

ВИДИ ТА СПЕЦИФІКА АУДИТУ В ПРОЦЕДУРАХ ВІДНОВЛЕННЯ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

© 2017 БИТКІВСЬКА А. В.

УДК 657.6:658.1:336.201.2

Битківська А. В. Види та специфіка аудиту в процедурах відновлення платоспроможності підприємств

Стаття присвячена систематизації видів та розкриттю особливостей аудиту та аудиторських послуг у процедурах відновлення платоспроможності вітчизняних підприємств. Виокремлено основні види аудиту та охарактеризовано їх особливості. Встановлено, що в процедурах санації (судової та досудової), розпорядження майном і мирової угоди може мати місце як внутрішній, так і зовнішній аудит, при цьому останній є більш дієвою формою контролю. На думку автора, основним видом аудиту фінансово неспроможних підприємств доцільно визнати аудит фінансової звітності, що має певні відмінності від традиційного, залежно від яких позиціонується як до- та постсанаційний. Ідентифіковано специфіку санаційного аудиту, метою якого є підтвердження достовірності, ефективності та досяжності плану санації. Надано орієнтовний перелік інших аудиторських послуг, який може розширюватися залежно від діючої процедури та потреб замовника. Обґрунтовано доцільність закріплення на законодавчому рівні проведення обов'язкового аудиту в процедурах відновлення платоспроможності.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, аудиторські послуги, неплатоспроможність, розпорядження майном, санація, санаційний аудит.

Бібл.: 14.

Битківська Анна Вікторівна – аспірантка, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03680, Україна)

E-mail: annabytkivska@ukr.net

УДК 657.6:658.1:336.201.2

Бытковская А. В. Виды и специфика аудита в процедурах восстановления платежеспособности предприятий

Статья посвящена систематизации видов и раскрытию особенностей аудита и аудиторских услуг в процедурах восстановления платежеспособности отечественных предприятий. Выделены основные виды аудита и охарактеризованы их особенности. Установлено, что в процедурах санации (судебной и досудебной), распоряжения имуществом и мирового соглашения может иметь место как внутренний, так и внешний аудит, при этом последний является более действенной формой контроля. По мнению автора, основным видом аудита финансово несостоятельных предприятий целесообразно признать аудит финансовой отчетности, который имеет определенные отличия от традиционного, в зависимости от которых позиционируется как до- и постсанационный. Идентифицирована специфика санационного аудита, целью которого является подтверждение достоверности, эффективности и достижимости плана санации. Представлен ориентировочный перечень других аудиторских услуг, который может расширяться в зависимости от действующей процедуры и потребностей заказчика. Обоснована целесообразность закрещения на законодательном уровне проведения обязательного аудита в процедурах восстановления платежеспособности.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, аудиторские услуги, неплатежеспособность, распоряжение имуществом, санация, санационный аудит.

Библ.: 14.

Бытковская Анна Викторовна – аспирантка, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03680, Украина)

E-mail: annabytkivska@ukr.net

UDC 657.6:658.1:336.201.2

Bytkivska A. V. The Types and Specificities of Auditing in the Procedures of Recovering the Solvency of Enterprises

The article is concerned with the systematization of types and the disclosure of specificities of auditing as well as audit services in the process of recovering the solvency of domestic enterprises. The main types of audit have been allocated and their features have been characterized. It has been determined that both internal and external audit may take place in the procedures of readjustment (judicial and pre-trial), disposition of property, and the settlement agreement, the latter being a more effective form of control. In the author's view, the main type of audit of the financially insolvent enterprises should be acknowledged the audit of financial statements, which differs from the traditional audit, depending on which it can be positioned as before- and post-readjustment. The specifics of readjustment audit have been identified, the purpose of which is to confirm the validity, efficiency, and achievability of the readjustment plan. An indicative list of other audit services has been provided, which may be expanded depending on the current procedure and the needs of customer. Expediency of establishing, at the legislative level, the mandatory auditing in the procedures of recovering the solvency has been substantiated.

