

**О.О. КНИШЕК\***

Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

**О.В. КОНОВАЛОВА\*\***

Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

**В.С. СИНЕЛЬНИК\*\*\***

Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

## Аудиторська оцінка безперервності діяльності підприємства

В умовах економічної кризи все більше зростає потреба у своєчасній та достовірній інформації про перспективи розвитку підприємств для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Аудиторська оцінка безперервності діяльності покликана підвищити якість інформації, що надається у фінансовій звітності, а також забезпечити зовнішніх і внутрішніх стейкхолдерів інформаційним ресурсом, в якому відображено незалежне професійне судження про діяльність суб'єкта господарювання на безперервній основі. Мета статті – розкрити сутність принципу «безперервності діяльності» в обліку та аудиті, обґрунтувати практичний інструментарій для проведення аудиторської оцінки дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності. Розкрито теоретичні положення щодо визначення понять «принцип безперервності» та «припущення безперервності діяльності». Охарактеризовано аналітичні процедури, що використовуються при аудиторській оцінці безперервності діяльності підприємства. Загальна характеристика аналітичних процедур, що наведена у дослідженні, може використовуватись на всіх етапах аудиту фінансової звітності. Наведено методіку проведення експрес-діагностики під час визначення факторів впливу на безперервність діяльності підприємства. Запропоновано змістовне наповнення тест-анкети для оцінки безперервності діяльності підприємства. Обґрунтовано критерії оцінки показників залежно від їх фактичного рівня для визначення можливості безперервної діяльності підприємства. Використовуючи рейтинг показників фінансового стану аудитор матиме змогу визначити клас підприємства та відповідно ризик банкрутства та взаємовідносин зацікавлених користувачів з даним підприємством. Розкрито вплив результатів оцінки дотримання принципу безперервності діяльності на думку аудитора.

**Ключові слова:** аудиторська оцінка, безперервність діяльності, принцип безперервності, аудит безперервності діяльності, аналітичні процедури, експрес-діагностика.

**DOI** [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4\(90\)-103-111](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4(90)-103-111)

**О.О. KNISHEK**

University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine

**О.В. KONOVALOVA**

University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine

**V.S. SYNELNYK**

University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine

## Audit of the Continuity of Enterprise Activity

In the conditions of the economic crisis, there is more and more growth in the need for reliable information about the prospects for the enterprise development for making economic decisions. The audit of the continuity of enterprise activity allows to improve the quality of information contained in the financial statements, as well as to provide all stakeholders with information resource, which contains an independent professional judgment of the auditor on the activities of the entity on a continuous basis. The purpose of the article is to reveal the essence of the going concern principle in accounting and audit and to substantiate practical tools for conducting an audit of the continuity of

\* **Книшек Оксана Олексіївна**, доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро), кандидат економічних наук, доцент. **ORCID 0000-0002-1463-582X**

\*\* **Конвалова Олена Володимирівна**, старший викладач кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро).

\*\*\* **Синельник Валентина Сергіївна**, магістрант спеціальності 071 «Облік і оподаткування» Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро).

*enterprise activity. The theoretical provisions on the definition of going concern principle and going concern assumption were disclosed. Analytical procedures used in the audit of the continuity of enterprise activity were characterized. The analytical procedures given in the study can be used at all stages of the audit of financial statements. The methods of carrying out express-diagnostics under the hour of finding out the factors of influence on the continuity of the enterprise activity was presented. The content of the test questionnaire for assessing the continuity of the enterprise activity was proposed. Criteria for assessing indicators depending on their actual level were substantiated to determine the possibility of continuous operation of an enterprise. Using the rating of indicators of the financial condition, the auditor will be able to determine the class of the enterprise and, accordingly, the risk of bankruptcy and the relationship of interested users with this enterprise. The influence of the assessing result of adhere to the going concern principle on the auditor's opinion was revealed.*

**Keywords:** *audit, business continuity, going concern principle, audit of the continuity of enterprise activity, analytical procedures, express diagnostics.*

