

*К.е.н., доцент Сахно Л.А.
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Таврійський державний агротехнологічний
університет імені Дмитра Моторного
м. Мелітополь
E-mail: sakhnolyudmila5@gmail.com*

ОСОБЛИВОСТІ САНАЦІЙНОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Одним з засобів подолання платіжної кризи та запобігання банкрутству підприємства є санація. Термін «санація» походить від латинського «sanare» і перекладається як оздоровлення або видужання. Іноземне походження терміну «санація», невеликий термін практичного застосування в Україні, а також неоднозначність, складність та комплексність процесу обумовили значні розбіжності у трактуванні її змісту.

Санаційний аудит є найважливішою складовою процедури санації і полягає у перевірці повноти, достовірності та ефективності поданої санаційної концепції. Такий різновид аудиту є окремим напрямком діяльності аудиторських фірм і полягає у перевірці повноти, достовірності та ефективності поданої санаційної концепції. Він має свої особливості як щодо методів, так і щодо об'єктів та цілей проведення і відіграє вирішальну роль у мобілізації підприємством фінансових ресурсів. Характерною рисою санаційного аудиту є те, що він проводиться на підприємствах, які перебувають у фінансовій кризі. Метою санаційного аудиту є формування незалежного судження аудитора про наявність чи відсутність санаційної спроможності суб'єкта господарювання, дієвість і очікувану ефективність запланованих санаційних заходів.

Наукові аспекти теоретичного й організаційно- методичного забезпечення аудиту висвітлені в працях вітчизняних і зарубіжних вчених: Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білухи, Г.М. Давидова, Л.П. Кулаковської, Н. В. Москаль, Ю.В. Пічі, І.І. Пилипенка, О.А. Петрик, С. Рудницького, В.В. Сопка, Б.Ф. Усача,

А.Д. Шеремета, Р. Адамса та ін. Проте у цих працях не відображено особливості санаційного аудиту.

Санаційний аудит є специфічним видом аудиторських послуг, що надається суб'єктам господарювання у кризовому стані для підтвердження доречності та ефективності розробленого плану санації перед початком його впровадження. Порядок проведення санаційного аудиту регламентується законодавством про аудиторську діяльність, зокрема, Міжнародними стандартами аудиту.

Чинним законодавством України передбачені випадки коли санаційний аудит потрібно проводити обов'язково. Обов'язковим є проведення санаційного аудиту в разі фінансової санації наступних підприємств-боржників:

а) акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ та організацій, які повністю утримуються за рахунок державного бюджету – для підтвердження достовірності та повноти річної та консолідованої фінансової звітності;

б) засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників для перевірки фінансового стану;

в) емітентів цінних паперів – при отриманні (оновленні) ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів і в разі його реорганізації;

г) у формі господарського товариства на вимогу суб'єкта управління – учасника товариства, який володіє більше 10% голосів у статутному капіталі;

д) при наявності державної частки в статутному капіталі підприємства-боржника;

Також санаційний аудит підприємства-боржника може бути проведено за рішенням:

а) господарського суду про призначення експертизи у вигляді аудиторської перевірки;

б) органів управління боржника про проведення незалежного аудиту фінансово-господарської діяльності керівництва, структурних підрозділів і т.д;

в) керуючого санацією (арбітражного керуючого) для аналізу платоспроможності підприємства.

Предмет санаційного аудиту – це план санації. До основних критеріїв його оцінки можна віднести ефективність та досяжність. На нашу думку, план санації є ефективним, якщо його виконання призведе до отримання очікуваного ефекту у прийнятному діапазоні (очікуваний рівень ліквідності, платоспроможності, рентабельності, конкурентоздатності) при запланованих затратах ресурсів. Головною метою фінансової санації є мобілізація фінансових ресурсів для:

1. Відновлення (поліпшення) платоспроможності та ліквідності.

2. Формування фінансового капіталу для проведення санаційних заходів виробничо-технічного характеру.

Основні напрями санаційного аудиту:

1. Перевірка припущень управлінського персоналу, на яких побудована санаційна концепція. Аудитор повинен з'ясувати та підтвердити чи спростувати припущення керівництва щодо оцінки фінансового стану підприємства, наявності внутрішніх резервів подолання фінансової кризи, ефективності управління та контролю, можливості залучення зовнішніх джерел фінансування санації.