Keywords: audit of financial statements, audit services, insolvency, disposal of assets, readjustment, readjustment audit.

Bibl.: 14.

Bytkivska Anna V. – Postgraduate Student, Kyiv National Economic University named after V. Hetman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)

E-mail: annabytkivska@ukr.net

Підприємства, що потрапляють у зону неплатоспроможності, мають шанс на фінансове оздоровлення та продовження діяльності в майбутньому шляхом застосування процедур відновлення платоспроможності. Відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-XII (надалі – Закон № 2343-XII) [11] такими процедурами є досудова санація, розпорядження майном, санація та мирова угода. Однак недосконалість системи врегулювання неплатоспроможності в Україні, про що свідчать дані аналітичної доповіді Всесвітнього банку «Doing Business

2017» [3], відповідно до яких Україна за показником «Вирішення проблем з неплатоспроможністю» займає дуже низьку позицію – 150 місце серед 190 країн, призводить і до низького рівня ефективності застосування процедур відновлення платоспроможності.

У зв'язку з вищезазначеним на даний момент має активізуватися процес пошуку інструментів для підвищення якості та результативності зазначених процедур, одним із яких може стати залучення до проведення процедур відновлення платоспроможності незалежних компетентних спеціалістів, а саме: аудиторів. Це зумовлено тим, що зовнішні та внутрішні стейкхолдери

підприємства-боржника для прийняття раціональних та ефективних рішень мають володіти якісною, повною та, найважливіше, достовірною інформацією, що характеризує фінансовий стан підприємства. Основним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку та звітності підприємства. Підтвердження або ж спростування достовірності в усіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, а також їх відповідності нормам, встановленим законодавством чи внутрішніми положеннями підприємства, зацікавлені користувачі можуть отримати, ознайомившись з незалежною думкою аудитора, висловленою в результаті здійсненої перевірки. Своєю чергою, окрім підтвердження достовірності звітності, аудиторі можуть надавати комплекс інших послуг.

Однак відсутність нормативно-правового регулювання та недостатня опрацьованість питання аудиту в процедурах відновлення платоспроможності в науковій літературі зумовлює виникнення проблеми, що полягає в існуванні невизначеності щодо видів аудиту та складу аудиторських послуг, які доцільно здійснювати у відповідних процедурах, та їх характерних особливостей.

Проблематика аудиту фінансово неспроможних підприємств, до яких застосовуються процедури відновлення платоспроможності, хоч і не достатньо поширена, але все ж має місце в дослідженнях вітчизняних і зарубіжних науковців. Як свідчать результати проведеного нами аналізу, лише деякі науковці, серед яких Байкіна С. Г., Іосипчук В. А., Москаль Н. В., Чернова М. В., Чугунова О. В., розглядають відповідні аспекти аудиту в розрізі процедур відновлення платоспроможності та банкрутства, тоді як більшість, наприклад Багацька К. В., Бобришева-Шкарлет Т., Нехай В. А., Онисько С. М., Островська О. А., Ращупкіна В. Н., Терещенко О. О., Штангрет А. М., зосереджують увагу на дослідженні виключно санаційного аудиту як важливого елемента процедури санації, залишаючи поза увагою інші процедури та аудиторські послуги. Дослідження зазначених авторів, безперечно, мають наукову значимість, проте на даний момент залишається неформованим системне уявлення про види аудиту та їх специфічні ознаки в розрізі процедур відновлення платоспроможності.

Метою статті є визначення основних видів аудиту та аудиторських послуг у процедурах відновлення платоспроможності підприємств і характеристика їх особливостей.

У процедурах відновлення платоспроможності по відношенню до підприємства-боржника (залежно від користувача) аудит, як і у звичайних умовах діяльності, доцільно розмежувати на зовнішній та внутрішній.

