

*Мултанівська Т.В.,
к.е.н., доцент кафедри контролю і аудиту,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця
Горяєва М.С.,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця*

БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ В АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. У статті розглянуто теоретичні підходи до визначення поняття безперервності діяльності як фундаментальної основи функціонування підприємства. Запропоновано перелік аудиторських процедур для отримання достатніх та прийнятних доказів безперервності діяльності в ході аудиту фінансової звітності. Надано класифікацію факторів впливу на припущення безперервності діяльності.

Ключові слова: безперервність діяльності, принцип, припущення, аудит безперервності діяльності, внутрішні та зовнішні фактори.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання зростає попит на достовірну інформацію про перспективи розвитку підприємства. Аудит є основним інструментом підвищення якості інформації, що надається у фінансовій звітності. Він постійно стикається з низкою проблем, головними серед яких є недосконалість нормативного-правового регулювання аудиту; низький рівень якості аудиторських послуг; відсутність науково обґрунтованих методик проведення аудиту, що ускладнює практичне його виконання. В умовах економічної кризи, збільшення випадків банкрутств підприємств особливої уваги заслуговує питання про довіру користувачів до фінансової звітності. Значення аудиту як інструмента захисту інтересів користувачів фінансової звітності в умовах високого ступеня економічної невизначеності полягає в оцінюванні перспектив функціонування суб'єктів господарювання, які є замовниками аудиту, і своєчасному інформуванні зацікавлених осіб про наявні ризики, що здатні впливати на його фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки, а тим самим і на безперервність діяльності. Аудиторська оцінка дотримання припущення безперервності діяльності спрямована на виявлення ознак, що свідчать про загрозу функціонування підприємства, та є складним аспектом аудиторської практики. Актуальність дослідження зумовлена тим, що аудитор в ході аудиту фінансової звітності повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо припущення безперервності діяльності для формування думки незалежного аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність безперервності діяльності в аудиті досліджувалася у працях Р. Адамса, А. Аренса, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірша, Р. Доджа, Дж.К. Лоббека, Дж. Робертсона та інших західних авторів. Ці положення отримали подальший розвиток у працях вітчизняних та російських науковців, таких як, зокрема, І. Белоусова, С. Бичкова, Я. Гринчишин, А. Гізятова, І. Дмитренко, Н. Дорош, Р. Костирко, М. Кутер, О. Петрик,

М. Пятов, О. Редько, В. Рудницький, Я. Соколов, В. Суйц, В. Фоменко, А. Шеремет.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На нашу думку, незважаючи на цінні результати досліджень безперервності діяльності, багато питань аудиту цього об'єкта потребують більш глибокого дослідження, особливо в кризовий період. У наукових працях наводяться різні підходи до визначення поняття цієї категорії. Слід звернути увагу на те, що сьогодні відсутні методики проведення аудиту безперервності діяльності, немає чітких нормативних та методичних рекомендацій щодо застосування аудиторських процедур для оцінки дотримання припущення про безперервність діяльності. У зв'язку з цим виникає необхідність теоретичного обґрунтування та подальшого дослідження використання аудиторських процедур в аудиті безперервності діяльності за етапами та стадіями аудиту фінансової звітності, а також факторів, які впливають на припущення безперервності діяльності.

Мета статті полягає в уточненні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з підтвердження дотримання припущення безперервності діяльності в ході аудиту фінансової звітності.

Вклад основного матеріалу дослідження. Безперервність діяльності є одним з принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відповідно до якого підприємство розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у найближчому майбутньому. Воно не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися, припинити діяльність чи шукати захисту від кредиторів. При цьому його активи та зобов'язання обліковуються з огляду на те, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити свої зобов'язання, продовжуючи звичайну діяльність.

У законодавчих та нормативних джерелах відсутня єдина точка зору щодо визнання терміна безперервності діяльності як принципу чи припущення. Причина цього, на думку І. Дмитренка та І. Белоусової, криється у значній неузгодженості понятійного апарату, відсутності уніфікованості та усвідомлення значущості фундаментальних положень в частині застосування принципів бухгалтерського обліку [1].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) визначають безперервність діяльності як припущення [2]. У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів зазначено, що, як правило, фінансова звітність складається на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в найближчому майбутньому [3].