**Постановка проблеми.** В умовах економічної кризи особливої уваги заслуговує питання довіри користувачів до фінансової звітності підприємства, адже бухгалтерська (фінансова) звітність є основним джерелом інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Відтак значення аудиту як інструменту захисту інтересів користувачів фінансової звітності в умовах високого ступеня економічної невизначеності полягає в оцінці перспектив функціонування підприємства, 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. Крім того, проведення такої оцінки надасть можливість виявити сильні та слабкі сторони господарської діяльності підприємства для прийняття найбільш раціональних управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сутність та ключові аспекти принципу безперервності діяльності в обліку і аудиті, питання аудиторської оцінки безперервності діяльності підприємства розглядали такі вчені як: Р. Адамс, І.М. Белоусова, С.М. Бичкова, М.А. Булатов, Л.Л. Гриценко, Ф.Л. Дефліз, П.О. Куцик, Дж.К. Лоббек, А.В. Озеран, О.А. Петрик, М.Л. Пятов, В.С. Рудницький, В.О. Фоменко, Е. Хендрікс, А.Д. Шеремет та ін.

С. Бичкова, А. Булатов, В. Фоменко визначають безперервність як принцип. Інші дослідники, такі як І. Белоусова, В. Терехова розглядають безперервність як припущення [5, с. 117].

Я.Я. Гринчишин пропонує вдосконалити визначення принципу безперервності у НП(С)БО з урахуванням вимог МСФЗ. Дослідник дає обґрунтування диференціації рівня розкриття інформації про суттєві ризики і невизначеності за типами підприємств [2].

Щодо застосування аудиторських процедур під час оцінки безперервності діяльності, то досить часто аналітичні процедури розглядають як метод аудиту, метод одержання аудиторських доказів або ототожнюють з аналізом фінансово-господарської діяльності підприємства. Думка Е.А. Аренса, Дж.К. Лоббека практично співпадає з трактуванням аналітичних процедур за МСА. Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженик, М.Б. Хірш додають, що крім фінансового аналізу, аналітичні процедури дають змогу провести обґрунтовану перевірку даних

бухгалтерського обліку. К.С. Сурніна зазначає, що аналітичні процедури використовуються для кількісної і вартісної оцінки інформації про факти господарської діяльності підприємства [6, с. 286].

Загальні підходи до оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності наводить у своїй роботі Н.А. Невдаха [8]. В публікації О.В. Балахонової запропоновано порядок аудиторських процедур під час проведення аудиторських перевірок [1].

Попри значну кількість публікацій, питання проведення аудиторської оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності і досі залишається маловивченим. Крім того, відсутність системного підходу до вибору методичного інструментарію для проведення аудиторської оцінки дотримання концепції безперервності діяльності підприємства свідчить про необхідність подальшого дослідження зазначеної проблеми.

**Мета статті** – розкрити сутність принципу «безперервності діяльності» в обліку та аудиті, обґрунтувати та розробити практичний інструментарій для проведення аудиторської оцінки дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У науковій літературі достатньо широко розглядаються питання сутності та змісту принципу безперервності діяльності в обліку та аудиті. Принцип безперервності є одним з фундаментальних принципів бухгалтерського обліку, але його не можна вважати лише методологічним принципом обліку. Метою аудиту є підтвердження або спростування достовірності показників, що подані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. При цьому інформація про дотримання припущення безперервності діяльності підприємства як об'єкта діагностування, що здійснюється для забезпечення відповідного якісного рівня аудиту фінансової звітності з погляду на потреби її користувачів відіграє не останню роль [5, с. 119].

Термін «принцип» має латинське походження та означає «твердження, яке сприймається як головне, важливе, суттєве, неодмінне або, принаймні, бажане». Тобто, принцип – це основа, на якій базується щонебудь, основний закон будь-якої точної науки. Припущення трактується як думка про можливість, здогадка, імовірність чогось, попереднє судження.

Розглядаючи питання безперервності діяльності підприємства у бухгалтерському обліку та аудиті, підходи «принцип» та «припущення» не суперечать одне одному, а доповнюють один одного [5, с. 117].

