

Н. В. Москаль,  
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський національний університет імені Івана Франка

## ПРОВЕДЕННЯ САНАЦІЙНОГО АУДИТУ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

N. Moskal,  
PhD in Economics, Associate Professor of Department of Accounting and Auditing, Lviv National Ivan Franko University

IMPLEMENTATION THE AUDIT OF SANATION ACCORDING TO HANDBOOK  
OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE,  
AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS

**Метою статті є дослідження положень Міжнародних стандартів аудиту, що регулюють порядок здійснення санаційного аудиту, та розробка рекомендацій щодо їх застосування на усіх етапах аудиторського процесу. У статті запропоновано рекомендації щодо застосування МСЗНВ 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" та МСЗНВ 3400 "Перевірка прогностичної фінансової інформації". Застосовуючи ці положення до санаційного аудиту можна, сформулювати його основні аспекти: 1) якщо до розробки плану санації був залучений аудитор, то він не може здійснювати санаційний аудит цього плану; 2) предметом санаційного аудиту є план санації, до критеріїв його оцінки можна віднести ефективність та досяжність; 3) основні напрями санаційного аудиту — перевірка припущень управлінського персоналу, на яких побудована санаційна концепція, оцінка якості підготовки плану санації, оцінка форми та змісту плану санації, перевірка його відповідності нормативно-правовим вимогам; 4) аудитор повинен запланувати необхідний обсяг процедур для зменшення ризику недостовірності фінансової інформації; 5) звіт за результатами санаційного аудиту повинен містити думку аудитора у позитивній формі при досягненні достатньої впевненості, а при обмеженій впевненості думка висловлюється у негативній формі.**

**The purpose of this article is research the thesis of International Auditing Standards, which regulate the procedure for the audit of sanitation, and the development of recommendations for their use in all phases of the audit process. The article offers recommendations for application the ISAE 3000 "Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information" and ISAE 3400 "The examination of prospective financial information". We have applied these regulations to audit of sanitation and formed its main aspects: 1) if the auditor was involved in the development the plan of sanitation, he can not perform the audit of sanitation of this plan; 2) the object of audit of sanitation is the plan of sanitation, the standards of its evaluation is the efficiency and attainability; 3) main directions of audit of sanitation is: the test management's assumptions, that are built the concept of sanitation; assessment the quality of development the plan of sanitation; evaluation the form and content of plan of sanitation; checking its compliance with the regulatory requirements; 4) the auditor should schedule the necessary content of procedures to reduce the risk of uncertainty financial information; 5) the report of audit of sanitation should include the auditor's opinion in a positive form, if auditor achieved reasonable assurance, but if there is limited assurance, auditor expresses an opinion in a negative form.**

*Ключові слова: санаційний аудит, Міжнародні стандарти аудиту, план санації, звіт за результатами санаційного аудиту, процес аудиту, аудиторські процедури.*

*Key words: audit of sanitation, International Auditing Standards, plan of sanitation, report of audit of sanitation, process of audit, audit procedures.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Санаційний аудит — специфічний вид аудиторських послуг, що надається суб'єктам господарювання у кри-

зовому стані для підтвердження доречності та ефективності розробленого плану санації перед початком його впровадження. Результати санаційного аудиту повинні

бути оформлені офіційним звітом незалежного аудитора та надані зацікавленим у санації користувачам (інвесторам, кредиторам, власникам, судовим органам у випадку процедури банкрутства). Таким чином, якщо розглянути класифікацію аудиторських послуг, санаційний аудит можна охарактеризувати як зовнішній та обов'язковий (на вимогу суду), а отже, його проведення регламентується законодавством про аудиторську діяльність, зокрема, Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі — Міжнародні стандарти аудиту). Порядок застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні, особливо до специфічних видів аудиторських послуг, на нашу думку, вимагає наукового дослідження.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значна частина наукових розробок з питань санаційного аудиту міститься у працях з антикризового управління, управління фінансовою санацією та процедурою банкрутства, їх авторами є А.М. Поддєрьогін, О.О. Терещенко, С.Я. Салига, М.К. Колісник, В.Г. Борнос, Т.М. Білоконь, А.І. Белова, Т.А. Говорушко та ін. У цих працях основна увага зосереджена на дослідженні ефективності плану санації, а методика аудиту включає переважно аналітичні методи. Нормативне регулювання та Міжнародні стандарти аудиту у них не згадуються. Дослідження санаційного аудиту організаційного та методичного спрямування відображено у наукових статтях Т.В. Булович, К. Ларіонової, А.К. Шари, Т.М. Костанецької та ін. У цих статтях згадуються Міжнародні стандарти аудиту як основи аудиторського процесу, зокрема, на думку Т.В. Булович принципи та правила щодо проведення санаційного аудиту визначені в Міжнародному стандарті аудиту (далі — МСА) 570 "Безперервність" та Міжнародному стандарті завдань з надання впевненості (далі — МСЗНВ) 3400 "Перевірка прогнозової фінансової інформації", який раніше був МСА 810 [1, с. 211]. Заслужують уваги праці на тематику впровадження Міжнародних стандартів аудиту в Україні І.М. Дмитренко, Б.Ф. Усача, Н.В. Хом'як, І.І. Пилипенка, О.Ю. Редька та ін., хоча у них не згадуються санаційний аудит, проте розглянуто найважливіші аспекти застосування цих стандартів у процесі планування та здійснення аудиту.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження положень Міжнародних стандартів аудиту, що регулюють порядок здійснення санаційного аудиту, та розробка рекомендацій щодо їх застосування на усіх етапах аудиторського процесу.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Стандарти аудиту — це документи, що формують єдині вимоги, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту і супутніх йому послуг. Міжнародні стандарти аудиту містять: основні принципи; необхідні процедури; рекомендації по застосуванню принципів і процедур [2, с. 372].