Таким чином, припускається, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звукувати масш-

таби своєї діяльності. Втім, якщо підприємство не розкриває цю інформацію в примітках до фінансової звітності, то встановити такі факти звичайним користувачам звітності проблематично.

Нормативне закріплення і визнання припущення безперервності як фундаментального принципу складання фінансової звітності, що є одним з важливих об'єктів аудиту, знайшло своє відображення у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2014 року (МСА) 570 «Безперервність». Але у ньому не дається поняття безперервності діяльності [4].

Безперервність діяльності підприємства як принцип у вітчизняному обліку закріплено у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [5] та у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Для більш детального дослідження понять «принцип» та «припущення» перш за все слід звернутися до словників. Словник української мови визначає принцип як основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку тощо [6].

Згідно з тлумачним словником сучасної російської мови Д. Ушакова значення терміна «принцип» походить від латинського «*principium*» (початок), що означає «основний початок, на якому побудована якась наукова система, теорія, політика, устрій» [7, с. 532].

За словником В. Даля поняття «принцип» тлумачиться так: принцип (нім. «*princip*», фр. «*principe*», лат. «*principium*») – науковий або моральний початок, підстава, правило, основа, від якої не відступають [8, с. 431].

У філософському словнику за редакцією І. Фролової принцип – це першооснова, головна ідея, основне правило поведінки. Принцип є центральним поняттям, основою системи, що є узагальненням і розповсюдженням будь-якого положення на всі явища тієї області, із якої даний принцип абстрагований [9, с. 294].

Значення поняття «принцип» за словником Брокгауза та Ефрона таке: принцип або початок («*principium*», «*αρχή*») – то, чим об'єднується в думці та у дійсності відома сукупність фактів [10].

За словником Т. Єфремової термін «принцип» – це основне, вихідне положення будь-якої наукової системи, теорії, політичного устрою тощо (основний закон будь-якої точної науки) [11].

За визначеннями у перелічених словниках виходить загальне визначення поняття «принцип», а саме початок, основа, на чому базується що-небудь, у даному випадку початок чи основа бухгалтерського обліку.

Термін «припущення», згідно зі словником Т. Єфремової, трактується як уявне допущення; здогадка, розуміння про можливість вірогідності чого-небудь [11]. За словником С. Ожегова припущення – здогадка, гіпотеза [12].

За словником Д. Ушакова припущення – це: 1) попереднє судження, здогадка про що-небудь, яка не підтверджена стійкими доказами; 2) думка, розуміння, що не перейшли ще до кінцевого наміру [7].

Економічний словник узагальнив припущення як загально-визнані основоположні принципи, застосування яких передбачається під час ведення бухгалтерського обліку [13].

Як вважає Ю. Герасимова, принципи – це вихідні положення обліку, які постійно розвиваються. Вони є потенціалом для вирішення практичних завдань, що є основою всіх подаль-

ших тверджень. Припущення, як вважає науковець, це базовий принцип, який не змінюється під впливом зовнішніх і внутрішніх умов господарювання економічного суб'єкта, який закладений під час встановлення обліку в компанії [14, с. 53].

У науковій літературі, як і в законодавчо-нормативній базі, також існують різні точки зору щодо підходів до визначення поняття безперервності діяльності.

Як видно з даних табл. 1, одна частина науковців (В. Астахов, С. Бичкова, Д. Бадмаєва, А. Булатов, М. Кутер, В. Фоменко) визначає безперервність як принцип, а інша частина дослідників (В. Єрофєєва, Т. Бітюкова, І. Дмитренко, І. Белоусова, А. Єфремова, О. Ковальова, С. Ніколаєва, В. Палій, В. Терехова) – як припущення.

