

ЗДОЛСЕК Д., ЯГРИС Т., КОЛАР І. Думка аудитора стосовно прогнозування безперервного функціонування суб'єкта господарювання: досвід Словенії
Реферативний огляд статті

D. ZDOLSEK, T. JAGRIC, I. KOLAR. Auditor's going-concern opinion prediction: the case of Slovenia
Abstract review of paper

Керівництво фірми має складати фінансову звітність на основі принципу безперервної діяльності (тобто відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку). Під час аудиту фінансової звітності підприємства аудитор оцінює наявність суттєвої невизначеності стосовно здатності продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо наявність суттєвої невизначеності підтверджується, аудитор розглядає достатність розкритої фірмою інформації стосовно її безперервної діяльності в річному звіті. Якщо розкриття інформації фірми не є достатнім, аудитор формулює відповідний висновок про можливість суб'єкта господарювання функціонувати на постійній основі.

Актуальність статті [Zdolsek D., Jagric T., Kolar I. Auditor's going-concern opinion prediction: the case of Slovenia. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2021.1888766>] обумовлена суттєвою зацікавленістю різних учасників комерційних відносин в отриманні правдивої, перевіреної інформації про те, що конкретне підприємство може продовжувати свою підприємницьку діяльність на безперервній основі. Така інформація завжди є цікавою для поточних і майбутніх інвесторів, кредиторів, інших ділових партнерів підприємства, грантодавців та державних органів статистики. Результати дослідження, а також досвід Словенії мають прагматичне значення для розвитку інституту аудиту в Україні, оскільки Словенія має спільні з Україною політико-економічні пріоритети та напрями розвитку, що проявляється у спільній відмові двох держав від комуністичної ідеології, впровадження демократичних засад розвитку держави, гармонізація та уніфікація законодавства з директивами та іншим законодавством ЄС, імплементація угод та рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

У науковій статті запропоновано аудиторську модель прогнозування безперервної діяльності підприємства з використанням різних комбінацій економічних показників фірми. Основою наукової статті є статистичні дані аудиторських перевірок, проведених у Словенії, результати надання інших аудиторських послуг щодо надання впевненості, а також результати надання окремих супутніх послуг.

Метою статті є побудова моделі прогнозування безперервної діяльності підприємств. Модель прогнозування розкриватиме економічні та фінансові обставини, які впливають на висновок аудитора стосовно можливості безперервної діяльності підприємства. У висновках автори використовують відомості фінансової звітності та інші документи компаній, акції чи інші цінні папери яких допущені до публічних торгів, компаній, які провели лише приватне розміщення акцій, а також інших видів суб'єктів господарювання, які

здійснюють комерційну діяльність в різних галузях економіки.

Структура наукової роботи проявляється у поділі статті на розділи, що розкривають окремі питання чи містять важливі статистичні дані. Зокрема, у розд. 2 наведено огляд причин використання моделей прогнозування в аудиті; у розд. 3 наведені зразки даних; розд. 4 описує методологію та вибір прогнозуючих факторів тощо.

У статті звертається увага на те, що відповідно до МСА 570 аудитор повинен висловити негативний висновок, якщо використання принципу бухгалтерського обліку, в основу якого покладено безперервне функціонування, є недоречним у разі складання фінансової звітності. Якщо використання такого принципу є доцільним, аудитор повинен висловити думку з застереженнями або негативний висновок, якщо у фінансовій звітності відсутнє належне розкриття інформації про істотну невизначеність.

Тим не менш, автори відзначають, що найчастіше аудиторський висновок містить окремий параграф, який наголошує на питанні, пов'язаному з безперервністю діяльності. У цьому випадку використання принципу бухгалтерського обліку, в основу якого покладено безперервне функціонування є доцільним, і у фінансовій звітності надається адекватне розкриття інформації про істотну невизначеність.

У статті висвітлено статистичні дані багатьох країн (Італія, Німеччина, Нідерланди, Франція тощо), які свідчать про те, що аудитори часто намагаються уникнути висловлення думки у частині можливості підприємства здійснювати діяльність на постійній основі. Причинами цьому автори називають, по-перше, недостатню компетентність аудиторів для визначення ризиків порушення нормальної діяльності підприємства. По-друге, усвідомлення аудиторомі можливої реалізації їх прогнозу також впливає на їх висновки в аудиторському звіті. Аудитори розглядають вплив висновку стосовно безперервності діяльності підприємства на здатність об'єкта аудиту продовжувати свою діяльність, а тому вони можуть (навмисно) не враховувати різні ознаки, пов'язані з безперервністю діяльності, і не повідомляти свою думку в цій частині. По-третє, аудитори розглядають можливий вплив своїх висновків та застережень на їхній майбутній бізнес, особливо враховуючи можливе залучення для проведення майбутніх аудитів підприємств, щодо яких раніше ці аудитори вже проводили аудит. Усвідомлення аудиторомі можливості втрати клієнтів (включаючи потенційних клієнтів) через застереження стосовно можливості здійснення безперервної діяльності в аудиторському висновку послаблює їх незалежність.