Міжнародні стандарти аудиту класифікують аудиторські послуги на три групи та шість підгруп:

1. Завдання з надання впевненості.
  - 1.1. Аудит фінансової звітності.
  - 1.2. Огляд історичної фінансової інформації.

2. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

- 2.1. Завдання з надання впевненості, що не є ауди-

том чи оглядом історичної фінансової інформації.

- 2.2. Перевірка прогнозової фінансової інформації.

3. Супутні послуги.

3.1. Завдання з виконання погоджених процедур щодо фінансової інформації.

3.2. Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності [3, с. 13].

Санаційний аудит не можна віднести до першої групи, оскільки план санації, що є об'єктом дослідження, не відноситься до фінансової звітності чи історичної фінансової інформації. Також санаційний аудит не є супутніми послугами, оскільки він передбачає підтвердження достовірності та ефективності плану санації, тобто надання впевненості, а супутні послуги не передбачають надання впевненості. Оскільки план санації містить заплановані заходи та очікувані в майбутньому результати їх впровадження, його можна віднести до прогнозової інформації, а санаційний аудит — у підгрупу 2.2. Перевірка прогнозової фінансової інформації.

Надання аудиторських послуг цієї підгрупи регулюється двома стандартами: МСЗНВ 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" та МСЗНВ 3400 "Перевірка прогнозової фінансової інформації" [4, с. 89—120].

Відповідно до МСЗНВ 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" аудитор слід приймати завдання з надання впевненості тільки в тому разі, якщо предмет перевірки є відповідальністю іншої сторони [4, с. 91]. Тобто, якщо до розробки плану санації був залучений аудитор, то він не може здійснювати санаційний аудит цього плану. Зацікавлені у санації особи мають вибір: замовити санаційний аудит або залучити аудитора до планування санаційних заходів.

Аудитору слід приймати завдання з надання впевненості тільки в тому разі, якщо він впевнений, що всі особи, які виконуватимуть завдання, спільно мають необхідну професійну компетентність [4, с. 92]. Санаційний аудит відрізняється від аудиту фінансової звітності нормативно-правовим регулюванням, предметом перевірки, користувачами та їх інформаційними потребами, а отже, відрізняється буде обсяг і зміст аудиторських процедур, аудиторські докази та робочі документи. Для аудиторської фірми, що не спеціалізується на санаційному аудиті, перше виконання санаційного аудиту потребуватиме додаткових затрат ресурсів та розробки окремого організаційно-методичного забезпечення.

Важливим аспектом аудиторських послуг є визначення предмета перевірки та вибір критеріїв для його оцінки чи виміру. Предмет санаційного аудиту — 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. План санації є досяжним, якщо він базується на достовірних даних, враховує фактичний фінансовий стан підприємства та існують усі підстави вважати, що санаційні заходи будуть виконані, період, необхідний для їх запровадження, достатній, передбачено механізм подолання можливих перешкод.

Згідно МСЗНВ 3400 "Перевірка прогнозової фінансової інформації" аудитор має отримати достатні та відповідні докази: а) чи є обґрунтованими припущення управлінського персоналу, на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація; б) чи належно підготовлено про-

гнозну фінансову інформацію на основі припущень; в) чи належно подано прогнозу фінансову інформацію та чи адекватно розкрито всі суттєві припущення; г) чи підготовлено прогнозу фінансову інформацію на основі відповідних принципів та вимог [4, с. 111].

Застосовуючи ці положення до санаційного аудиту, можна сформулювати його основні напрями:

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 [4, с. 114].