Здійснивши аналіз понятійно-термінологічний апарату, автори вважають, що у контексті безперервності діяльності у бухгалтерському обліку та аудиту підходить «принцип» та «припущення» не суперечать одне одному, а доповнюють один одного. У бухгалтерському обліку відносно безперервності діяльності слід більше зосереджуватися як на принципі, тобто обов'язковому для виконання, що не припускає варіативності і зазначає єдиний можливий спосіб відображення фактів господарської діяльності. А припущення більш підходить для розгляду з позиції аудиту як попереднє судження, гіпотеза, що не підтверджене достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

Я. Соколов називає безперервність діяльності дуже своєрідним принципом, «він суперечить здоровому глузду: кожна людина знає, що вона помре, і всі люди рано чи пізно помруть теж, тим більше, завод, магазин, салон тощо не можуть існувати постійно. І, тим не менше, цей принцип вважається одним з основних» [28, с. 34]. Автори погоджуються з цим висловом, вважаючи, що підприємство не може існувати вічно, проходячи усі стадії життєвого циклу. В сучасних умовах це пояснюється цілою низкою причин, таких як спад виробництва, інфляція, соціальна напруга, що є наслідком економічної кризи, яка супроводжується стратегічною невизначеністю, нестабільністю організаційного середовища, збільшенням інтенсивності змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, уповільненням темпів зростання та обмеженістю ресурсів.

На думку М. Пятова, принцип безперервності діяльності є ключовою концепцією сучасної бухгалтерської теорії і практики усього світу. Він також є одним з основних базових положень російського бухгалтерського законодавства, у якому передбачено, що облікова політика фірми повинна формуватись, виходячи з припущення безперервності діяльності [29, с. 87–92]. М. Кутер вважає, що безперервність як принцип формує процедуру ведення бухгалтерського обліку [23, с. 77]. Т. Терентєва відносить цей принцип до оціночних [30, с. 58].

Принцип безперервності в більшості проаналізованих авторами літературних джерелах, нормативних актах та стандартах трактується однаково та зводиться до того, що діяльність підприємства буде безперервною, це визначає підходи до оцінки його активів і зобов'язань.

На думку авторів, безперервність діяльності є принципом постійно діючого підприємства, яке будує свою облікову політику виходячи з припущення, що воно не має наміру ліквідуватися в найближчому майбутньому. Ми вважаємо, що безперервність є не тільки методологічним принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності, але й постулатом сприйняття того, що підприємство спрямоване на продовження і розвиток своєї діяльності у майбутньому та ніяк її не обмежує.

Визначення поняття безперервності діяльності

Автор	Визначення	Підхід
В. Астахов [15, с. 14]	Безперервність діяльності, або принцип триваючої діяльності, виходить з припущення, що підприємство, раз зареєструвавшись, не ставить своєю метою самоліквідуватися в найближчій чи віддаленій перспективі.	принцип
С. Бичкова, Д. Бадмаєва [16]	Безперервність діяльності означає, що організація нормально функціонує і збереже свої позиції на ринку в найближчому майбутньому, погашаючи зобов'язання перед постачальниками, споживачами та іншими партнерами в установленому порядку; цей принцип обумовлює необхідність ув'язування активів організації з її майбутньою вартістю, яка може бути отримана за допомогою цих активів.	принцип
А. Булатов [17, с. 37]	Принцип безперервності діяльності виходить з того, що організація є функціонуючою.	принцип
Великий бухгалтерський словник [18]	Припущення безперервності діяльності означає, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому, а в неї відсутній намір ліквідації або суттєвого скорочення діяльності.	припущення
І. Дмитренко, І. Белоусова [1, с. 34]	Припущення безперервності означає, що підприємство не має передумов і намірів реалізувати всі активи, має змогу погасити всі поточні зобов'язання протягом принаймні 12 місяців, наступних за звітною датою.	припущення
В. Срофєєва, В. Піскунов, Т. Бітюкова [19]	Припущення безперервності діяльності – основний принцип підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності. Згідно з ним зазвичай передбачається, що особа, яка перевіряється, буде продовжувати здійснювати свою фінансово-господарську діяльність протягом 12 місяців року, наступного за звітним, і не має наміру або потреби в ліквідації, припиненні фінансово-господарської діяльності або зверненні за захистом від кредиторів.	припущення
А. Єфремова [20]	Припущення безперервності діяльності – основне припущення, обов'язкове під час формування облікової політики та бухгалтерської (фінансової) звітності організації. Це припущення передбачає, що облік ведеться, а звітність складається, виходячи з припущення, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому, в неї відсутні наміри і необхідність ліквідації або суттєвого скорочення діяльності, отже, зобов'язання як перед власниками (у частині дивідендів), так і перед кредиторами (у частині виконання взятих перед ними зобов'язань) будуть погашатися у встановленому порядку.	припущення
В. Ковальов [21]	Постулат бухгалтерського обліку, який визначає передбачуваність і стабільність економічних відносин і, зокрема, принципову можливість застосування в обліку історичних цін.	постулат
О. Ковальова [22]	Можливість продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (не менше 12 місяців, наступних за звітним періодом) і виконувати свої зобов'язання.	припущення
М. Кутер [23, с. 183]	Згідно з принципом безперервності діяльності припускається, що тривалість роботи господарського підприємства не обмежена в часі. Однак керівникам та іншим зацікавленим сторонам періодично потрібно знати, як йдуть справи в організації.	принцип
С. Ніколаєва [24, с. 82]	Припущення безперервності діяльності організації передбачає, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому, в неї відсутні наміри і необхідність ліквідації або скорочення діяльності, отже, зобов'язання будуть погашатися у встановленому порядку.	припущення
В. Палій [25, с. 21]	Безперервність діяльності підприємства виходить з того, що бухгалтерський облік здійснюється, а звітність складається в припущенні, що у підприємства немає ні наміру, ні необхідності припинити або істотно скорочувати господарсько-фінансову діяльність в найближчому майбутньому.	припущення
В. Терехова [26, с. 277]	Безперервність діяльності стосовно облікової політики означає, що організація буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і не має наміру її ліквідувати або суттєво скоротити масштаби.	припущення
В. Фоменко [27, с. 192]	Принцип безперервності діяльності підприємства полягає в тому, що економічний суб'єкт буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (не менше 12 місяців, що впливають за звітним періодом), в нього відсутні наміри чи необхідність ліквідації, істотного скорочення діяльності, отже, активи й зобов'язання цього економічного суб'єкта обліковуються відповідним чином	принцип