Внутрішній аудит – це перевірки, виконані всередині суб'єкта господарювання його працівниками (внутрішніми аудиторами) з метою надання необхідної інформації керівництву для прийняття управлінських рішень і здійснення внутрішнього поточного контролю [10, с. 16]. Внутрішній аудит дає можливість попереджати кризові явища на підприємстві, що дозволяє позиціонувати його як невід'ємну складову у процесі забезпе-

чення безперервної діяльності підприємства, а, отже, як важливий елемент процесу відновлення платоспроможності. Однак це не виключає необхідності проведення **зовнішнього незалежного аудиту**, оскільки, як визначено МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [5, с. 667], внутрішні аудиторі не можуть бути незалежними від підприємства. До того ж, внутрішній аудит виконується персоналом, тому його здійснення стає неможливим при звільненні працівників у процедурі санації, що може бути передбачене планом санації. Разом з тим, матеріали внутрішнього аудиту можуть використовуватися зовнішніми аудиторами для розуміння особливостей діяльності підприємства, ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення, тому даний вид аудиту, безперечно, повинен мати місце в процедурах відновлення платоспроможності, але більш дієвою формою контролю залишається саме зовнішній аудит.

Своєю чергою, цілі та завдання зовнішньої перевірки змінюються залежно від діючої процедури відновлення платоспроможності, що вимагає проведення відповідного **виду аудиторських послуг**.

Повністю підтримуючи позицію Іосипчука В. А. [4], зазначимо, що основним видом аудиторських послуг у процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства має бути саме **аудит фінансової звітності**, оскільки стейкхолдери, незалежно від їх потреб, мають використовувати лише повну та достовірну інформацію для прийняття ефективних рішень, що можуть впливати на подальшу долю компанії. Однак проведенням власне аудиту фінансової звітності аудиторські послуги в процедурах санації (судової та досудової) та розпорядження майном не можуть обмежуватися, оскільки важливим завданням у даних процедурах є оцінка санаційної спроможності та розробка плану санації. Аудит, що проводиться на підприємствах, які перебувають у кризовому стані, з метою оцінки санаційної спроможності, тобто наявності в підприємства фінансових, організаційно-технічних і правових можливостей, які визначають його здатність до успішного проведення фінансової санації, є **санаційним аудитом** [14, с. 109, 110].

Проаналізувавши наукові праці, можемо зазначити, що деякі науковці характеризують санаційний аудит як аудит, що має здійснюватися після розробки плану санації [12, с. 209; 2, с. 404], який, власне, і є об'єктом перевірки. Інші [1; 9, с. 189] схиляються до думки, що застосування цього аудиту можливе й до розробки та затвердження плану санації, при цьому план санації розробляється і затверджується з урахуванням рекомендацій аудитора.

З цього приводу доцільно зауважити, що аудиторські послуги можуть надаватися як до, так і після розробки плану санації у відповідній процедурі. Однак у випадку залучення аудиторів до розробки плану санації мова йде не про власне санаційний аудит, а про **супутні послуги**, у результаті яких впевненість не висловлюється, тому користувачі роблять свої власні висновки на підставі результатів роботи аудитора. Своєю чергою, **санаційний аудит** має проводитися лише після розробки плану санації. При цьому аудиторі, які брали участь у

розробці плану санації, відповідно до принципів професійної етики не зможуть провести санаційний аудит.

У науковій літературі [14, с. 112; 9, с. 80] санаційний аудит та аудит фінансової звітності інтерпретуються як аудиторські послуги, що можуть проводитися в комплексі, однак як з теоретичної, так і з практичної точок зору, їх доцільно відокремити, оскільки вони:

- ✦ мають різні об'єкти та завдання перевірки (об'єктом аудиту фінансової звітності є фінансова звітність підприємства, а завданням – підтвердження її достовірності; об'єктом санаційного аудиту – план санації, а завданням – підтвердження його достовірності, ефективності, економічності та досяжності);
- ✦ можуть не збігатися в часі проведення (аудит фінансової звітності має передувати розробці плану санації, щоб забезпечити достовірність даних, з використанням яких такий план розроблюється, тоді як санаційний аудит має проводитися вже після розробки плану санації).