У бухгалтерському обліку відносно безперервності діяльності доречно зосереджуватися на принципі, тобто обов'язковому для виконання, що не припускає варіативності та зазначає єдиний можливий спосіб відображення фактів господарської діяльності. Щодо «припущення», то даний варіант є більш доречним для розгляду з позиції аудиту як попереднє судження, гіпотеза, що не підтверджене достатніми та прийнятними аудиторськими доказами [5, с. 117].

У законодавчих та нормативних джерелах відсутня єдина точка зору щодо визначення терміну безперервності діяльності підприємства як принципу чи припущення.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «принцип бухгалтерського обліку» – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [9].

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності», при складанні фінансової звітності управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал суб'єкта господарювання бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього – щонайменше за 12 місяців з кінця звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом [3].

Таким чином, за міжнародними стандартами припущення безперервності діяльності впливає на складання фінансової звітності, у той час як за НП(С)БО 1 – лише на оцінку активів і зобов'язань. Однак застосування принципу безперервності не передбачає лише оцінки активів і зобов'язань, які повинні пізніше бути відображені у певних статтях фінансової звітності. Крім оцінки відповідних об'єктів, МСБО 1 передбачено розкриття у фінансовій звітності інформації про суттєві невизначеності підприємства [2, с. 5].

Основні положення, рекомендації та аудиторські процедури щодо дій аудитора при проведенні аудиторської перевірки фінансових звітів, підготовлених на основі припущення про безперервність діяльності підприємства, визначені в МСА 570 «Безперервність», згідно з яким, припущення про «безперервність діяльності» підприємства є основним принципом при підготовці фінансових звітів. На підставі цього принципу підприємство розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у близькому майбутньому і немає наміру припинити діяльність (ліквідуватися) [11, с. 134].

Таким чином, систематизуючи викладену вище інформацію, можна сказати, що безперервно діючим вважається таке підприємство, яке 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.

Аудиторська оцінка безперервності діяльності повинна розпочинатися в момент одержання замови клієнта на проведення аудиту фінансової звітності через ознайомлення з його бізнесом та шляхом проведення аналітичних процедур, для чого збирається та використовується цілий масив інформації [7, с. 890].

Для ефективного виконання аудитором оцінки дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності, інформаційне забезпечення розподіляється на взаємопов'язані складові: облікову, аналітичну та законодавчо-нормативну інформацію.

Облікова частина інформаційного забезпечення є результатом пошуку, відбору, передачі, накопичення, класифікації та збереження даних. Аналітична складова являє собою сукупність методів обробки даних, які ведуть до одержання потрібних знань про об'єкти, що досліджуються. Законодавчо-нормативна складова залежить від сформованого нормативного забезпечення аудиторської фірми, змін законодавчої бази країни та галузевих особливостей діяльності підприємства-клієнта.

На сьогодні немає чітких нормативно-методичних рекомендацій та алгоритму оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності, тому аудитори можуть застосовувати різні методи, способи та технології обробки інформації, що забезпечить виконання вимог МСА 570.

Як правило, використовують дві групи методів аудиту: загальнонаукові та специфічні. Склад загальнонаукових методів становлять: аналіз, синтез, індукція та дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, системний аналіз. Щодо специфічних методів, то вирізняють наступні методи аудиту: спостереження, аналітичний огляд, запит, підтвердження, опитування, інспекція, аудиторські процедури, узагальнення.

Діяльність підприємства-клієнта, а також показники, що її характеризують можуть бути схильні до суттєвих змін, але всі такі зміни мають бути логічно та достатньо пояснені. Саме тому оцінка дотримання підприємством принципу безперервності діяльності є аналітичною проблемою та передбачає застосування аналітичних процедур, за допомогою яких є можливим виявлення областей потенційного ризику.

Загальна характеристика аудиторських процедур під час оцінки дотримання підприємством принципу безперервності зображена на рис. 1.