Достовірність інформації у фінансовій звітності є обов'язковою умовою її оприлюднення. Не останню роль в цьому відіграє інформація про дотримання припущення безперервності діяльності підприємства як об'єкта діагностування в аудиті, що здійснюється для забезпечення відповідного якісного рівня аудиту фінансової звітності з погляду на потреби її користувачів. Актуальність аудиту безперервності діяльності підприємств в Україні зумовлена:

- необхідністю зміни системи аудиту та підвищення вимог щодо його якості, а також, як результат, вжиття жорстких заходів регулювання як ринку цінних паперів, так і ринку аудиторських послуг;
- обов'язковістю аудиту безперервності діяльності підприємств за МСА;
- збільшенням недовіри населення до діяльності підприємств;
- занепадом та незахищеністю підприємств, що супроводжуються банкрутствами та рейдерськими захопленнями.

Відповідно до МСА 570 «Безперервність» аудит безперервності діяльності підприємств повинен проводитися з метою забезпечення впевненості користувачів в тому, що прийняті ними управлінські рішення мають під собою обґрунтовану і об'єктивну основу, яка залежить від вчасності попередження аудитором про небезпеку, що загрожує, неупередженості аудитора та ретельності роботи його як професіонала.

Тому аудит безперервності діяльності є одним з обов'язкових елементів аудиту фінансової звітності.

В ході аудиту безперервності діяльності аудитор повинен:

- отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом підприємства припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності;
- ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, зробити висновок, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність;

Таблиця 2

Аудиторські процедури під час аудиту безперервності діяльності за етапами аудиту фінансової звітності