Як вірно зазначає Москаль Н. В. [8, с. 59], санаційний аудит передбачає підтвердження достовірності та ефективності плану санації, тобто надання впевненості, тому логічно віднести його до завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та позиціонувати як перевірку прогнозу фінансової інформації. Своєю чергою, якщо аудит фінансової звітності на останню звітну дату перед проведенням санаційного аудиту мав місце, аудитори можуть спиратися на висловлену думку щодо достовірності бухгалтерського обліку та звітності за результатами такого аудиту. Проте, якщо аудит фінансової звітності напередодні не проводився, виникає питання: як аудитору отримати впевненість у достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які будуть використовуватися в процесі санаційного аудиту?

На думку Москаль Н. В. [6; 7, с. 92], проведення аудиту фінансової звітності при санаційному аудиті є недоцільним, оскільки це досить трудомісткий і вартісний процес. Отже, дослідник пропонує здійснювати експрес-оцінку достовірності бухгалтерського обліку та надійності системи внутрішнього контролю, оскільки процедури, здійснені в межах такої оцінки, будуть обмежені часом їх здійснення та обсягом аудиторських доказів порівняно з процедурами аудиту фінансової звітності.

Експрес-оцінка як альтернатива аудиту фінансової звітності в процедурах відновлення платоспроможності могла б мати місце, тому що, дійсно, терміни здійснення процедур обмежені, а боржник може не мати коштів, щоб оплатити вартість послуг з проведення аудиту фінансової звітності. Однак у будь-якому разі експрес-оцінка не зможе забезпечити належного рівня впевненості, як це можливо при повноцінному аудиті фінансової звітності. Тому для вирішення цієї проблеми доцільно запропонувати запровадити **обов'язковий аудит фінансової звітності** перед складанням плану санації та проведенням санаційного аудиту. Водночас обов'язковість проведення аудиту в процедурах відновлення платоспроможності обумовлена не лише необ-

хідністю забезпечення санаційного аудиту достовірною інформацією, а й, як було попередньо визначено, потребою забезпечення зацікавлених користувачів достовірними даними для прийняття ефективних рішень.

При цьому аудит фінансової звітності, що проводиться до розробки плану санації та до безпосереднього введення санаційних заходів, основним завданням якого є підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на яких в подальшому буде ґрунтуватися план санації, можливо охарактеризувати як **досанаційний**. Такий аудит відрізнятиметься від традиційного, оскільки, як зазначає Іосипчук В. А. [4], планування аудиту в умовах неплатоспроможності та банкрутства повинне базуватися на комплексному розгляді методологічних питань оцінки ризиків та визначення суттєвості та узгоджуватися з цільовою спрямованістю відповідних процедур.

У процедурах відновлення платоспроможності на підприємствах досить часті випадки конфліктів персоналу, шахрайства та зловживань як з боку персоналу та керівництва, так і з боку кредиторів, прогаин в обліку, втрати документації або вилучення її судом. Тому, погоджуючись з Черновою М. В. [13], зазначимо, що в таких умовах в аудиті більш широке поширення отримують нормативно-правові методи та прийоми фактичного контролю, оскільки проведення усних і письмових опитувань може бути неінформативним.

Головна мета досанаційного аудиту фінансової звітності – підтвердити достовірність обліку та звітності боржника, проте, за погодженням із замовником, залежно від його потреб коло завдань може значно розширюватися за рахунок, наприклад:

- ✦ установлення в процесі аудиту причин неплатоспроможності підприємства та можливих шляхів її відновлення;
- ✦ виявлення ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства;
- ✦ здійснення аналізу фінансового стану;
- ✦ діагностики ймовірності банкрутства;
- ✦ проведення аналізу формування дебіторської та кредиторської заборгованості;
- ✦ виявлення можливих шляхів незаконного виведення активів підприємства тощо.

