (підтвердження) [5, с.139]. Крім того можна стверджувати на основі припущень управлінського персоналу основних контрагентів підприємства щодо безперервності його діяльності, хоча такі подробиці не визначені МСА 570 [1, с.505]. При цьому аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів з метою висловлення коректної думки щодо безперервної діяльності підприємства [5, с.175]. Ми не будемо зараз зупинятися на цих питаннях - вони заслуговують окремої уваги. Таким чином, на нашу думку, визначення дотримання принципу безперервності необхідно проводити у три етапи: перший - визначення намірів і потреб управлінського персоналу щодо подальшої діяльності підприємства, другий - визначення впливу зовнішніх та внутрішніх фінансово-господарських показників з метою виявлення можливих ознак, і третій – складання висновку аудитора. На нашу думку, при досягненні позитивних результатів на першому етапі - це необхідна умова дотримання принципу безперервності, на другому - достатня. При визначенні дотримання підприємством принципу безперервності, не можна зневажати першим чи другим етапом. Ми згодні з тим, що оцінка управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі є ключовою істиною розгляду аудитором припущення про безперервність діяльності підприємства [1, с. 510, п.19], але не є вичерпною. Наміри управлінського персоналу можуть бути різним, і незважаючи на якісні фінансово-господарські показники, подальша діяльність підприємства залишається невизначеною. І навпаки, при будь - яких оптимістичних намірах управлінського персоналу стосовно

подальшої діяльності підприємства та невідповідних фінансово-господарських показниках, існує висока вірогідність того, що підприємство не дотримається принципу безперервності. Аудитору необхідно оцінити застосовану методику та професіоналізм управлінського персоналу.

Виходячи з вищевказаного, постає питання впливу терміну аудиторської перевірки на визначення дотримання принципу безперервності підприємством. Згідно з п.2 МСА 570 [1, с.506] аудитор повинен розглянути відповідність використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення про безперервну діяльність підприємства при плануванні та здійсненні аудиторських процедур. Оцінка управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності пов'язана із судженням у конкретний момент часу про майбутні результати подій або обставин, що є невизначеними за своєю суттю. Обставини, що можуть з'явитися під час аудиторської перевірки можуть суттєво вплинути на висновок аудитора [1, с.507, п.7]. Тому чим більше термін аудиторської перевірки, тим більше вірогідність того, що аудиторський висновок буде некоректним. Припустимо, що процес аудиторської перевірки поділяється на п'ять етапів: підготовчий, проміжний, фізична перевірка, аудит статей звітності, заключний [5, с.187]. Тоді перший етап визначення намірів і потреб управлінського персоналу повинен проводитися чи на підготовчому чи на проміжному етапі усієї аудиторської перевірки. Другий етап аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення можливих ознак, повинен бути складовою етапу фізичної перевірки. Висновок аудитора, щодо припущення про дотримання підприємством безперервної діяльності, належить до заключного етапу аудиторської перевірки. Таким чином для того, щоб зменшити вірогідність складання невідповідного аудиторського висновку, необхідно або зменшити термін усієї аудиторської перевірки, або провести усі етапи аудиту безперервності наприкінці усієї аудиторської перевірки у якнайкоротший термін, або відстежувати зміну впливовості як зовнішніх, так і внутрішніх фінансово-господарських факторів. Якщо ж відстежувати зміну обставин впродовж усієї аудиторської перевірки, то це, на наш погляд, втрачає усілякий сенс, адже об'єм роботи буде такий самий, як і при звичайному встановленні достовірності припущення про безперервну діяльність підприємства. До того ж дуже складно відстежити наміри та потреби управлінського персоналу - це призведе до перевиконання першого етапу загалом. Зменшення вірогідності хибної оцінки управлінським персоналом припущення про безперервну діяльність і, отже, прийняття аудитором невірної рішення є дуже складним питанням. Можливо найбільш раціональним виходом з цієї ситуації є проведення усіх етапів аудиту безперервності послідовно впродовж усієї аудиторської перевірки, з використанням певних операцій з коригування в залежності від специфіки та спрямованості діяльності підприємства. Але не менш складним є визначення цих коректурних дій. Можливо, слід швидко визначати зміну найвпливовіших факторів на безперервну діяльність підприємства саме під час складання

аудиторського висновку. Хоча навіть якщо і визначити найвпливовіші фактори, що є досить складним завданням, то встановлення рівня їх впливу може зайняти тривалий час.