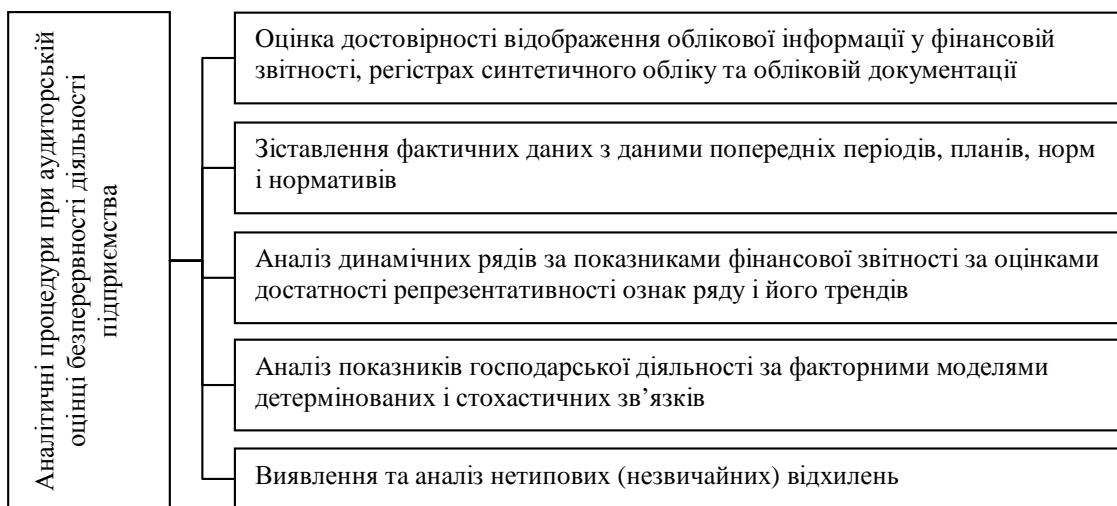


Рис. 1. Аналітичні процедури при аудиторській оцінці безперервності діяльності підприємства  
Джерело: складено авторами.

Застосування аналітичних процедур може вказати на такі аспекти діяльності підприємства, про які аудитор не було відомо і які зможуть допомогти оцінити ризики суттєвого викривлення, як того вимагає МСА 570 [6, с. 286].

На етапі предаудиту складається запит до управлінського персоналу про безперервність діяльності. Надсилаючи відповідь, управлінський персонал підприємства висловлює аудитору власну оцінку здатності установи безперервно продовжувати свою діяльність [5, с. 119]. На цьому етапі також здійснюється експрес-діагностика дотримання припущення безперервності. Сутність експрес-діагностики полягає в попередній систематизації груп факторів, зумовлюючих дотримання припущення безперервності і оцінку масштабу їх впливу.

Фактори впливу на припущення про безперервність діяльності класифікують на зовнішні і

внутрішні. Аналіз внутрішніх факторів здійснюється через діагностування: організаційної і виробничої структури підприємства і його зв'язків з дочірніми організаціями; якості менеджменту і ефективності управління; системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; ділової репутації підприємства; активів, пасивів та фінансово-господарських операцій підприємства; фінансових результатів підприємства; подій після звітної дати. Зовнішні фактори аналізуються через визначення впливу: політичних, фінансово-економічних, соціальних, екологічних факторів, факторів галузевого розвитку, кон'юнктури ринку, діяльності контрагентів і конкурентів тощо.

Перелік факторів, а також методи та прийоми за допомогою яких визначається оцінка їх впливу під час експрес-діагностики безперервності діяльності підприємства зображені в табл. 1.

