

DOI:<http://dx.doi.org/10.31558/2307-2296.2019.1.2>

УДК 657.6:338.12

Гевлич Л.Л., к.е.н., доцент, Донецький національний університет імені Василя Стуса
**КОНЦЕПЦІЯ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЧИННИК ВИБОРУ
МЕТОДИКИ АУДИТУ**

Концепція життєвого циклу наразі широко застосовується у практиці менеджменту для формування та аналізу адекватності стратегій, оцінки конкурентоспроможності підприємства, управління людськими ресурсами тощо. При цьому поза розглядом залишається така важлива функція та підсистема управління підприємством, як контрольна, зокрема, такий його різновид, як незалежний аудит. Метою роботи є дослідження впливу стадій життєвого циклу підприємства на методи аудиту. В рамках дослідження охарактеризовано вплив концепції життєвого циклу на такі підсистеми підприємства, як організаційна структура, економіка підприємства, людські ресурси, технологія. Розглянуті переваги (можливості) та недоліки (загрози) розвитку підприємства за ідентифікованими основними стадіями життєвого циклу: створення, розвиток, зрілість та занепад. Визначені мета, завдання та методи аудиторської перевірки при продовженні функціонування підприємства, його санації та ліквідації відповідно до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. За результатами дослідження зроблені висновки та намічені перспективи подальших пошуків.

Ключові слова: життєвий цикл, методи аудиту, аудиторські процедури, продовження функціонування, санація, ліквідація.

Рис.1, Табл.7, Літ.13.

Гевлич Л.Л.

**КОНЦЕПЦИЯ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ФАКТОР
ВЫБОРА МЕТОДИКИ АУДИТА**

Концепция жизненного цикла в настоящее время широко применяется в практике менеджмента для формирования и анализа адекватности стратегий, оценки конкурентоспособности предприятия, управления человеческими ресурсами и т.д. При этом вне рассмотрения остается такая важная функция и подсистема управления предприятием, как контрольная, в частности, такой его вид, как независимый аудит. Целью работы является исследование влияния стадий жизненного цикла предприятия на методы аудита. В рамках исследования охарактеризовано влияние концепции жизненного цикла на следующие подсистемы предприятия: организационная структура, экономика предприятия, человеческие ресурсы, технология. Рассмотрены преимущества (возможности) и недостатки (угрозы) развития предприятия за идентифицированными основными стадиями жизненного цикла: создание, развитие, зрелость и упадок. Определены цели, задачи и методы аудиторской проверки при продолжении функционирования предприятия, его санации и ликвидации в соответствии с международными стандартами контроля качества, аудита, обзора, другого предоставления уверенности и сопутствующих услуг. По результатам исследования сделаны выводы и намечены перспективы дальнейших поисков.

Ключевые слова: жизненный цикл, методы аудита, аудиторские процедуры, продолжение функционирования, санация, ликвидация.

Hevlych L.

CONCEPT OF THE ENTERPRISE' LIFE CYCLE AS A FACTOR OF THE AUDITING METHODS SELECTION

The concept of the life cycle is widely used in management practice for formulating and analyzing the adequacy of strategies, assessing the competitiveness of the enterprise, managing human resources, etc. At the same time, such important function and enterprise management subsystem, as independent audit, remain out the discussion. The purpose of the work is to study the influence of the enterprise' life cycle stages on the audit methods. The study describes the impact of the life cycle concept on such subsystems of the enterprise as organizational structure, enterprise economics, human resources, technology. Considered advantages (opportunities) and disadvantages (threats) of enterprise development at such life cycle stages, as creation, development, maturity, decay. Identified tasks and methods of auditing in the continuation of functioning, sanation and liquidation of the enterprise in accordance with standards of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. According to the results of the research, conclusions are drawn, prospects for further searches are outlined.

Key words: life cycle, audit methods, audit procedures, continuation of functioning, sanation, liquidation.