Також зазначимо, що згідно з п.7 МСА 570 [1, с. 507] рівень невизначеності щодо безперервної діяльності підприємства значно збільшується залежно від того, наскільки далекого майбутнього стосується судження, а також від структури суб'єкта господарювання, характеру та умов його діяльності, ступеня впливу зовнішніх факторів. На наш погляд, найбільш далеке майбутнє не може перевищувати звітний період, бо наприкінці цього періоду, а точніше під час складання фінансової звітності, управлінський персонал повинен оперувати оцінкою вже з урахуванням подій і обставин, що відбулися за цей час. А це означає, що згідно з п.12 П(С)БО №1 [3] цей термін становить не більше календарного року, тобто 12 місяців. А для новоутвореного підприємства згідно п.13 П(С)БО №1 [3] цей термін може становити не більше 15 місяців. Тому аудитор не зобов'язаний розглядати події або обставини поза звітним періодом, що й зазначено у п.25 МСА 570 [1, с.513].

Події та обставини, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства наведені у п.8 МСА 570 [1, с.507]. Визначення та аналіз цих факторів (подій і обставин) - це фактично другий із запропонованих нами етапів аудиту безперервності.

Фінансові фактори:

- строкові позики, термін погашення яких наближається, за відсутності реальної перспективи погашення або продовження терміну позики; надмірна впевненість у тому, що короткострокові позики будуть фінансувати довгострокові активи;

- ознаки, які вказують на припинення фінансової підтримки боржниками та іншими кредиторами;

- негативні операційні грошові потоки, що зазначені в історичних або прогнозних фінансових звітах;

- неналежні значення ключових фінансових коефіцієнтів;

- значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків;

- заборгованості щодо виплати дивідендів або припинення виплати, нездатність вчасно здійснити платежі кредиторам, нездатність дотримуватись умов договорів позики;

- перехід від кредитних операцій з постачальниками до операцій на основі "оплати за фактом постачання".

- нездатність отримати фінансування для розробки важливих нових продуктів або для здійснення інших важливих інвестицій.

Операційні фактори:

- втрата ключового управлінського персоналу без належної заміни;

- втрата основного ринку, франшизи, ліцензії або основного постачальника;

- проблеми з робочою силою або дефіцит важливих матеріалів;

Інші фактори:

- невідповідність законодавчим вимогам щодо капіталу та іншим законодавчим вимогам;

- розглянуті в суді або в органі регулювання позови (якщо такі позови будуть задоволені) стосовно суб'єкта господарювання, які можуть мати своїм результатом вимоги, що, ймовірно, не будуть виконані;

- зміни в законодавстві або політиці уряду, які можуть негативно вплинути на суб'єкт господарювання.

Хоча в п.8 МСА 570 [1, с. 507] і зазначається, що цей перелік не є вичерпним, оскільки наявність ще однієї або кількох статей не завжди означає наявність суттєвої невизначеності, все ж таки застосування такого несистемного підходу не дає змогу аудитору скласти вірний висновок. Тому ми пропонуємо використовувати складену нами методику визначення припущення безперервної діяльності підприємством, що є найбільш уніфікованою та систематизованою (рисунок 1).

Такий підхід дає можливість аудитору, не зважаючи на його професіоналізм, скласти відповідний висновок. Але запропонована методика не є вичерпною і залежить від специфіки діяльності підприємства. Вона лише дає змогу більш системно наблизитись до питань про безперервність і потребує більш детального розгляду. Визначення усіх показників, що впливають на безперервність, дуже складне питання з виникненням неоднозначних ситуацій і заслуговує окремого огляду. Також зазначимо, що ми повністю згодні з висловлюванням, наведеним у кінці п.8 МСА 570 [1, с. 507]: значення події чи обставини значно пом'якшуються іншими факторами, тобто негативний вплив одного фактора може зробити вплив іншого позитивним.

У разі виявлення подій або обставин, які можуть стати підставою для значних сумнівів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитор згідно з п.26 МСА 570 [1, с. 512] повинен:

а) здійснити огляд планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій на основі його оцінки щодо безперервності діяльності підприємства;

б) зібрати шляхом проведення необхідних процедур достатні відповідні аудиторські докази для підтвердження або спростування існування суттєвої невизначеності, у тому числі розглянути вплив будь-яких планів управлінського персоналу та інших пом'якшуючих факторів;

в) попросити управлінський персонал надати письмові пояснення стосовно планів на майбутнє.

На підставі отриманих аудиторських доказів аудитор повинен визначити, чи є, на його думку, суттєва невизначеність стосовно подій або обставин, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та скласти відповідний аудиторський висновок.