Таблиця 1

**Методика проведення експрес-діагностики під час визначення факторів впливу на безперервність діяльності**

Фактори	Джерела аудиторських доказів	Методи, прийоми, процедури
1	2	3
Внутрішні фактори		
Строкові позики, термін погашення яких наближається, але відсутня перспектива щодо погашення або подовження терміну позики	Кредитні договори, договори позики, додаткові угоди до них, платіжні доручення, плани (бюджети, прогнози) підприємства, листування з кредитними організаціями	Запит, опитування, формальний огляд документів, логічне осмислення змісту операцій, складання таблиці руху по кредитах і позиках, інше
Перехід від кредитних операцій до операцій оплати за «фактом постачання»	Договори поставки, купівлі-продажу, договори підряду з постачальниками і покупцями, додаткові угоди до них	Запити, аналітичні процедури, зустрічна звірка, аналіз змін по контрагентах
Заборгованість по виплаті дивідендів або припинення їх виплати	Статутні документи, протоколи засідань	Опитування, аналіз протоколів засідань органів управління, таблиця руху елементів капіталу
Відсутність здатності фінансування розвитку діяльності або здійснювати інші інвестиції	Бухгалтерська (фінансова) звітність, плани (бюджети, прогнози) підприємства	Аналіз структури доходів та витрат з метою визначення ефективності діяльності; аналіз руху грошових потоків та визначення динаміки і тенденції отримання грошових коштів у майбутньому та інші

1	2	3
Від'ємні грошові потоки від операційної діяльності; негативні значення ключових фінансових коефіцієнтів; значні операційні збитки	Бухгалтерська (фінансова) звітність	Систематизація, порівняння, розробка системи показників, аналітичні процедури (перевірка правомірності відображення в обліку доходів та витрат; оцінка правильності та доцільності класифікації грошових потоків в розрізі видів діяльності; перевірка правильності визначення чистого руху грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності тощо)
Заборгованість по виплаті дивідендів або припинення їх виплати	Статутні документи, протоколи засідань	Опитування, аналіз протоколів засідань органів управління, таблиця руху елементів капіталу
Звільнення основного персоналу без належної заміни	Кадрові документи, інформація щодо порушень трудової дисципліни	Запити, опитування, анкетування, аналіз оцінки керівництва, інспектування
Внесення змін до законодавства	Відомості із ЗМІ, плани	Оцінка дотримання законодавства, запити
<b>Зовнішні фактори</b>		
Кризовий стан економіки, інфляція, зміна кон'юнктури ринку, інші фактори	Звіти Міністерства фінансів України, відомості із ЗМІ.	Співставлення, порівняння, опитування, анкетування, групування, будування аналітичних таблиць, аналітичних коефіцієнтів; зустрічна перевірка, формальний огляд документів, логічне осмислення змісту операції, експертна оцінка
Зовнішньоекономічна політика держави, розрив економічних зв'язків, зміна умов експорту й імпорту	Міжнародні договори, постанови Кабінету Міністрів України	
Чисельність, склад народонаселення, рівень добробуту, обсяг працездатного населення та інше	Офіційні державні статистичні дані	
Форс-мажорні та інші фактори	Відомості із ЗМІ, статистичні спостереження	

Джерело: складено авторами.

Повний перелік даних подій наведено в МСА 570, проте, варто зазначити, що наявність одного або кількох пунктів прикладів не завжди означає, що існує суттєва невизначеність [4, с. 614].

Отже, серед усіх чинників, які можуть спричинити погіршення фінансового стану, аудиторів слід виділити головні фактори впливу і для цих факторів розробити індикатори або джерела отримання аудиторських доказів щодо їх підтвердження [8].

Дієвим зособом для відстеження масштабу впливу факторів є заповнення аудитором тест-анкети діагностування безперервності діяльності підприємства (табл. 2).

Поданий варіант тест-анкети може бути видозмінений та доповнений іншими питаннями в залежності від професійного досвіду аудитора. Просталяючи відмітки «+» – аудитор робить висновок, що на безперервність діяльності підприємства не впливають ті, чи інші події, а позначка «-» означатиме загрозу безперервності діяльності.

На етапі планування аналізуються: основні положення договорів об'єкта перевірки, зміни у

нормативних документах з бухгалтерського обліку й оподаткування; відхилення показників діяльності підприємства. На даному етапі аудитором розробляється стратегія та план аудиту [5, с. 119].

Одним з видів аналітичних процедур, які застосовуються на етапі перевірки по суті, є аналіз аудитором оцінки управлінського персоналу припущення про безперервність діяльності. На даному етапі аудитор має провести горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати; 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) та інші [5, с. 119].