Постановка проблеми. Концепція життєвого циклу як комплекс ідей спадковості, розвитку, адаптації, виживання та вмирання організму або популяції сьогодні широко застосовується у практиці менеджменту для формування та аналізу адекватності маркетингових, інвестиційних та операційних стратегій, оцінки інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності підприємства, розрахунку його вартості, управління людськими ресурсами, антикризового управління тощо. Дана концепція дозволяє розглядати як внутрішні чинники розвитку підприємства, так і вплив на нього зовнішнього середовища. Врахування особливостей ресурсного забезпечення, бізнес-ризиків, діяльності підприємства в межах стадій життєвого циклу здатне підвищити ефективність управлінських рішень і є цікавою теоретичною проблемою та важливою практичною задачею.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розглядом сутності стадій життєвого циклу щодо економічних процесів на конкретному суб'єкті господарювання займалися такі науковці як Ж. Поплавська, Т. Доненко, О. Матюшенко, С. Корягіна [1-3]. О. Даниленко пропонувала враховувати концепцію життєвого циклу розвитку організації в системі управління персоналом [4], Н. Данік, Ю. Тютенко – у практиці фінансового управління банком [5], І. Ступак – при виборі конкурентної стратегії [6]. Роботи зазначених авторів довели ефективність використання даної концепції у практиці менеджменту, але залишили поза розглядом таку важливу функцію та підсистему управління підприємством, як контрольна. Аудит як форма фінансового контролю є незалежною експертизою інформації суб'єкта господарювання та надає зацікавленим особам підґрунтя для прийняття виважених управлінських рішень. Якість аудиторської перевірки визначається адекватністю методів аудиту. Тому питання визначення впливу стадії життєвого циклу підприємства на аудиторські процедури має теоретичну та практичну значущість з точки зору підвищення довіри до аудиторських висновків та здешевлення вартості перевірки.

Метою роботи є дослідження впливу стадій життєвого циклу підприємства на методи аудиту.

Виклад основного матеріалу. Якщо розглядати життєвий цикл підприємства у вигляді закінченого кола його розвитку, в межах якого визначальні маркери принципово

не змінюються, то стадії життєвого циклу повинні мати стабільні параметри – завдання, способи ресурсного забезпечення, конфігурацію організаційного механізму тощо.

Найбільш розповсюдженою є думка щодо виділення чотирьох стадій життєвого циклу розвитку підприємства (створення, розвиток, зрілість, занепад) та чотирьох його підсистем (організаційна структура, економіка підприємства, людські ресурси, технологія). При цьому організаційна структура може бути охарактеризована як логічне взаємовідношення рівнів, органів управління та потоків ресурсів; економіка підприємства розглядається як підгалузь внутрішніх маркерів, наприклад, показників поточної та перспективної доходності, вартості підприємства тощо; людські ресурси – це робітники підприємства, ефективно управління якими можливе на основі використання законів поведінки та стилів керівництва; технологія – поєднання операцій, кваліфікаційних навичок, обладнання, інфраструктури та технічних знань. Сутність кожної з підсистем підприємства визначається стадією життєвого циклу підприємства (див. табл. 1).

Таблиця 1 – Вплив концепції життєвого циклу на сутність підсистем підприємства

Стадії життєвого циклу	Підсистеми підприємства			
	Організаційна структура	Економіка підприємства	Людські ресурси	Технологія
Створення	Розробка внутрішніх регламентів, стилю керівництва, кадрової політики, середовища контролю	Попит та пропозиція ринку, ризик діяльності, позиція конкурентів, наявність персоналу	Новатори, кріейтори, згодні на тимчасовий дискомфорт в умовах і оплаті праці	Новітні, унікальні технології
Розвиток	Апробація внутрішніх регламентів практикою, їх удосконалення	Обсяг продажів, доходів, прибутку, рентабельність, конкурентоспроможність, вартість позикового капіталу	Тісна кооперація, спільна взаємодія, швидка реакція у мінливих умовах, готовність до ризику, розвитку, відповідальності	Адаптація технологій під напрямки діяльності підприємства
Зрілість	Функціонування за визначеними правилами, використання заходів контролю для визначення відхилень	Діяльність за центрами витрат, доходів, відповідальності, рентабельність продукції, підрозділів	Якісний персонал, зацікавлений у підтримці рівню кваліфікації та збереженні соціального статусу	Підтримка оптимальних технологій постачання, виробництва, збуту
Занепад	Втрата гнучкості організаційної структури, контрольованості процесів	Збитковість, втрата конкурентної позиції, плинність кадрів, застарілість необоротних активів	Непродуктивні, вузько орієнтовані працівники, не готові до розвитку, ризику, відповідальності	Застарілість технологій, відсутність врахування сучасних викликів

