

УДК 657.6:629.7:061.5 (045)

САНАЦІЙНИЙ АУДИТ – ІНСТРУМЕНТ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ НА АВІАЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ЕТАПИ ТА ПОРЯДОК ЙОГО ПРОВЕДЕННЯ

Бондаренко Ольга Михайлівна, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту, к.е.н., доцент, Національний авіаційний університет, Київ, bondarenko_olga@mail.ru, 067-918-59-59.

Пильнова Валентина Павлівна, професор кафедри обліку і оподаткування, к.е.н., доцент, Київська державна академія водного транспорту, Київ, pylnova@ukr.net, 067-491-14-84.

Olha Bondarenko, Associate Professor, Ph.D., Associate Professor, National Aviation University, Kyiv
Valentina Pylnova, Professor, Ph.D., Associate Professor, National Aviation University, Kyiv

O. Bondarenko, V. Pylnova. Sanitation audit - an instrument of anti-crisis management in aviation enterprises: stages and procedure for conducting it

This article explores the stages and curative procedure for auditing as one of the pillars breeding enterprises the financial crisis and bankruptcy. Due to the specifics of airlines covered the process of sanation measures for aviation companies. In the course of readjustment focuses on activities related to the management of receivables and payables airlines. Therefore, the article addressed key management methods these types of debt. For disclosure methodology curative audit conducted analysis of scientific sources to determine the curative stages of the audit. It should be noted that the holding of any kind of audit in Ukraine is based on the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). As a consequence of that has been studied is that of revealing the curative IAASB audit in Ukraine. Effective measures of sanation every business plan should be curative enterprise. During the study we found that for the curative quality of the audit, the auditor does not have the right to participate in the development of curative plan airlines. Given the peculiarities of activity for the airline was offered curative stages of such audit as curative component study plan and collect the necessary information for sanation measures; Analysis of the financial condition of the airline; clarification of internal and external causes of the financial crisis and to identify strengths and weaknesses airline to overcome the financial crisis; analysis capabilities of factors and reserves to stabilize the financial situation; providing curative evaluation plan airlines; assembly auditor's report on implementation of curative plan.

Бондаренко О. М., Пильнова В. П. Санаційний аудит – інструмент антикризового управління на авіаційних підприємствах: етапи та порядок його проведення.

У статті досліджено етапи та порядок проведення санаційного аудиту як одного з основних напрямків виведення підприємства з стану фінансової кризи та банкрутства. В зв'язку з специфікою діяльності авіапідприємств було висвітлено процес проведення санаційних заходів для авіаційних підприємств. В ході проведення санації особлива увага приділяється заходам, пов'язаним з керуванням дебіторською та кредиторською заборгованістю авіапідприємства. Тому, в статті були розглянуті основні методи управління даними видами заборгованості. Для розкриття методології проведення санаційного аудиту було проведено аналіз наукових джерел, щодо визначення етапів проведення санаційного аудиту. Слід зазначити, що проведення будь-яких видів аудиту в Україні проводиться на підставі Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Внаслідок чого було досліджено, саме які МСА розкривають проведення санаційного аудиту в Україні. Для ефективного проведення санаційних заходів кожне підприємство повинно скласти санаційний план підприємства. Під час проведеного дослідження нами було встановлено, що для якісного проведення санаційного аудиту аудитор не має право приймати участь в розробці санаційного плану авіапідприємства. З урахуванням особливості виду діяльності для авіапідприємства було запропоновано проведення таких етапів санаційного аудиту, як: вивчення складових санаційного плану та збір необхідної інформації для проведення санаційних заходів; аналіз фінансового стану авіапідприємства; з'ясування внутрішніх та зовнішніх причин фінансової кризи; виявлення слабких та сильних сторін авіапідприємства для подолання фінансової кризи; аналіз можливостей, факторів та резервів для стабілізації фінансового стану; надання оцінки санаційного плану авіапідприємства; складання висновку аудитора щодо реалізації санаційного плану.

Бондаренко О. М., Пильнова В. П. Санационный аудит – инструмент антикризисного управления на авиационных предприятиях: этапы и порядок его проведения.