Фінансова звітність та інша фінансова інформація відіграє важливу роль у процесі оцінки фінансового стану підприємства, виявлення причин, ознак та глибини кризових явищ, пошуку внутрішніх та зовнішніх можливостей їх подолання. Якщо аудит фінансової звітності за попередній період здійснювався, аудитор може покладатись на достовірність звітності та довіряти оцінці системи внутрішнього контролю при дослідженні припущень управлінського персоналу. Це зменшить обсяг необхідних аудиторських процедур та тривалість санаційного аудиту. У випадку, коли попередній аудит фінансової звітності не здійснювався, аудитор не може беззастережно довіряти фінансовій інформації. На нашу думку, він повинен запланувати необхідний обсяг аудиторських процедур для

зменшення ризику недостовірності фінансової звітності. Варто зазначити, що для підприємств, що знаходяться у кризовому стані та потребують санації, існує імовірність навмисних дій управлінського персоналу для приховування реального фінансового стану, зокрема, завищення вартості активів (відображення їх у звітності за балансовою вартістю, що значно вища за справедливу, ринкову), приховування частини заборгованості (згорання у балансі дебіторської та кредиторської заборгованості) або завищення її розміру (відображення безнадійної заборгованості, за якою минув термін позовної давності), не врахування при складанні звітності нарахованих підприємству фінансових санкцій та ін.

Аудитор має розглянути період, охоплений прогнозовою фінансовою інформацією. Чим більша тривалість періоду, тим менша спроможність управлінського персоналу робити припущення [4, с. 114]. Якщо підприємство знаходиться у процедурі банкрутства, при розробці плану санації повинні бути враховані законодавчі обмеження, зокрема, санація повинна тривати не більше 12 місяців та, при потребі, може бути продовжена ще на 6 місяців. Якщо протягом цього часу платоспроможність не відновила, приймається рішення про ліквідацію. Необхідний для санації період залежить від глибини кризового стану та радикальності санаційних заходів. Аудитор повинен врахувати ці обмеження та оцінити, чи запланована тривалість санаційних заходів є достатньою.

Аудитор має розглянути, чи беруться до уваги при використанні гіпотетичних припущень суттєві наслідки цих припущень [4, с. 115]. Очікувані наслідки запланованих санаційних заходів повинні бути описані у всіх суттєвих аспектах у плані санації. Проте аудитор, на нашу думку, доцільно дистанціюватися від цієї інформації та скласти власний прогноз щодо того, як можуть вплинути ці заходи на фінансово-господарську діяльність конкретного суб'єкта господарювання, враховуючи його теперішній стан. Таким чином, аудитор може виявити не враховані наслідки, які будуть мати суттєвий вплив, або інші можливі результати санації.

У МСЗНВ 3400 "Перевірка прогнозованої фінансової інформації" подано рекомендації щодо змісту аудиторського звіту за результатами перевірки [4, с. 117]. Відповідно до цих рекомендацій, звіт за результатами санаційного аудиту повинен містити: опис санаційної концепції та плану санації; посилання на Міжнародні стандарти аудиту, що застосовувались до перевірки; відповідальність управлінського персоналу за оцінку фінансового стану, складання та виконання плану санації; перелік користувачів аудиторського звіту; думку про те, чи підготовлено план санації належно на основі припущень і чи відповідає він нормативно-правовим вимогам (висновок аудитора); застереження щодо можливості досягнення цілей санації.

Міжнародні стандарти аудиту розглядають два рівні впевненості: достатній і обмежений. Метою завдання з надання достатньої впевненості є зменшення ризику завдання до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для надання позитивної форми висновку. Метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але більшим, ніж у завданні з надання достатньої впевненості як основи для надання негативної форми висновку [5, с. 19].

Прогнозна фінансова інформація стосується майбутніх подій, тому аудитор важко отримати належні докази для забезпечення достатньої впевненості. Проте МСЗНВ 3400 "Перевірка прогнозованої фінансової інфор-

мації" передбачає таку можливість. Якщо аудитор отримав достатню впевненість, він може висловити свою думку в позитивній формі, при обмеженій впевненості думка висловлюється у негативній формі [4, с. 112—113].

А.І. Белова пропонує три варіанти висновку аудитора: 1) концепція (план) санації відображає реальний стан справ і підприємство є санаційно-спроможним; 2) план санації можна реалізувати за умови виконання певних рекомендацій, зроблених у процесі санаційного аудиту; 3) план санації і достовірність відображених у ньому даних беруть під сумнів та роблять висновок про недоцільність проведення санації [6, с. 51—52].