Етапи	Стадії	Аудиторські процедури
I. Преаудит	1. Знайомство з бізнесом клієнта (в частині безперервності діяльності)	Аналіз засновницьких документів і складу власників; опитування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про наміри щодо безперервності діяльності; аналіз організаційної структури підприємства; внутрішньогалузевий аналіз; аналіз конкурентоспроможності; оцінка взаємовідносин з постачальниками та покупцями; розрахунок і аналіз розміру чистих активів; попередній розрахунок і аналіз показників фінансового стану; горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати (попередній аналіз); тестування системи внутрішнього контролю.
	2. Складання листа-зобов'язання (в частині аудиту безперервності діяльності)	Запит про безперервність діяльності до управлінського персоналу (відповідь на запит про оцінку управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, складання анкети стосовно припущення безперервності діяльності).
II. Планування аудиту	1. Визначення загальної стратегії і розробка плану (в частині аудиту безперервності діяльності)	Аналіз основних положень договорів (значних правочинів) об'єкта перевірки; аналіз змін у нормативних документах з бухгалтерського обліку й оподаткування; аналіз відхилень показників діяльності підприємства; розробка програми аудиту безперервності діяльності та узгодження її з клієнтом.
	2. Розробка програми аудиту безперервності діяльності	
III. Перевірка по суті	1. Процедури з оцінки ризиків безперервності діяльності	Аналіз подій або умов, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності, а саме горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати (детальний аналіз); аналіз динаміки обсягу продаж; аналіз динаміки чистого оборотного капіталу; аналіз можливості реалізації активів; аналіз можливості одержання кредитів; аналіз можливості зниження (припинення) витрат (аналіз упущеної вигоди) тощо.
	2. Оцінювання оцінки управлінського персоналу	Оцінювання аудитором оцінки управлінського персоналу припущення про безперервність діяльності підприємства, а також здійснення додаткових аудиторських процедур.
	3. Оцінка дотримання припущення безперервності діяльності	Аналіз дотримання припущення безперервності діяльності за багатofакторними моделями (моделі Альтмана, Таффлера, Бівера, Р. Сайфуліна та Г. Кадикова, О. Терещенка тощо).
IV. Заключний етап	1. Листування з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями	Остаточний аналіз показників фінансового стану. Аналіз та оцінка достатності (кількісної та якісної) аудиторських доказів у листі-повідомленні управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо формування думки незалежного аудитора стосовно безперервності діяльності.
	3. Формування аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора)	Аналіз обґрунтованості висновків аудитора під час формування думки незалежного аудитора про достовірність показників фінансової звітності стосовно безперервності діяльності.

– визначити наслідки для аудиторського звіту [4, с. 586].

Під час здійснення аудиту дотримання припущення безперервності діяльності підприємства аудиторами можуть застосовуватися різні методи, способи та технології обробки інформації, що забезпечить виконання вимог МСА 570 «Безперервність».

Перш за все постає питання, чи є наміри в управлінського персоналу ліквідувати підприємство, припинити діяльність або застосувати альтернативи. І тільки після розкриття цих питань слід переходити до аналізу інформації з метою виявлення подій або обставин, що можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності.

Аудитор повинен зібрати за допомогою проведення аудиторських процедур достатню кількість аудиторських доказів з метою висловлення коректної думки щодо безперервної діяльності підприємства. При цьому найбільш доцільними вважаються опитування (анкетування чи тестування), спостереження, запит (підтвердження).

Аудиторські процедури безперервності діяльності необхідно організувати в чіткій послідовності дій з отриманням результатів у вигляді аудиторських доказів (табл. 2).

Аудит безперервності діяльності починається на етапі предаудиту, на якому аудитор у ході знайомства з клієнтом та його бізнесом обов'язково проводить попередній аналіз фінансового стану, зокрема аналіз платоспроможності.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності» вимагає, щоб управлінський персонал обов'язково здійснював оцінку здатності підприєм-

ства безперервно продовжувати діяльність. А МСА 570 «Безперервність» відокремлює чинники, які впливають на здійснення управлінським персоналом такої оцінки (рис. 1).

Управлінський персонал повинен здійснювати таку оцінку на безперервній основі. Рішення про безперервність діяльності управлінський персонал виносить на підставі вивчення всієї доступної інформації і наміру про найближче майбутнє в межах не менше 12 місяців від звітної дати, для чого йому потрібно проаналізувати показники поточної та очікуваної рентабельності, платоспроможності, графіки погашення зобов'язань, джерела фінансування, іншу інформацію.

Як показує практика, наміри управлінського персоналу можуть бути різними, інколи буває таке, що, незважаючи на позитивні показники фінансового стану, подальша діяльність підприємства може бути невизначеною під впливом внутрішніх або зовнішніх факторів. І навпаки, за будь-яких оптимістичних намірів управлінського персоналу стосовно подальшої діяльності підприємства та негативних фінансових показників існує висока вірогідність того, що підприємство не зможе дотриматися у найближчому майбутньому принципу безперервності діяльності.

Аудитор повинен перевірити, чи виконав управлінський персонал попередню оцінку здатності підприємства безперервно продовжувати свою діяльність, як того вимагає МСА 570 «Безперервність» [4, с. 586]. З цієї метою на етапі предаудиту складається запит про безперервність діяльності до управлінського персоналу.