Джерело: розроблено автором

Запорукою успіху в управлінні підприємством є вирішення криз – проблем, притаманних певній стадії життєвого циклу, з точки зору забезпечення подальшого розвитку. Сутність криз, а саме переваги (можливості) для їх подолання та недоліки (загрози) їх розвитку за стадіями життєвого циклу підприємства представлені у табл. 2.

Таблиця 2 – Зміст криз розвитку підприємства відповідно до концепції життєвого циклу

Стадії життєвого циклу	Переваги (можливості)	Недоліки (загрози)
Створення	виявлення незадоволеного попиту; вільний вибір напрямку діяльності, формування стратегій розвитку; застосування новітніх технологій; креативність топ-менеджерів	неправильне визначення місії, стратегій, напрямів діяльності; високий ризик діяльності; відсутність репутації як утруднення отримання кредитних ресурсів, укладення договорів із контрагентами; неадекватність організаційних витрат; відсутність якісного персоналу
Розвиток	зростання обсягів продажу та прибутків; диверсифікація діяльності; висока зацікавленість персоналу; зростаюча конкурентоспроможність	перевиробництво; велика частка позикового капіталу і витрат на його обслуговування; переоцінка успіхів і можливостей; неефективне управління ресурсами; криза координації, управління, контролю
Зрілість	стабільні прибутки; зароблена репутація; якісний персонал; оптимальні обсяги виробництва та витрати; стійка конкурентоспроможність	сповільнення зростання, модернізації, розвитку, криза технологій; зменшення креативності персоналу, його реакції на зміну умов; відхилення від стратегії, відсутність її коректування для врахування внутрішніх і зовнішніх викликів
Занепад	реструктуризація; злиття	нерентабельна, збиткова діяльність; невідповідна стратегія, криза бізнес-ідей, застарілі технології, незацікавлений персонал; втрата конкурентоспроможності; інвестиційна непривабливість; банкрутство, ліквідація

Джерело: розроблено автором

Таким чином, застосовуючи концепцію життєвого циклу, можна передбачити перехід від однієї стадії розвитку підприємства до іншої, узгоджувати стратегічні і поточні цілі із ресурсами, ефективно вирішувати проблеми розвитку підсистем підприємства, що не тільки підвищує ефективність менеджменту, а й покращує конкурентну позицію підприємства.

Розглянемо можливість впливу даної концепції на контрольну підсистему управління, зокрема, методику контрольних заходів, розділяючи життєвий цикл підприємства на дві частини: продовження та припинення функціонування.

З точки зору управління підприємством контроль є ключовим елементом забезпечення реалізації стратегії, досягнення поставлених цілей, виконання намічених завдань. Він є необхідною засадою діагностики руху підприємства у заданому напрямку, на основі якої приймається рішення про перегляд стратегії, зміну цілей та пріоритетів. Контроль є основою розвитку підприємства як відправна точка звірки запланованого та досягнутого. У широкому сенсі слова контроль – це незалежна оцінка відповідності

діяльності підприємства поставленим цілям.

За суб'єктами контроль може бути як внутрішнім, так і зовнішнім, зокрема, незалежним – аудиторським. Закон України [7] дає таке трактування аудиту фінансової звітності: «аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам».

Ефективність аудиту визначається адекватністю застосованих методів перевірки (аудиторських процедур) відповідно до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (див. табл. 3).