У статті обґрунтовано наступні прогнозуючі параметри та фактори, які використовуються для прогнозування можливості підприємства здійснювати діяльність на постійній основі та впливають на висловлення аудитором відповідної кваліфікованої думки:

Період проведення аудиту. Важливо з'ясувати чи перевіряється фінансова звітність фірми протягом напруженого для аудитора періоду. Очікується, що під час «напруженого сезону» аудиторі будуть рідше висловлювати сумніви стосовно безперервності діяльності підприємства. Автори доходять висновку, що у разі коли датою пред'явлення фінансової звітності фірми для аудиту є 31 грудня, її фінансова звітність перевіряється протягом напруженого сезону.

Часовий проміжок між датою пред'явлення фінансової звітності фірми та завершення формування аудиторського висновку. Очікується, що чим довший часовий проміжок, тим більша ймовірність, що аудитор може поставити під сумнів можливість підприємства, що підлягає аудиту здійснювати свою діяльність на безперервній основі. Цей часовий проміжок вимірюється як кількість днів між датою завершення підготовки фінансової звітності фірми та датою аудиторського висновку.

Вік фірми, який вимірюється кількістю років. Очікується, що старі фірми більш стабільні, ніж молоді.

Розмір фірми, який вимірюється загальною вартістю активів фірми (в євро). Очікується, що більші фірми більш стабільні, ніж менші фірми.

У статті розкриваються й інші параметри та фактори, які мають вплив на формування висновку аудитора щодо безперервності діяльності підприємства. Після ретельного розгляду переваг і недоліків різних статистичних методів, автори статті вирішили використати логістичну регресію для прогнозного моделювання. Існує декілька причин для такого вибору.

По-перше, автори дотримуються підходу, виходячи з того, що в попередніх дослідженнях. Використання того ж підходу до нових даних у дослідженні створює можливість його порівнянням з попередніми дослідженнями. Як наслідок, коли використовується логістична регресія, можлива перевірка.

По-друге, результати моделі логістичної регресії відносно легко інтерпретувати. Автори звертають увагу на те, що трансформація заснована на сигмоподібній логістичній регресії, тому результат моделі інтерпретується як імовірність того, що аудитор піддасть сумніву можливість підприємства здійснювати діяльність на постійній основі. Логістична регресія також проста у використанні та широко доступна для використання в різних системах програмного забезпечення.

По-третє, у статті доводиться, що логістична регресія є більш надійною порівняно з іншими раніше використовуваними методами. В оцінюванні параметрів

прогнозуючих факторів використовувався метод максимальної правдоподібності.

У статті також аналізуються інші моделі прогнозування безперервності діяльності підприємства, їх переваги та недоліки. Водночас автори наголошують, що для вибору між різними конкуруючими моделями використовувався інформаційний критерій Байеса, який передбачає надання переваги тим моделями, які мають найменше параметрів та факторів.

Аналізуючи статистичні дані, автори статті навели перелік випадків, коли аудитор вважав за необхідне висловити окрему думку у звіті стосовно можливості підприємства здійснювати діяльність на постійній основі. Зокрема такі випадки мали місце, коли проводився аудит фінансової звітності підприємств: підприємства мають нижчі показники фінансування власним капіталом (тобто мають вищі ставки боргового фінансування) і нижчий коефіцієнт довгострокового фінансування відносно довгострокових активів.

У статті доводиться, що фірми, стосовно яких аудиторі прийняли рішення про висловлення думки стосовно безперервної діяльності, мають гіршу ліквідність та ефективність (нижчий оборот поточних зобов'язань, більший оборот задіяного капіталу, вищий показник короткострокових активів, вищий оборот загального обсягу основних активів тощо), ніж фірми, стосовно яких не було висловлено такої думки. Автори наводять також низку інших факторів та ознак, притаманних підприємствам, стосовно яких існують сумніви до можливості здійснення ними діяльності на безперервній основі.

У статті також окреслено вплив необхідності висловлення думки стосовно можливості підприємства здійснювати діяльність на постійній основі на роботу аудитора, що проявляється, зокрема, у збільшенні строку аудиту, виникненні необхідності запиту додаткових документів чи питань до посадових осіб та працівників підприємства, що є об'єктом перевірки тощо.

Як висновок автори стверджують, що, незважаючи на те, що моделі прогнозування безперервності діяльності підприємства, які використовують меншу кількість параметрів та факторів, мають суттєву перевагу з огляду на їх легкість застосування та більшу достовірність результатів, окремо взяті одиничні фактори та параметри не можуть бути основою для думки стосовно можливості підприємства здійснювати діяльність на постійній основі. Автори наголошують, що кореляційні зв'язки між різними факторами, параметрами та станом підприємства є ключовим у вирішенні питання можливості підприємства здійснювати безперервну діяльність.

огляд здійснив Андрій Недошовенко