2. Оцінка якості підготовки плану санації на основі припущень. Аудитор повинен дослідити порядок розробки плану санації, оцінити компетентність осіб, що розробляли санаційні заходи, доречність застосовуваних ними методик, повноту та достовірність інформації, яку брали до уваги ці особи, врахування припущень управлінського персоналу, точність розрахунків та оцінки термінів виконання санаційних заходів.

3. Оцінка форми та змісту плану санації. Аудитор повинен розглянути чи містить план санації зрозумілий опис усіх суттєвих обставин та припущень, чи

дохідливо та деталізовано описані санаційні заходи, чи є несуттєва або недоречна інформація. План санації — офіційний документ, який узгоджується та затверджується усіма учасниками санації. Його форма і зміст можуть бути різними, залежно від обставин, проте аудитор має перевірити дотримання законодавчих вимог щодо його структури. Основна частина плану санації повинна містити: загальну характеристику підприємства та його діяльності; результати діагностики кризового стану; план заходів з відновлення платоспроможності; прогноз наслідків впровадження цих заходів; порядок внесення змін та інші додаткові умови.

4. Перевірка відповідності плану санації нормативно - правовим вимогам. Якщо план санації складено під час судової процедури банкрутства, аудитор повинен перевірити дотримання вимог законодавства про банкрутство (щодо черговості задоволення вимог кредиторів, участі арбітражного керуючого, обмежень тривалості процедури санації та ін.). В іншому випадку аудитор має підтвердити законність запланованих санаційних заходів. Аудитор має розглянути ступінь достовірності фінансової інформації суб'єкта господарювання, на основі якої було зроблено прогнози, чи була ця інформація перевірена (або оглянута) аудитором. Якщо аудиторський звіт щодо такої інформації був модифікований або аудит не здійснювався, аудитор повинен розглянути ці супутні чинники та їх вплив на перевірку прогнозованої інформації [2].

Москаль Н.В. пропонує виділити вісім основних етапів санаційного аудиту:

1. Ознайомлення з підприємством, його економічними характеристиками, фінансовим станом та санаційною концепцією.

2. Визначення та узгодження умов надання аудиторських послуг (предмету аудиту, обсягу робіт, рівня ризику, змісту аудиторського звіту, суми оплати).

3. Експрес-оцінка достовірності бухгалтерського обліку та надійності системи внутрішнього контролю.

4. Аналіз фінансово-господарської діяльності, причин та характеру кризового стану.

5. Розробка плану та програми санаційного аудиту.
6. Оцінка санаційної спроможності.
7. Оцінка достовірності та ефективності плану санації.
8. Узагальнення результатів аудиту, формування та подання звіту.

Для проведення оцінки санаційної спроможності підприємства необхідно виконати наступні завдання:

- проаналізувати зовнішнє середовище підприємства;
- проаналізувати позиції на ринку та можливості збільшення обсягів реалізації;
- проаналізувати конкурентні переваги;
- оцінити можливості залучення зовнішніх інвестицій;
- оцінити стратегію фінансової санації;
- оцінити заплановані санаційні заходи [3, с. 92].

Міжнародні стандарти аудиту визначають усі суттєві аспекти методики й організації проведення аудиту, його документального оформлення та контролю якості аудиторських послуг. Поняття «санаційний аудит» у Міжнародних стандартах аудиту не застосовується, проте, дослідивши принципи класифікації аудиторських послуг, санаційний аудит доцільно віднести до завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, для яких характерний обмежений рівень впевненості [4]. Особливої уваги заслуговує Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність», який визначає дії аудитора щодо прогнозування та оцінки здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність [4]. Положення цього стандарту можуть бути застосовані для оцінки дієвості санаційних заходів.

З метою отримання об'єктивної картини фактичного стану підприємства та перспектив його розвитку, у практиці санаційного аудиту досить часто використовується так званий СОФТ-аналіз (SOFT-analysis): аналіз сильних (Strength) та слабких (Failure) місць, а також наявних шансів (Opportunity) та ризиків (Threat). В економічній літературі СОФТ-аналіз має ще й іншу назву - СВОТ-аналіз (SWOT-analysis).

В рамках проведення фінансового аналізу розглядається група показників

ділової активності, до яких відносяться: оборотність поточних активів, оборотність коштів у розрахунках, оборотність запасів ТМЦ, оборотність основного капіталу, а також група показників прибутковості: рентабельність власного капіталу, рентабельність інвестицій, рентабельність реалізованої продукції та ін. Тенденція до зниження розглянутих аналітичних показників є попередженням для потенційних інвесторів, санаторів, кредиторів про недоцільність партнерства з таким підприємством, а для аудитора - підтвердженням необхідності проведення комплексу оздоровчих заходів.