Таблиця 3 – Сутність аудиторських процедур за міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Назва	Сутність аудиторської процедури
процедури оцінки ризиків	аналіз ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення для винесення висновку про їх значущість
інспектування	вивчення записів, внутрішніх чи зовнішніх документів (у паперовій, електронній або іншій формі) або фізичний огляд активу
спостереження	нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи
зовнішнє підтвердження	аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони у паперовій, електронній або іншій формі
повторне обчислення	перевірка математичної правильності документів чи записів
повторне виконання	незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
аналітичні процедури	оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, а також дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків
запит	пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб у суб'єкта господарювання чи за його межами

Джерело: узагальнено автором за [8]

В умовах продовження діяльності підприємства, що становить суспільний інтерес, у поле зору незалежного аудитора потрапляє комплект бухгалтерської звітності як система узагальнених показників, що характеризують фінансовий стан та результати діяльності підприємства протягом звітного періоду, а мета та завдання перевірки представлені у табл. 4.

При цьому аудитор має встановити відповідність звітності критеріям, представленим у табл. 5.

Таблиця 4 – Основні та додаткові завдання різновидів аудиту

Вид аудиту	Основні завдання	Додаткові завдання
1. Аудит фінансової звітності	висловлювання аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах концептуальним основам (нормативним вимогам щодо порядку її підготовки і представлення)	<ul style="list-style-type: none"> - оцінка стану облікового процесу та внутрішнього контролю на підприємстві; - оцінка достовірності показників звітності та їх тотожності даним Головної книги; - інспектування достовірності облікового процесу і показників фінансової звітності; - дослідження стану збереження і використання активів та стану зобов'язань; - перевірка взаємоузгодженості показників форм фінансової звітності; - аналіз облікової політики клієнта та оцінка змін за період на звітність; - перевірка консолідації звітності; - виявлення помилок у фінансовій звітності минулих років та перевірка її коректування.
2. Санаційний аудит	формування думки аудитора про наявність санаційної спроможності, дієвість і очікувану ефективність запланованих санаційних заходів	<ul style="list-style-type: none"> - підтвердження достовірності інформації про фінансово-майновий стан боржника; - аналіз реальності плану санації; - визначення якості альтернатив розвитку підприємства.
3. Ліквідаційний аудит	<ul style="list-style-type: none"> - виявлення фактичної наявності та вартості майна; - перевірка якості інформації облікової системи; - перевірка взаємоув'язки показників за видами обліку, підрозділами, напрямками діяльності, в цілому за підприємством; - перевірка розміру і доцільності витрат ліквідатора 	<ul style="list-style-type: none"> - цілісність активів з моменту призначення ліквідаторів до продажу; - класифікація майна, призначеного для продажу; - перевірка реальності пред'явлених кредиторами вимог, упорядкування їх реєстру, дотримання черговості задоволення вимог; - дотримання порядку реалізації майна; - перевірка реальності дебіторської заборгованості, здійснення заходів щодо її стягнення; - контроль розрахунків з членами трудового колективу, бюджетом, соціальними фондами, кредиторами; - перевірка порядку розрахунків із засновниками; - пошук інформації про шляхи виводу активів з під контролю підприємства, ідентифікація використаних схем, розробка заходів повернення активів

Джерело: розроблено автором

Таблиця 5 – Критерії оцінки фінансової звітності аудитором згідно із міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Критерій	Сутність критерію
твердження щодо класів операцій, подій та розкриттів протягом періоду аудиту	
настання	операції та події, які були зареєстровані або розкриті, дійсно мали місце і стосуються суб'єкта господарювання
повнота	всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено
точність	суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно, а пов'язані розкриття були відповідно виміряні й викладені
закриття періоду	операції та події були зареєстровані у правильному обліковому періоді
класифікація	операції та події було зареєстровано на належних рахунках
подання	операції та події відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування
твердження щодо залишків на рахунках та відповідних розкриттів на кінець періоду	
існування	активи, зобов'язання та власний капітал наявні
права та зобов'язання	суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання
повнота	всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено
точність, оцінка та розподіл	активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригуванням щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття були відповідно виміряні й викладені
класифікація	активи, зобов'язання та участь у капіталі було відображено на відповідних рахунках
подання	активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Джерело: систематизовано автором за [8]

Для підтвердження вказаних критеріїв використовують сукупність методів аудиту, узагальнення яких представлено у табл. 6.