Своєю чергою, аудит фінансової звітності, що проводиться після завершення заходів фінансового оздоровлення або в процесі їх здійснення, можна позиціонувати як **постсанаційний**. Такий аудит відрізнятиметься як від традиційного, так і від досанаційного аудиту фінансової звітності, оскільки в процесі перевірки основну увагу необхідно сфокусувати саме на: специфічних операціях, пов'язаних з реалізацією санаційних заходів, що перераховані у ч. 1 та ч. 2 ст. 29 Закону № 2343-ХІІ; доцільності здійснення витрат, пов'язаних з процедурами відновлення платоспроможності; перевірці результатів інвентаризації, проведеної арбітражним керуючим; проведенні розрахунків з кредиторами, що мають здійснюватися у відповідній черговості тощо.

Крім того, у процесі постсанаційного аудиту за погодженням із замовником можливе здійснення оцінки ефективності проведення санаційних заходів та оцінки дій арбітражного керуючого, наприклад у частині вжитих заходів щодо пошуку та повернення майна підприємства, ліквідації дебіторської заборгованості, наявності необґрунтованих витрат.

Доцільно запропонувати встановити обов'язковість здійснення та *санаційного аудиту*, оскільки користувачам, серед яких, насамперед, кредитори та господарський суд, які схвалюють план санації та можуть не мати спеціальних знань для його належної оцінки, потрібно чітко усвідомлювати його достовірність, можливість та доцільність реалізації.

Вирішити проблему оплати послуг аудиторів у випадку відсутності в боржника коштів для цього цілком реально шляхом законодавчого закріплення можливості призначення господарським судом проведення аудиту за рахунок кредиторів або інвесторів, які виявили бажання взяти участь у санації підприємства. Проведення обов'язкового аудиту дійсно буде додатковим фінансовим тягарем, однак ці витрати можуть повністю виправдати себе, оскільки рішення, прийняті на основі повної та достовірної інформації, будуть значно результативнішими.

Розглянемо необхідність та умови встановлення обов'язкового аудиту по кожній процедурі відновлення платоспроможності.

Досудова санація. З метою розуміння реального фінансового стану підприємства, доцільності та необхідності прийняття рішення про введення процедури господарський суд має бути впевненим у достовірності та досяжності плану санації та інших даних, що надаються до заяви про затвердження такого плану (наприклад, списку кредиторів, який містить суми заборгованості перед кожним кредитором), джерелом яких є дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Отже, доцільно в даному випадку запропонувати додати до переліку документів, що надаються господарському суду (ч. 5 ст. 6 Закону № 2343-ХІІ) аудиторський висновок щодо достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства на останню звітну дату після прийняття рішення про проведення санації та перед початком розробки плану санації, тобто *досанаційний аудит фінансової звітності*, а також висновок за результатами *санаційного аудиту*, який потрібно проводити після розробки плану санації та до проведення зборів кредиторів, на яких має схвалюватися план санації перед поданням до суду.

У разі невдачі при здійсненні досудової санації або у випадку, коли досудова санація не мала місця взагалі, але встановлено факт неплатоспроможності підприємства, подається *заява про порушення справи про банкрутство*. При цьому відповідно до ч. 2 ст. 11 Закону № 2343-ХІІ до заяви додаються відповідні документи, перелік яких варто доповнити аудиторським висновком щодо достовірності фінансової звітності боржника на останню звітну дату перед поданням зазначеної заяви, що, перш за все, може бути гарантом достовірності або

безпідставності доказів для порушення справи про банкрутство. До того ж, якщо попередньо здійснювалися заходи досудової санації, аудит фінансової звітності буде позиціонуватись як *постсанаційний*.