Остаточний висновок можливий у трьох варіантах.

1. Однозначно стверджується, що концепція санації відбиває реальний стан справ і підприємство є санаційно спроможним.
2. Зазначається, що план санації можна реалізувати, виконавши певні рекомендації, зроблені під час санаційного аудиту.
3. План санації визнається нереальним, а сама санація - неможливою.

Розробка плану санації не є безпосереднім завданням санаційного аудиту. Підготовкою санаційної концепції займаються або внутрішні аналітичні служби підприємства, або сторонні особи: консалтингові фірми, професійні керуючі санацією тощо, хоч у деяких випадках аудитори беруть активну участь у розробці плану санації. Санаційний аудит не слід ідентифікувати з причинно-наслідковим аналізом фінансового стану підприємства, який здійснюється під час розробки плану санації і є складовою частиною класичної моделі санації. Без огляду на те, що в обох випадках використовуються ті самі методи аналізу, а також на схожість цілей, між причинно-наслідковим аналізом та санаційним аудитом існує принципова різниця: у першому випадку - це складова частина процесу розробки плану санації, у другому - це перевірка достовірності та реальності відображених в плані санації даних.

Завершується аудит загальною оцінкою санаційної спроможності підприємства та прийняттям остаточного рішення про доцільність санації чи ліквідації суб'єкта господарювання, які фіксуються в акті аудиторської перевірки. Потім розробляються відповідні пропозиції. Якщо виробничий

потенціал підприємства зруйновано, структура балансу незадовільна, ринки збуту продукції втрачено, стратегія розвитку підприємства відсутня, концепція санації недосконала, впливає висновок про санаційної нездатності підприємства і доцільності його ліквідації.

Якщо ж санаційний аудит показав, що підприємство має реальну можливість відновлення платоспроможності, не втратило ринки збуту, має розвинений менеджмент і реальні можливості залучення фінансових ресурсів зовнішнього санатора, найбільш вірогідний висновок про можливість проведення санації, після чого обґрунтовується оцінка санаційної концепції та заходів, спрямованих на її реалізацію.

Санаційний аудит є одним з інструментів зниження до певної межі інформаційного ризику для кредиторів та інвесторів, які мають намір взяти участь у фінансовій санації підприємства. Мета санації вважається досягнутою, якщо за рахунок зовнішніх та внутрішніх фінансових джерел проведення організаційних та виробничо-технологічних вдосконалень вдалося вивести підприємство з кризи та досягнути його рентабельності та конкурентоспроможності в довгостроковому періоді існування. Підприємства, що знаходяться у фінансовій кризі, є особливим об'єктом аудиту, оскільки вони характеризуються ризиком припинення діяльності та специфічними інформаційними потребами користувачів аудиту. Відсутність достатнього теоретичного та організаційно-методичного забезпечення аудиту кризових підприємств негативно впливає на якість його проведення на практиці.

Сьогодні санаційний аудит декларують як обов'язковий елемент у провадженні справи про банкрутство, проте, ми вважаємо, що він міг би дати кращі результати і дозволив би не допустити поглиблення кризи, якби його проводили періодично.

Список використаних джерел

1. Про банкрутство підприємств: Закон України від 14.05.92 р. № 31/95 ВР // Відомості Верховної Ради. - 1995. - № 14.

2. Санаційний аудит та порядок його проведення/ URL: https://pidruchniki.com/1854051655460/finansi/sanatsiyniy_audit_poryadok_yogo_provedennya (дата звернення 02.03.2020).
3. Москаль Н.В. Етапи та порядок проведення санаційного аудиту// Економіка та держава/ - №8, 2015 - с. 90-93.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення 03.03.2020).

*К.е.н., доцент Сиротюк Г.В.
доцент кафедри економіки,
к.е.н. Янковська К.С.
старший викладач кафедри обліку та оподаткування,
Львівський національний аграрний університет
м. Львів
E-mail: annasyr@ukr.net*

ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Важливим питанням на шляху до європейської інтеграції економіки України є вдосконалення аудиторської діяльності, що полягає у зміні її організаційних та методологічних основ відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту та законодавства Європейського Союзу. Об'єктивна аудиторська оцінка фінансової звітності суб'єктів господарювання дозволить користувачам цієї звітності приймати відповідні управлінські рішення. Тому аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суб'єктами господарювання і суспільством загалом, а держава – встановлювати