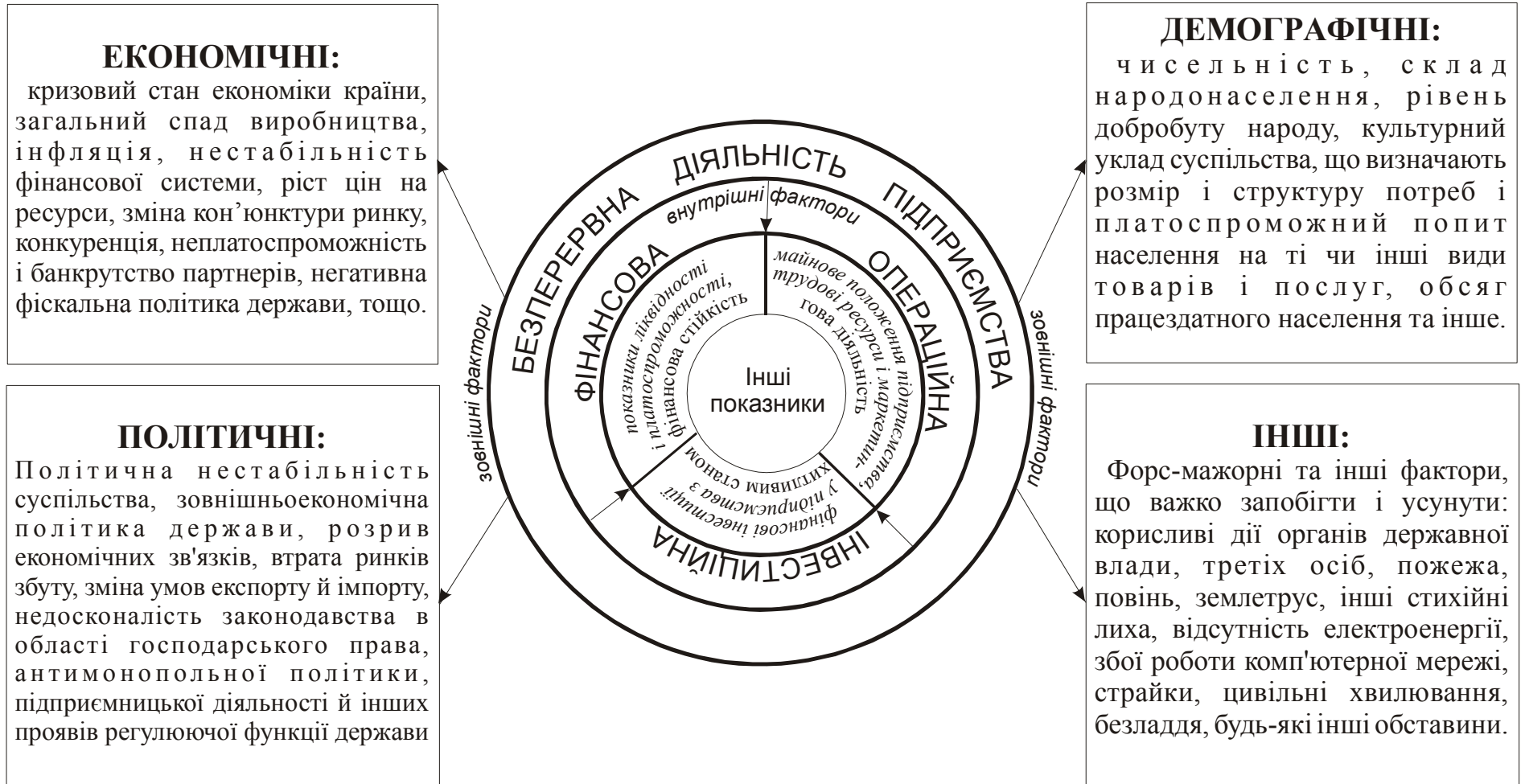


Рисунок1 – Методика визначення факторів, що впливають на безперервність діяльності підприємства

Висновки. У даній статті розглянуто поняття безперервної діяльності підприємства, розроблені етапи аудиту безперервності, запропонований власний системний підхід визначення факторів, які впливають на безперервність, що дозволить в аудиторській діяльності достовірно оцінити відповідність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансової звітності.

Список літератури:

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року/Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В.Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. - К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2004. - 1028 с. ISBN 966-8544-02-1.
2. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Применимость допущения непрерывности деятельности». <http://www.docaudit.ru/docs/psad/psad11.htm>.
3. П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затв. Наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87 // Бухгалтерський облік і аудит. - 1999. - № 6.
4. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация. Пер. с англ. / Науч. Редактор перевода И.И. Елисеева. - М.: Финансы и статистика, 1996. - 624 с.
5. Петрик О.А. Аудит: методология і організація: Монографія. - К.: КНЕУ, 2003. - 260 с.

Ключові слова: безперервність, фінансова звітність, невизначеність, концептуальні основи, аудиторські процедури, аудиторський висновок

Ключевые слова: непрерывность, финансовая отчетность, неопределенность, концептуальные основы, аудиторские процедуры, аудиторский вывод

Key words: continuity, financial accounting, uncertainty, conceptual foundations, audit procedures, audit conclusion