Розпорядження майном. Процедура вводиться ухвалою господарського суду про порушення справи про банкрутство. Цією ж ухвалою суд може зобов'язати боржника провести аудит (ч. 11 ст. 16 Закону № 2343-ХІІ). Це єдина існуюча на даний момент законодавча вимога проведення аудиту фінансово неспроможних підприємств у процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства. Водночас зауважимо, що особливості такого аудиту Законом № 2343-ХІІ не встановлюються. Можна лише припустити, що мова йде про аудит фінансової звітності з метою підтвердження її достовірності, однак, як було вище зазначено, аудит фінансової звітності необхідно здійснити до подання заяви про порушення справи про банкрутство з метою підтвердження, передусім, підстав для порушення судової справи. Крім того, у процедурі розпорядження майном не пізніше 2 місяців від дня порушення провадження має бути розроблений та поданий на розгляд комітету кредиторів план санації (ч. 3 ст. 22 Закону № 2343-ХІІ). Як вже наголошувалося, перед розробкою плану санації доцільно підтвердити достовірність даних, на яких він буде базуватися, тому, враховуючи обмеженість часу, доцільно *досанаційний аудит фінансової звітності* проводити до введення процедури розпорядження майном, тобто на етапі підготовки до подання заяви про порушення справи про банкрутство.

У підсумковому засіданні у процедурі розпорядження майном суд може прийняти одне з рішень: ввести процедуру санації та затвердити план санації; ввести процедуру санації та зобов'язати керуючого санацією підготувати план санації; визнати боржника банкрутом і відкрити ліквідаційну процедуру; припинити провадження у справі про банкрутство; продовжити строк процедури розпорядження майном. Таке рішення суд приймає за пропозицією розпорядника майна боржника та на підставі рішення зборів кредиторів, які, своєю чергою, можуть ґрунтуватися на матеріалах незалежної аудиторської перевірки. Отже, у процедурі розпорядження майном є сенс передбачити ст. 22 Закону № 2343-ХІІ щодо необхідності проведення *санаційного аудиту* після розробки плану санації та до його розгляду кредиторами.

Санація. У випадках, передбачених Законом № 2343-ХІІ, керуючий санацією зобов'язаний подати до суду розроблений і схвалений комітетом кредиторів план санації боржника. Отже, і в процедурі санації можливе проведення *санаційного аудиту* після розробки плану санації. Крім того, варто передбачити проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності й на останню звітну дату перед завершенням процедури санації шляхом доповнення ч. 2 ст. 36 Закону № 2343-ХІІ вимогою, відповідно до якої звіт керуючого санацією повинен містити аудиторський висновок щодо достовірності фінансової звітності. Такий аудит доцільно охарактеризувати як *постсанаційний*, що здійснюється з метою підтвердження достовірності даних про стан підприємства вже

після здійснення заходів фінансового оздоровлення, які вливатимуть на рішення кредиторів та господарського суду щодо подальшої долі боржника.

Мирова угода. Під даною процедурою розуміють домовленість між боржником і кредитором щодо відстрочки та (або) розстрочки, а також прощення (списання) кредиторами боргів боржника, яка може укладатися під час будь-якої іншої процедури відновлення платоспроможності [11]. З моменту затвердження мирової угоди судом припиняється провадження у справі про банкрутство, але аудит фінансової звітності може проводитися з ініціативи боржника або якщо він є обов'язковим для нього відповідно до законодавства. У такому разі аудит, який здійснюватиметься під час дії мирової угоди, яка була укладена за результатами процедур судової або досудової санації та розпорядження майном, якій передувала досудова санація, також доцільно охарактеризувати як *постсанаційний*. Укладення мирової угоди можливе й у процедурі ліквідації, у зв'язку з чим аудит фінансової звітності матиме характеристики *постліквідаційного аудиту*, який також відрізнятиметься від традиційного, оскільки його специфіка зумовлена особливостями процедури ліквідації, що є процедурою банкрутства та не належить до процедур відновлення платоспроможності, тому й характеристикі ліквідаційного аудиту має бути присвячене окреме дослідження.