Аудит припинення діяльності може представляти собою санаційний аудит або аудит ліквідації підприємства. Санація – це система фінансово-економічних, виробничо-технічних, організаційно-правових та соціальних заходів, спрямованих на досягнення чи відновлення платоспроможності, ліквідності, прибутковості та конкурентоспроможності підприємства-боржника в довгостроковому періоді [9].

Таблиця 6 – Аудиторські процедури фінансової звітності

Звіт	Аудиторські процедури
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	<ul style="list-style-type: none"> - інспектування реальності існування активів, зобов'язань, права власності; - аналітичні процедури, запит та зовнішнє підтвердження, інспектування визнання та оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу; - аналітичні процедури при оцінці стану збереження та ефективності використання активів; - інспектування документального оформлення та відображення в обліку операцій щодо активів, зобов'язань і власного капіталу; - повторне обчислення нарахування накопиченої амортизації, резервів; - спостереження в рамках оцінки інвентаризаційної роботи підприємства; - аналітичні процедури в рамках оцінки інформації щодо активів, зобов'язань та власного капіталу у балансі
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	<ul style="list-style-type: none"> - аналітичні процедури, запит та зовнішнє підтвердження, інспектування визнання доходів і витрат звітного періоду; - аналітичні процедури, повторне обчислення, запит та зовнішнє підтвердження, інспектування класифікації та оцінки доходів, витрат і фінансових результатів в розрізі видів діяльності; - аналітичні процедури, інспектування відображення доходів та витрат на рахунках та в складі показників звітності; - повторне обчислення податку на прибуток
Звіт про рух грошових коштів	<ul style="list-style-type: none"> - аналітичні процедури, інспектування класифікації грошових коштів операційної, фінансової та інвестиційної діяльності; - повторне обчислення чистого руху грошових коштів за видами діяльності, показника чистого руху грошових коштів за період
Звіт про власний капітал	<ul style="list-style-type: none"> - інспектування установчих документів здійснення підприємницької діяльності; внесення змін в засновницькі документи та їх відображення на рахунках; правомірності та законності внесків до капіталу; - повторне обчислення розподілу прибутку; - аналітичні процедури щодо достовірності інформації звіту

Джерело: узагальнено автором за [8]

Характерною рисою санаційного аудиту є те, що він проводиться на підприємствах, які перебувають у фінансовій кризі. Мета та завдання санаційного аудиту відповідно до його етапів представлені у табл. 4 та на рис. 2 [10].

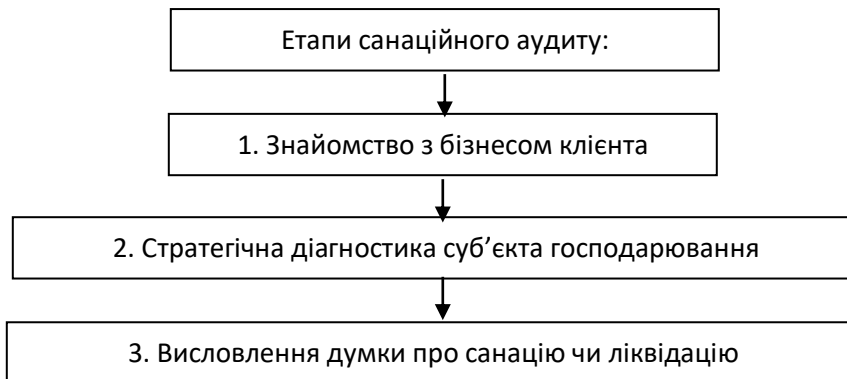


Рисунок 1 - Етапи санаційного аудиту

В частині визначення якості інформації про фінансово-майновий стан боржника аудиторські процедури ідентичні процедурам перевірки фінансової звітності при продовженні функціонування (табл. 4). Але аналіз плану санації та альтернатив подальшого розвитку підприємства вимагає використання переважно аналітичних процедур у їх взаємозв'язку із інструментарієм стратегічної діагностики.