На етапі планування аудиторською фірмою розробляється та узгоджується з управлінським персоналом підприємства

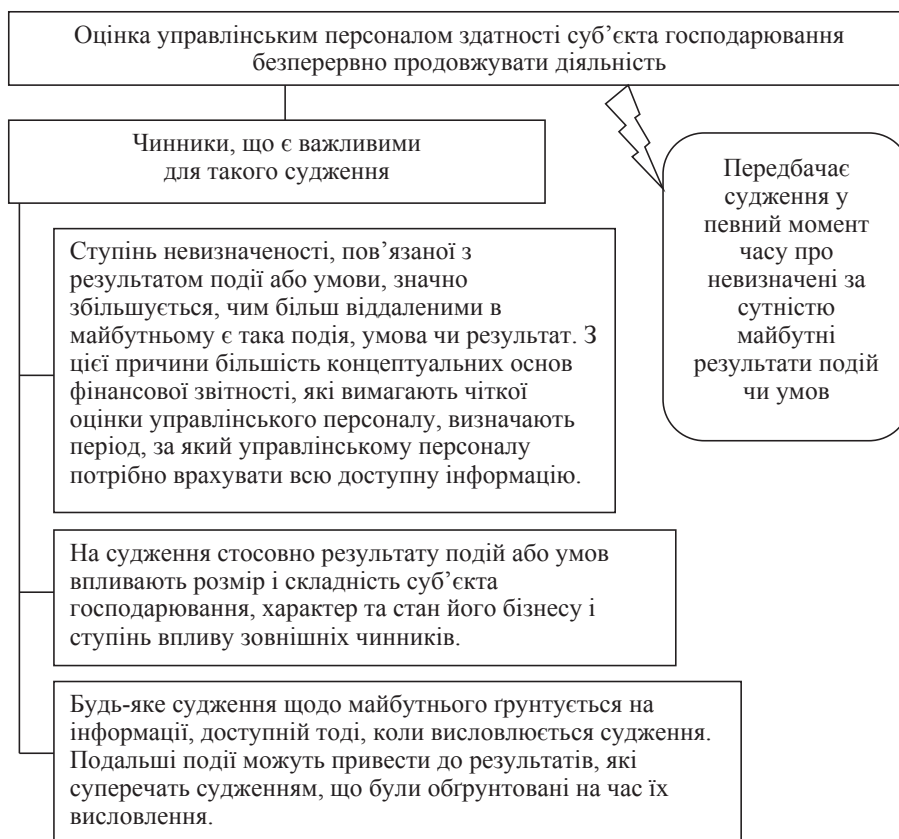


Рис. 1. Чинники, що впливають на оцінку управлінським персоналом здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність

Джерело: [4, с. 585]

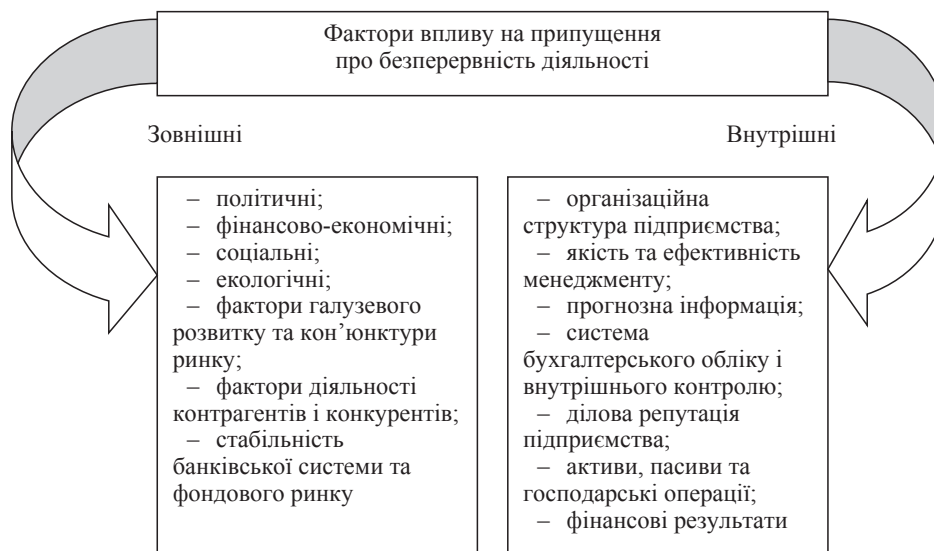


Рис. 2. Фактори, що впливають на припущення про безперервність діяльності

програма аудиту безперервності діяльності, де визначаються аудиторські процедури для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Аудитором визначаються моделі прогнозування діагностики безперервності, що будуть використовуватися в ході перевірки по суті.