На нашу думку, висновок у позитивній формі може звучати так: "В результаті проведеного нами аудиту плану санації товариства виявлено наступне: розроблені керівництвом товариства санаційні заходи є обгрунтованими та реальними, впровадження цих заходів імовірно призведе до відновлення платоспроможності та ліквідності, скорочення заборгованості та покращення структури балансу, тобто подолання ознак фінансової кризи, та забезпечить ефективне функціонування підприємства у довгостроковому періоді".

Такий висновок може бути сформований, наприклад, коли планом санації передбачена оптимізація структури активів та реалізація їх частини для здійснення розрахунків з кредиторами та відновлення платоспроможності. Достатніми доказами того, що майно підприємства можна реалізувати у запланований термін та отримати очікувану суму коштів, можуть бути: висновок про незалежну оцінку майна, документально підтверджений намір придбати майно від потенційного покупця, чи, у випадку продажу на торгах, заявки на участь у торгах.

Якщо план санації передбачає випуск нового виду продукції, інвестиції в оновлення виробничого обладнання чи інші заходи, що характеризуються значним економічним ризиком, на нашу думку, аудитор варто скласти висновок у негативній формі: "... аудитор не виявив ознак суттєвих викривлень інформації, що міститься у плані санації, внаслідок помилок чи шахрайства; аудитор не має підстав вважати розроблені керівництвом санаційні заходи не обгрутованими чи не реальними; аудитор не виявив обставин, які би перешкождали відновленню платоспроможності, ліквідності, та досягненню ефективного функціонування підприємства у довгостроковому періоді".

### ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

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. Наукові дослідження у цій сфері є недостатніми. У статті запропоновано рекомендації щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту на усіх етапах санаційного аудиту. Зокрема, розглянуто положення двох стандартів: МСЗНВ 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" та МСЗНВ 3400 "Перевірка прогнозованої фінансової інформації". Застосовуючи ці положення до санаційного аудиту можна сформулювати його основні аспекти: 1) якщо до розробки плану санації був залучений аудитор, то він не може здійснювати санаційний аудит цього плану; 2) предметом санаційного аудиту є план санації, до критеріїв оцінки якого можна віднести ефективність та досяжність; 3) основні напрями санаційного аудиту — перевірка при-

пущень управлінського персоналу, на яких побудована санаційна концепція, оцінка якості підготовки плану санації на основі припущень, оцінка форми та змісту плану санації, перевірка його відповідності нормативно-правовим вимогам; 4) якщо попередній аудит фінансової звітності підприємства не здійснювався, аудитор повинен запланувати необхідний обсяг процедур для зменшення ризику недостовірності фінансової інформації; 5) звіт за результатами санаційного аудиту повинен містити думку про те, чи підготовлено план санації належно на основі припущень і чи відповідає він нормативно-правовим вимогам, ця думка може мати позитивну форму при досягненні достатньої впевненості, а при обмеженій впевненості думка висловлюється у негативній формі.

### Література:

1. Булович Т.В. Due diligence як елемент санаційного аудиту / Т.В. Булович // Сталій розвиток економіки. — 2010. — № 3. — С. 210—215.
2. Хомяк Н.В. Впровадження міжнародних стандартів аудиту в розвиток системи економічного контролю України / Н.В. Хомяк // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. — 2013. — Вип. 10 (4). — С. 369—376.
3. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами) / І.М. Дмитренко. — К.: Кондор, 2013. — 398 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 2. / Переклад з англ. О.Л. Ольховікова [та ін.]. — Вид. 2013 р. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2014. — 442 с.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1. / Переклад з англ. О.Л. Ольховікова [та ін.]. — Вид. 2013 р. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2014. — 978 с.
6. Белова А.І. Управління фінансовою санацією підприємства / А.І. Белова. — К.: ДЕТУТ, 2010. — 271 с.

### References:

1. Bulovych, T. V. (2010), "Due diligence as an element of sanation audit", Sustainable development of economy, vol. 3, pp. 210—215.
  2. Khomiak, N. V. (2013), "Implementation of international standards for audit of economic development in control of Ukraine", Ekonomichni nauky. Ser.: Oblik i finansy, vol. 10 (4), pp. 369—376.
  3. Dmytrenko, I. M. (2013), Audyt (za mizhnarodnymy standartamy) [Audit (by international standards)], Kondor, Kyiv, Ukraine.
  4. Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv and Audytors'ka palata Ukrainy (2014), Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements], vol. 2, Feniks, Kyiv, Ukraine.
  5. Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv and Audytors'ka palata Ukrainy (2014), Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements], vol. 1, Feniks, Kyiv, Ukraine.
  6. Bielova, A. I. (2010), Upravlinnia finansovoiu sanatsiieiu pidpriemstva [Management of financial sanitation of the company], DETUT, Kyiv, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 08.08.2015 р.*