Аналітичні процедури в рамках санаційного аудиту досліджені В. Сандаковою у [11] та представлені у табл. 7 у вдосконаленому вигляді.

Таблиця 7 – Аналітичні процедури санаційного аудиту

Стадія санації	Аналітичні процедури
Досудова санація	оцінка фінансового стану боржника до оголошення справи про банкрутство
Оголошення справи про банкрутство	обґрунтування неможливості боржника задовольнити вимоги кредиторів у повному обсязі
	оцінка фінансового стану та платоспроможності боржника після оголошення справи про банкрутство
	експертиза фінансово-господарської діяльності боржника
	визначення ознак прихованого та фіктивного банкрутства
План санації або ліквідації	оцінка майна боржника за результатами інвентаризації

Джерело: удосконалено автором

На першому етапі санаційного аудиту доцільно провести:

- аналіз фінансового стану підприємства: оцінки динаміки та структури валюти балансу, дослідження джерел власних коштів, структури дебіторської та кредиторської заборгованості, структури активів, формування та використання прибутку;

- дослідження виробничо-господарської діяльності: складу та ефективності використання необоротних активів, людських ресурсів, конкурентного середовища, ефективного складу об'єктів незавершеного будівництва тощо;

- дослідження симптомів фінансової кризи підприємства: рівню ліквідності, рентабельності, якості менеджменту, відносин із засновниками та контрагентами;

- ідентифікацію «вузьких місць» діяльності підприємства: дефіциту ліквідності, рівню заборгованості, рівню собівартості продукції порівняно з конкурентами, якості інвестиційної діяльності, маркетингу, системи контролінгу.

Стратегічна діагностика спрямована на визначення поточного стану підприємства в порівнянні із станом конкурентів з метою виявлення відповідності обраній стратегії, оцінки останньої з точки зору викликів середовища, а також розробки системи заходів для ліквідації стратегічних розривів або коригування стратегії [12]. При здійсненні стратегічної діагностики середовище структурується на макро- (загальне середовище), мікро- або мезо- (середовище найближчого оточення) та внутрішнє середовище підприємства. Змістом діагностики макросередовища підприємства є моніторинг і аналіз тенденцій та подій, які не підконтрольні підприємству, але можуть вплинути на його стратегічний вибір, зокрема, економічних, політичних, ринкових, технологічних, географічних, соціальних чинників та чинників випадковості. Метою стратегічної діагностики мікро- (мезо-) середовища вважається отримання характеристики ситуації в галузі в цілому для винесення суджень про її відносну привабливість (непривабливість) у найближчій і довгостроковій перспективі. Цей аналіз передбачає оцінку як галузі і

конкурентного середовища в цілому, так і учасників ринку, що безпосередньо контактують з підприємством, впливають на нього і, у свою чергу, піддаються впливу з боку підприємства (споживачі, постачальники, конкуренти, посередники, кредитори, компаньйони). Напрямами діагностики внутрішнього стану підприємства є експрес-аналіз, оцінка конкурентної позиції та виявлення конкретних стратегічних проблем, а результатом – комплекс заходів для збереження, перегляду або зміни поточної стратегії на основі використання сильних і слабких сторін підприємства, його ключових чинників успіху, усунення погроз середовища.

На даному другому етапі санаційного аудиту визначається фаза кризи підприємства, ідентифікуються її причини, досліджуються фактори впливу та проблеми діяльності підприємства, виявляються резерви та чинники потенційної беззбиткової діяльності.

У ході санаційного аудиту розглядаються складні економічні процеси, що не завжди піддаються кількісній оцінці, виникає потреба ідентифікації існуючих тенденцій та відстеження їхніх трендів, що викликає необхідність використання інструментів методу експертних оцінок, аналізу витрат і кривої досвіду, моделі «продукт-ринок», аналізу динаміки ринку, моделі життєвого циклу, портфельних моделей аналізу стратегії (матриць БКГ і Мак-Кінсі), комплексного ділового аналізу PIMS, SWOT-аналізу, аналізу ланцюжка цінностей, аналізу витрат й оцінки конкурентоспроможності тощо. Використання інструментарію стратегічної діагностики підприємства дозволяє оцінити глибину кризи підприємства, виявити її причини, симптоми, тенденції розвитку і, відповідно, сформулювати думку про подальшу санацію або ліквідацію підприємства.