На етапі перевірки по суті здійснюються формування інформаційної бази та проведення оцінки дотримання підприємством припущення безперервності діяльності, яка може виконуватися за допомогою експрес-діагностики та фундаментальної діагностики.

В ході аудиту безперервності діяльності аудитор повинен здійснити оцінювання оцінки управлінського персоналу припущення про безперервність діяльності підприємства.

Існують події або умови (фактори), які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів припущення про безперервність діяльності. Їх перелік не міститься у нормативних документах з бухгалтерського обліку, але надається у МСА 570 «Безперервність». Цей перелік на практиці може змінюватися та доповнюватися, оскільки наявність ознак одного або кількох прикладів не завжди означає, що існує суттєва невизначеність. МСА 570 поділяє такі фактори на фінансові, операційні та інші [4, с. 591–592].

Автори вважають, що з точки зору практики фактори впливу на припущення про безперервність діяльності можна класифікувати на зовнішні та внутрішні (рис. 2).

Застосування такої класифікації факторів впливу, на наш погляд, дає змогу управлінському персоналу детальніше провести оцінку безперервності діяльності. Аудиторам це дасть змогу якісно виконати обов'язкову аудиторську процедуру – оцінити оцінку управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Під час виконання цієї аудиторської процедури здійснюється допоміжний аналіз відповідей управлінського персоналу, наданих ним в анкеті стосовно припущення безперервності діяльності. Аудитор аналізує відповіді за кожним пунктом анкети, зіставляє їх з даними аудиторської перевірки з метою виявлення подій або умов, що можуть загрожувати припущенню безперервності діяльності підприємства.

Висновки за проведеними аудиторськими процедурами в ході аудиту безперервності діяльності на підставі отриманих

достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що оформлені у робочих документах, є підставою для узагальнення результатів перевірки та формування аудиторської думки на заключному етапі аудиту.

Слід зауважити, що весь процес аудиторської перевірки безперервності діяльності повинен супроводжуватися моніторингом, метою якого є забезпечення якості проведення аудиторських процедур аудитором (внутрішній контроль якості).

Висновки. В результаті теоретичного обґрунтування підходів до сутності безперервності діяльності визначено, що підприємство, яке функціонує на ринку, не ставить за мету самоліквідуватися або зменшити обсяги діяльності в найближчому майбутньому. Безперервність є постулатом сприйняття того, що підприємство спрямоване на продовження і розвиток своєї діяльності у майбутньому, ніяк її не обмежує.

Рівень впевненості користувачів у достовірності фінансової звітності залежить від обґрунтованості думки аудитора не лише про повноту та вірогідність відображення в ній активів, капіталу і зобов'язань, але й про наявність намірів, потреб, можливості ліквідації або суттєвого скорочення обсягів фінансово-господарської діяльності підприємства. Аудиторські процедури, що запропоновано використовувати на всіх етапах аудиту фінансової звітності, дадуть змогу отримати достатні та прийнятні аудиторські докази безперервності діяльності та забезпечать надання інформації про реальну життєздатність підприємства. Підтверджуючи відповідність складання фінансової звітності згідно з визначеною концептуальною основою, висновок аудитора підсилює довіру до неї та допомагає у прийнятті професійно обґрунтованих рішень широким колом користувачів.