Таким чином, встановлено, що в процедурах відновлення платоспроможності важливу роль відіграє саме *обов'язковий аудит*, однак залежно від законодавчої регламентації (ініціативи здійснення) доцільно виокремити й *добровільний (ініціативний) аудит*, який, безперечно, має місце та, окрім аудиту фінансової звітності, може бути представлений таким комплексом *аудиторських послуг*, які залежно від поставленого завдання будуть ідентифікуватись як *завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом, або як супутні послуги*:

- ✦ аналіз причин і факторів фінансової неспроможності;
- ✦ аналіз фінансового стану боржника;
- ✦ виявлення ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства;
- ✦ діагностика ймовірності банкрутства;
- ✦ аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості;
- ✦ участь в інвентаризації майна боржника, вимога здійснення якої законодавчо закріплена для процедур розпорядження майном і санації;
- ✦ проведення оцінки майна боржника;
- ✦ розробка заходів фінансового оздоровлення та плану санації;
- ✦ поточний контроль за реалізацією заходів фінансового оздоровлення;
- ✦ перевірка звітів арбітражних керуючих та оцінка законності їх дій;
- ✦ оцінка ефективності проведених санаційних заходів тощо.

Безперечно, це неповний перелік аудиторських послуг, які можуть мати місце в процедурах відновлення платоспроможності, він може значно розширюватися залежно від діючої процедури та потреб замовників.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження встановлено, що в процедурах відновлення платоспроможності доцільно виокремити такі основні види аудиту: *по відношенню до підприємства-боржника* – внутрішній та зовнішній; *залежно від законодавчої регламентації* – обов'язковий та ініціативний; *залежно від видів аудиторських послуг* – аудит фінансової звітності (специфіка якого є відмінною від традиційної та зумовлена особливостями процесу фінансового оздоровлення), санаційний аудит як завдання з надання впевненості (що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, спрямований на підтвердження достовірності, досяжності та ефективності плану санації), комплекс інших аудиторських послуг (цільова спрямованість яких залежить від потреб користувачів). При цьому аудит фінансової звітності, що здійснюється до розробки плану санації та до безпосереднього введення санаційних заходів, доречно позиціонувати як досанаційний, а той, що здійснюється в процесі або після реалізації заходів фінансового оздоровлення, – як постсанаційний.

Залучення незалежних спеціалістів в особі аудиторів чи аудиторських фірм до проведення процедур відновлення платоспроможності може значно підвищити їх результативність та шанси підприємств на фінансове оздоровлення. Для цього аудиторські послуги, що надаються підприємствам-боржникам, мають бути належної якості, що може забезпечуватися лише за умов наявності повноцінного нормативно-правового регулювання та теоретико-методичного забезпечення. Тому проблематика аудиту фінансово неспроможних підприємств має активно досліджуватися, розширюватися та створювати підґрунтя для інтеграції різних видів аудиту у сферу відносин неплатоспроможності та банкрутства та підвищення їх ефективності. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Багацька К. В.** Фінансовий механізм санації підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Дніпропетровськ, 2006. 20 с.
2. **Боронос В. Г., Плікус І. Й.** Управління фінансовою санацією підприємств: підручник. Суми: Сумський державний університет, 2014. 457 с.
3. Доповідь Всесвітнього банку «Doing Business 2017». URL: <http://russian.doingbusiness.org>
4. **Иосипчук В. А.** Организация и развитие аудита процедур несостоятельности (банкротства) коммерческих организаций: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2005. 25 с.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. Київ: Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України, 2016. 1249 с. URL: <http://www.apu.com.ua/msa>
6. **Москаль Н. В.** Аудит діяльності підприємств торгівлі за умов загрози її припинення та банкрутства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Львів, 2013. 20 с.