Аудит ліквідації та банкрутства підприємства в рамках санаційного аудиту має більш традиційну мету – висловлення незалежної фахової думки щодо якості представленої інформації та вирішує основні та додаткові (у випадку участі аудитора у процесі ліквідації підприємства) завдання, представлені у табл. 4.

В рамках вирішення даних завдань використовується широкий перелік аудиторських процедур з особливим акцентом на інспектуванні активів та зобов'язань підприємства шляхом їх фізичного огляду – інвентаризації. Згідно із Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань [13], у разі припинення (ліквідації) підприємства обов'язковою є суцільна інвентаризація всіх видів зобов'язань та активів підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у т.ч.:

- предметів, переданих у прокат, оренду, на реконструкцію, модернізацію, консервацію, ремонт, запас або резерв незалежно від технічного стану;

- активів і зобов'язань, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовних активів і зобов'язань (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланків документів суворої звітності та інших активів.

Таким чином, можна констатувати, що стадії життєвого циклу підприємства наряду впливають на завдання, які стоять перед аудитором, та сукупність методів, що ним використовуються при тому, що вибір конкретного набору та послідовності аудиторських процедур знаходиться у сфері індивідуальної відповідальності аудитора та визначається як його досвідом та рівнем кваліфікації, так і умовами конкретної перевірки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами дослідження можна зробити висновок, що концепція життєвого циклу підприємства може бути використана в рамках вибору методів перевірки при незалежному аудиті з метою підвищення його якості та зменшення вартості перевірки. Зокрема, в рамках санаційного

аудиту ефективним є залучення аналітичних процедур та інструментарію стратегічної діагностики, при аудиті ліквідації – широке використання інспектування активів та зобов'язань підприємства шляхом їх фізичного огляду – інвентаризації.

Дослідження конкретного набору ефективних методів аудиторської перевірки за основними стадіями підприємства, що продовжує функціонування, буде напрямом подальших пошуків.

Література:

1. Поплавська Ж.В., Доненко Т.В. Сутність життєвого циклу підприємств та фактори, що впливають на його формування. *Економіка, планування і управління в лісо виробничому комплексі. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2008. Вип. 18.8. С. 169-175.
2. Матюшенко О. І. Життєвий цикл підприємства: сутність, моделі, оцінка. *Проблеми економіки*. 2010. № 4. С. 82-91.
3. Корягіна С. В. Економічна оцінка та планування життєвого циклу розвитку підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01. Нац. ун-т «Львів. Політехніка». Л., 2004. 21 с.
4. Даниленко О.А. Урахування стадії «життєвого циклу» розвитку організації в системі управління персоналом. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 6 (132). С. 118-123.
5. Данік Н.В., Тютенко Ю.О. Теоретичні засади реалізації концепції життєвих циклів у практиці фінансового управління банком. *Молодий вчений*. 2018. № 2 (54). С. 386-390.
6. Ступак І.О. Вибір конкурентної стратегії залежно від стадії життєвого циклу організації. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/11098/1/44.pdf>.
7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 рр. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.
9. Москаль Н. В. Етапи та порядок проведення санаційного аудиту. *Економіка та держава*. 2015. № 8. С. 90-93.
10. Гевлич Л.Л., Гевлич І.Г. Аудит процесів ліквідації та банкрутства підприємства в рамках санаційного аудиту. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 9. С. 95-101.
11. Сандакова В.С. Аудит процесів ліквідації та банкрутства підприємства. URL: <https://www.sworld.com.ua/konfer42/69.pdf>.
12. Гевлич Л.Л. Стратегічна діагностика підприємства: монографія. Донецьк: Юго-Восток, 2007. 199 с.
13. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.