Література:

1. Дмитренко І. Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств : [монографія] / І. Дмитренко, І. Белоусова. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2010. – 320 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2011 рік), редакція станом на 12 березня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
3. Концептуальна основа фінансової звітності : IASB; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 1 вересня 2010 року [Елек-

- тронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2014 року. Частина I ; пер. з англ. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. – 1018 с.
 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
 6. Словник української мови Академічний тлумачний словник (1970–1980) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/prgrupc>.
 7. Ушаков Д. Толковый словарь современного русского языка / Д. Ушаков – М. : Аделант, 2012. – 800 с.
 8. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка : Т. II / В. Даль. – М. : Русский язык, 1979. – 779 с.
 9. Философский словарь / под ред. И. Фролова. – 4-е изд. – М. : Политиздат, 1981. – 445 с.
 10. Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона (1890–1907) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ru.wikisource.org/wiki/ЭСБЕ/Принцип>.
 11. Ефремова Т. Новый толково-словообразовательный словарь русского языка / Т. Ефремова. – М. : Дрофа ; Русский язык, 2000. – 1233 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.efremova.info/word/printsip.html#.WJygcilqO8o>.
 12. Ожегов С. Словарь русского языка / С. Ожегов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ozhegov.com/words/7615.shtml>.
 13. Экономический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.moneyball.info/dictionary>.
 14. Герасимова Ю. Про принцип безперервності діяльності організацій / Ю. Герасимова // Міжнародний журнал прикладних і фундаментальних досліджень. – 2009. – № 6 – С. 53–55. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rae.ru/upfs/?section=show_article&article_id=249.
 15. Астахов В. Теория бухгалтерского учета : [учеб. пособ.] / В. Астахов. – 9-е изд. – М. ; Ростов-на-Дону : Издательский центр Март, 2005. – 576 с.
 16. Бычкова С. Бухгалтерский финансовый учет / С. Бычкова, Д. Бадаева. – М. : Эксмо, 2008. – 528 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.libros.am/book/read/id/296571/slug/bukhgalterskij-finansovyyj-uchet>.
 17. Булатов А. Экономика / А. Булатов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М., 2002. – 896 с.
 18. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 1683 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bukhgalterskiy_slovar.academic.ru/2924.
 19. Аудит. Конспект лекций / [В. Ерофеева, В. Пискунов, Т. Битюкова] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.be5.biz/ekonomika/aeva/05.htm#7>.
 20. Ефремова А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А. Ефремова. – М. : Вершина, 2006. – 208 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://jurisprudent.site/ucheta-buhgalterskogo-osnovyi/sebestoimost-upravlencheskogo-ucheta-zatrat.html>.
 21. Ковалев В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели : [учеб. пособие] / В. Ковалев. – М. : Проспект, КНОРУС, 2010. – 768 с.
 22. Ковалева О. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий : [учеб. пособ.] / О. Ковалева. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2000. – 512 с.
 23. Кутер М. Теория и принципы бухгалтерского учета : [учеб. пособие] / М. Кутер. – М. : Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.
 24. Николаева С. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету : в 2 т. / С. Николаева. – М. : Аналитика-Пресс, 2000– . Т. 2. – 2000. – 224 с.
 25. Палий В. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : [учебник] / В. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
 26. Терехова В. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности / В. Терехова. – СПб. : Питер, 2003. – 272 с.
 27. Фоменко В. Вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на безперервну діяльність підприємства / В. Фоменко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_1_191.pdf.
 28. Соколов Я. Основы теории бухгалтерского учета / Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
 29. Пятов М. Допущение непрерывности деятельности в практике бухгалтерского учета / М. Пятов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. – С. 87–92. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buh.ru/articles/documents/14454>.
 30. Терентьева Т. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм : дисс. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Т. Терентьева. – СПб., 2002. – 199 с.
- Мултановская Т.В., Горяева М.С. Непрерывность деятельности в аудите финансовой отчетности**
Аннотация. В статье рассмотрены теоретические подходы к определению понятия непрерывности деятельности как фундаментальной основы функционирования предприятия. Предложен перечень аудиторских процедур для получения достаточных и приемлемых доказательств непрерывности деятельности в ходе аудита финансовой отчетности. Предоставлена классификация факторов влияния на допущение непрерывности деятельности.
- Ключевые слова:** непрерывность деятельности, принцип, допущение, аудит непрерывности деятельности, внутренние и внешние факторы.
- Multanivska T.V., Horiaieva M.S. Going concern in the financial audit**
Summary. The paper considers the theoretical approaches to the definition of a going concern as a fundamental basis for the operation of an enterprise. There is proposed a list of audit procedures to obtain sufficient and appropriate evidences of the going concern in the course of financial audit. Given a classification of factors influencing the going concern assumption.
- Keywords:** going concern, principle, assumption, going concern audit, internal and external factors.