Під час даного етапу аудитор має зробити запит до управлінського персоналу про події або умови, що виникли після періоду оцінки та які можуть поставити під сумнів безперервність діяльності підприємства. Якщо такі події або умови мають місце, можуть бути застосовані додаткові аналітичні процедури [6, с. 290].

## Тест-анкета для оцінки безперервності діяльності підприємства

№ п/п	Зміст питання або об'єкта дослідження	Відповідь або результат перевірки	Висновок або думка аудитора
1	2	3	4
1	Чи є достатнім розмір грошового потоку для обслуговування зобов'язань підприємства?	Так	+
2	Чи здійснюється на підприємстві зіставлення планових показників з фактичними?	Так	+
3	Яка динаміка простежується серед абсолютних та відносних показників фінансової стійкості?	Значення відповідають середньогалузевим	+
4	Чи має підприємство нерозподілений прибуток з минулих років?	Так	+
5	Чи існує морально застаріле обладнання; обладнання яке не використовується?	Ні; обладнання, яке не задіяне безпосередньо у виробництві здається в оренду	+
6	Який рівень зносу основних засобів?	Високий	-
7	Чи є достатньою величина власного капіталу підприємства для покриття всіх зобов'язань?	Так	+
8	Чи своєчасно підприємство розраховується за своїми зобов'язаннями?	Так	+
9	Який рівень показників рентабельності має підприємство?	Всі показники рентабельності знаходяться в нормативних межах та відповідають середньогалузевим	+
10	Чи є продукція підприємства конкурентоспроможною?	Так, попит на продукцію збільшується	+
11	Чи є підприємство кредитоспроможним?	Для підприємства є доступними фінансові ресурси	+
12	Чи не перебуває майно підприємства під заставою?	Ні	+
13	Чи не має на меті підприємство скоротити обсяг своєї діяльності?	Ні	+
14	Чи не залежить підприємство від незначної кількості постачальників?	Ні	+
15	Чи існують альтернативні джерела постачання одних і тих самих матеріалів?	Так	+
16	Чи мають місце масові звільнення працівників або соціальні конфлікти?	Ні	+
17	Чи часто змінювалось керівництво підприємства і з яких причин?	Ні	+

Джерело: розроблено авторами.

На етапі перевірок по суті аудитор проводить оцінку дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. Методологічним забезпеченням при цьому можуть бути моделі передбачення банкрутства. Так, наприклад, досить широкоживаними є багатофакторні моделі Альтмана, Таффлера, Бівера, О. Терещенка та ін [5, с. 119].

На нашу думку, досить важливе місце під час оцінки аудитором безперервності діяльності підприємства відіграє аналіз його фінансового стану. Поняття «аудит безперервності діяльності» та «аналіз фінансового стану» тісно пов'язані між собою, проте не є ідентичними. Такий аналіз є лише однією зі складових, на основі якої приймається рішення щодо здатності підприємства безперервно здійснювати свою діяльність в найближчому майбутньому.

Наприклад, за допомогою вже розрахованих показників фінансового стану є можливим визначення класу підприємства, де:

1-й клас (100 – 94 бали) – відмінний фінансовий стан; ризик практично відсутній;

2-й клас (93 – 85 бали) – добрий фінансовий стан; існує незначний рівень ризику взаємовідносин партнерів з даним підприємством;

3-й клас (84 – 52 бали) – задовільний фінансовий стан; ризик взаємовідносин партнерів з суб'єктом господарювання значний;

4-й клас (51 – 21 бали) – фінансовий стан близький до банкрутства; ризик взаємовідносин партнерів з даним підприємством досить великий;

5-й клас (20 – 0 балів) – незадовільний фінансовий стан, підприємство може бути визнано банкрутом; взаємовідносини партнерів з підприємством недоцільні.

Критерії оцінки показників в залежності від їх фактичного рівня показані в таблиці 3.