7. Москаль Н. В. Етапи та порядок проведення санаційного аудиту. *Економіка та держава*. 2015. № 8. С. 90–93.

8. Москаль Н. В. Проведення санаційного аудиту за міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 16. С. 58–61.

9. Островська О. А., Терещенко О. О., Соколова О. Б. Управління фінансовою санацією підприємств у схемах і таблицях: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2014. 217 с.

10. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.

11. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

12. Ращупкина В. Н. Реструктуризация и санация предприятия: учеб. пособ. Маеевка: Макеевский экономико-гуманитарный институт, 2005. 316 с.

13. Чернова М. В. Аудит при банкротстве экономического субъекта: методологические основы. *Аудиторские ведомости*. 2011. № 2. С. 11–17.

14. Штангрет А. М., Шляхетко В. В., Волович О. Б., Зубрей І. В. Фінансова санація та банкрутство підприємств: навч. посіб. Київ: Знання, 2012. 374 с.

Науковий керівник – Петрик О. А., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана

REFERENCES

Bahatska, K. V. "Finansovyi mekhanizm sanatsii pidpriemstva" [Financial mechanism of the reorganization of the enterprise]. *Avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.04.01*, 2006.

Boronos, V. H., and Plikus, I. I. *Upravlinnia finansovoiu sanatsiieiu pidpriemstv* [Management of financial sanitation of enterprises]. Sumy: Sumskiy derzhavnyi universytet, 2014.

Chernova, M. V. "Audit pri bankrotstve ekonomicheskogo subekta: metodologicheskiye osnovy" [Audit in case of bankruptcy of an economic entity: methodological foundations]. *Auditorskiye vedomosti*, no. 2 (2011): 11-17.

"Dopovid Vsesvitnyoho banku «Doing business 2017»" [The world Bank report "Doing business-2017"]. <http://russian.doing-business.org>

Iosipchuk, V. A. "Organizatsiya i razvitiye audita protsedur nesostoyatelnosti (bankrotstva) kommercheskikh organizatsiy" [Organization and development of the audit procedures of insolvency (bankruptcy) of commercial organizations]. *Avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12*, 2005.

[Legal Act of Ukraine] (1992). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

Moskal, N. V. "Etapy ta poriadok provedennia sanatsiinoho audytu" [Stages and procedure of the audit]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 8 (2015): 90-93.

Moskal, N. V. "Provedennia sanatsiinoho audytu za mizhnarodnymy standartamy kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh" [Conduct the audit according to international standards of quality control, auditing, review, other assurance, and related services]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, no. 16 (2015): 58-61.

Moskal, N. V. "Audyd diialnosti pidpriemstv torhivli za umov zahrozy yii prypynennia ta bankrutstva" [Audit of trade enterprises in the conditions of threat of termination and bankruptcy]. *Avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09*, 2013.

"Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh. Chastyna 1" [International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services. Part 1]. <http://www.apu.com.ua/msa>

Ostrovskaya, O. A. et al. *Upravlinnia finansovoiu sanatsiieiu pidpriemstv u skhemakh i tablytsiakh* [Management of financial sanitation of enterprises in diagrams and tables]. Kyiv: KNEU, 2014.

Petryk, O. A. *Audyd: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. Kyiv: KNEU, 2003.

Rashchupkina, V. N. *Restrukturizatsiya i sanatsiya predpriyatiya* [Restructuring and reorganization of enterprise]. Makeyevka: Makeyevskiy ekonomiko-gumanitarnyy institut, 2005.

Shtanhret, A. M. et al. *Finansova sanatsiia ta bankrutstvo pidpriemstv* [Financial reorganization and bankruptcy of enterprises]. Kyiv: Znannia, 2012.