## Критерії оцінки показників залежно від їх фактичного рівня для визначення можливості безперервної діяльності підприємства

Показники фінансового стану	Формула розрахунку	Рейтинг показників, бал	Критерії оцінки показників залежно від їх фактичного рівня, бал		Умови зниження критеріїв
			вищий	нижчий	
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\Phi.1 (p.1160 + p.1165) : \Phi.1 p.1695$	20,0	0,5 і вище – 20 б	менше 0,1 – 0 б	За кожну 0,1 пункту зниження порівняно з 0,5 знімається 4 б
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\Phi.1 (p. 1195 - p. 1100) : \Phi.1 p. 1695$	18,0	1,5 і вище – 18 б	менше 0,1 – 0 б	За кожну 0,1 пункту зниження порівняно з 1,5 знімаються 3 б
Коефіцієнт покриття	$\Phi.1 p. 1195 : \Phi.1 p. 1695$	16,5	2,0 і вище – 16,5 б	менше 0,1 – 0 б	За кожну 0,1 пункту зниження порівняно з 2,0 знімаються 1,5 б
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\Phi.1 (p.1195 - p.1695) : \Phi.1 p.1195$	15,0	0,5 і вище – 15 б	менше 0,1 – 0 б	За кожну 0,1 пункту зниження порівняно з 0,5 знімаються 3 б
Коефіцієнт автономії	$\Phi.1 p.1495 : \Phi.1 p.1900$	17,0	0,6 і вище – 17 б	менше 0,4 – 0 б	За кожну 0,01 пункту зниження порівняно з 0,6 знімаються 0,8 б
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\Phi.1 (p.1195 - p.1695) : \Phi.1 p.1495$	13,5	0,5 і вище – 13,5 б	менше 0,1 – 0 б	За кожну 0,1 пункту зниження порівняно з 1,0 знімаються 2,5 б
РАЗОМ	-	100	100	0	-

Джерело: розроблено авторами.

Отже, використовуючи рейтинг показників фінансового стану аудитор матиме змогу визначити клас підприємства та відповідно ризик банкрутства та взаємовідносин зацікавлених користувачів з даним підприємством.

На заключному етапі аудиту за результатами аналітичних процедур аудитор формує висновок щодо припущення безперервності діяльності підприємства. Якщо підприємство дотримується принципу безперервності діяльності та в процесі проведення аудиторської оцінки безперервності діяльності не встановлено наявності суттєвої невизначеності, яка пов'язана з умовами та подіями, що окремо або в сукупності обумовлюють значний сумнів в здатності підприємства, яке перевіряється, продовжувати свою діяльність на безперервній основі, то аудитор видає немодифікований звіт.

В тому випадку, якщо в бухгалтерській (фінансовій звітності) адекватно розкрита інформація про суттєву невизначеність, аудитор повинен висловити немодифіковану думку та звіт аудитора повинен містити окремий розділ під заголовком «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності» для того [4, с. 612].

Якщо інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності, то в такому разі аудитор повинен:

- висловити думку із застереженням або негативну думку;
- у розділі «Основа для думки із застереженням

(негативної думки)» звіту аудитора зазначити, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі і що фінансова звітність не розкриває належно інформацію про це питання.

Відповідно до МСА 570 якщо фінансова звітність підприємства складена з використанням припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, але, за професійним судженням аудитора, використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку в фінансовій звітності не є прийнятним, то аудитор має висловити негативну думку, незалежно від того, чи містить або не містить фінансова звітність розкриття інформації про неприйнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність як основи бухгалтерського обліку [4, с. 612].

Згідно з МСА 705 аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим [4, с. 832].

Вплив результатів оцінки дотримання принципу безперервності діяльності на думку аудитора зображено на рис. 2.



Рис. 2. Вплив результатів оцінки дотримання принципу безперервності діяльності на думку аудитора  
Джерело: складено авторами.

Отже, за умови невиявлення суттєвого викривлення в бухгалтерській (фінансовій) звітності у клієнта, аудитор може видати немодифікований аудиторський звіт, якщо:

- управлінський персонал склав завідомо неправдивий, але вельми правдоподібний план на майбутні періоди;

- в організації не відображаються факти господарського життя, несприятливо позначаються на показниках фінансового стану, або «уявні» і «удавані» факти господарського життя, що покращують фінансову стан, причому існують можливості для вуалювання даних процесів;

- управлінський персонал навмисно ігнорує або лояльно відноситься до питань виробничого характеру, оцінки та управління бізнес-ризиками.

Якщо під час аудиту не було виявлено невизначеностей, які впливають або можуть впливати на здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність, то аудитор не наводить вказівки на будь-який сумнів, що виник при проведенні аудиту цієї звітності суб'єкта господарювання [1, с. 18].

**Висновки.** Принцип безперервності діяльності є базовим принципом бухгалтерського обліку. Безперервність є постулатом сприйняття того, що підприємство спрямоване на продовження і розвиток своєї діяльності у майбутньому та ніяк її не обмежує.

Аудиторська оцінка безперервності діяльності розпочинається на етапі передаудиту та триває до моменту формування незалежної думки аудиту. Методичним інструментарієм при цьому виступають аналітичні процедури, адже вони націлені на оцінку достовірності інформації, що містяться у фінансових звітах і поясненнях до них.

Загальна характеристика аналітичних процедур, що запропонована у дослідженні може використовуватись на всіх етапах аудиту фінансової звітності. Важливу роль під час оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності відіграє експрес-діагностика, оскільки з її допомогою аналізується вплив подій та обставин, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо дотримання принципу безперервності діяльності.

Таким чином, аудиторська оцінка безперервності діяльності підприємства є основним засобом для визначення перспективи функціонування суб'єкта господарювання і своєчасного інформування зацікавлених осіб про наявні ризики, які здатні впливати на фінансовий стан суб'єктів господарювання.

#### 4 Список використаних джерел

1. Балахонова О. В. Удосконалення аудиторської оцінки фінансового стану підприємства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2014. Вип. 2(1). С. 12-19.

2. Гринчишин Я. Я. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит. Сер. Облік: теорія і практика*. 2013. Вип. 11. С. 3-8.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

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. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 23(2). С. 116-122.

6. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Застосування аналітичних процедур в аудиті безперервності діяльності. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Сер. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2017. Вип. 2. С. 285-291.

7. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту безперервності діяльності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 16. С. 889-893.

8. Невдаха Н. А. Загальні підходи до оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/3492>

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

10. Щербакова Н. А. Методика оцінювання аудитором безперервності діяльності суб'єкта господарювання. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (27 листопада 2017 р.)*. Чернігів: ЧНТУ, 2017. С. 134-136.

#### 4 References

1. Balakhonova, O. V. (2014). Improving the audit assessment of the financial condition of the enterprise. *Market economy: modern theory and practice of management*, (2(1)), 12-19.

2. Grinchishin, Y. Y. (2013). The principle of continuity in Ukraine: comparison with international

standards. *Accounting and auditing. Serija: Accounting: theory and practice*, (11), 3-8.

3. IAS 1 Submission of financial statements (2012). Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

4. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. (2015). Part I; translation from English. Kyiv: International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine.

5. Multanivska, T. V., Gorjajeva, M. S. (2017). Continuity of activity in the audit of financial statements. *Scientific Bulletin of the International Humanities University. Serija: Economics and management*, (23(2)), 116-122.

6. Multanivska, T. V., Gorjajeva, M. S. (2017). Application of analytical procedures in business continuity audit. *Eastern Europe: Economy, Business and Government. Serija: Accounting, analysis and audit*, (2), 285-291.

7. Multanivska, T. V., Gorjajeva, M. S. (2017). Information and analytical support of business continuity audit. *Global and national economic problems*, (16), 889-893.

8. Nevdaha, N. A. (2006). General approaches to the assessment of enterprise compliance with the principle of business continuity. *Scientific works of Kirovohrad National Technical University*. Retrieved from <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/3492>

9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). National Accounting Standard 1 "General Requirements for Financial Statements". Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

10. Cherbakova, N. A. (2017). The method of assessment by the auditor of the continuity of the business entity (pp. 134-136). *Accounting, taxation, analysis and audit: current status, problems and prospects of development: Proceedings of the III International Scientific and Practical Conference (November 27, 2017)*. Chernihiv: ChNTU.