В статье исследованы этапы и порядок проведения санационного аудита как одного из основных направлений выхода предприятия из состояния финансового кризиса и банкротства. В связи со спецификой деятельности авиапредприятий был рассмотрен процесс проведения санационных мероприятий для авиационных предприятий. В ходе проведения санации особое внимание уделяется мероприятиям, связанным с управлением дебиторской и кредиторской задолженностью авиапредприятия. Поэтому, в статье были рассмотрены основные методы управления данными видами задолженности. Для раскрытия методологии проведения санационного аудита был проведен анализ научных источников, для определения этапов проведения санационного аудита. Следует отметить, что проведение любых видов аудита в Украине проводится на основании Международных стандартов аудита (МСА). В результате чего было исследовано, какие именно МСА раскрывают проведения санационного аудита в Украине. Для эффективного проведения санационных мероприятий каждое предприятие должно составлять санационный план предприятия. В ходе проведенного исследования нами было установлено, что для качественного проведения санационного аудита аудитор не имеет права принимать участие в разработке санационного плана авиапредприятия. С учетом особенности вида деятельности для авиапредприятия было предложено проведение следующих этапов санационного

аудита, как: изучение составляющих санационного плана и сбор необходимой информации для проведения санационных мероприятий; анализ финансового состояния авиапредприятия; выяснение внутренних и внешних причин финансового кризиса, выявление слабых и сильных сторон авиапредприятия для преодоления финансового кризиса; анализ возможностей, факторов и резервов для стабилизации финансового состояния; предоставление оценки санационного плана авиапредприятия; составление заключения аудитора по реализации санационного плана.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання кожне авіапідприємство повинно ефективно працювати для отримання позитивного фінансового результату – прибутку підприємства. Як свідчить статистика Державної авіаційної служби України є авіапідприємства, які збиткові або вже є майже збанкрутілими. Для запобігання кризового стану та покращення фінансово-економічного стану авіапідприємства повинні розробити та впроваджувати санаційні заходи. Для проведення цих заходів перш за все потрібно перевірити достовірність економічно-фінансової діяльності авіапідприємства, для чого запрошується аудитор.

Санаційний аудит - це один із видів супутніх послуг аудиторських фірм, які вони можуть надавати авіапідприємствам, які знаходяться в кризовому стані. Як зазначає Подерьогін А.М.: «Мета санаційного аудиту – це оцінка санаційної спроможності підприємства на підставі аналізу фінансово-господарської діяльності та наявного плану фінансового оздоровлення» [1]. Під час проведеного дослідження застосування санаційного аудиту в Україні було виявлено, що зазначений вид аудиту становить значну зацікавленість щодо його застосування, але на жаль, його нормативно-законодавче регулювання та механізм проведення є недостатньо розроблений.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням порядку проведення санаційного аудиту на підприємствах займалась велика кількість вітчизняних та зарубіжних економістів, таких як: Ф.Ф. Бутинець, А.М. Подерьогін, Н.І. Верхоглядова, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, В.С. Рудницький, Н.А. Нікіфорова, Л.В. Донцова.

Однак, зазначеними економістами було досліджено порядок проведення санаційного аудиту комплексно (для всіх підприємств України) без урахування специфіки роботи авіапідприємства. Тому, незважаючи на велику кількість проведеного дослідження з зазначеного напрямку, саме для проведення санаційного аудиту авіапідприємств поки що залишається комплекс питань, які остаточно не розкриті.

Мета. Провести дослідження та розробити етапи та порядок проведення процесу санації та санаційного аудиту на авіапідприємствах України.

Виклад основного матеріалу. Під час своєї діяльності кожне підприємство України може опинитись в ситуації, коли фінансовий результат діяльності є збитковим. Це пов'язано перш за все з впливом багатьох внутрішніх та зовнішніх факторів, які можуть привести до такого результату. Для виходу та уникнення подальшого погіршення фінансового стану, яке може привести до банкрутства підприємства, як правило, застосовують інструменти антикризового управління.

Як зазначає Булович Т. В., до інструментів антикризового управління можна віднести [2]:

1. Діагностика кризових явищ.
2. Санація балансу.
3. Санаційні заходи:
 1. контролінг (бенчмаркінг, санаційний аудит);
 2. реструктуризація (реорганізація, реінжиніринг).

На його думку, санація носить практичний напрямок реалізації системи антикризового управління, тому її необхідно розглядати як один із найбільш вагомих елементів системи виходу підприємства із кризи. Основною метою цього заходу є подолання наслідків кризи на підприємстві та оптимізація його бізнес-процесів [2].

Таким чином, у ряді випадків може виникнути ситуація, коли необхідно для неспроможних авіапідприємств знайти шляхи виходу із сформованої ситуації і запобігти наступного влучення в кризу. Для цих цілей в авіапідприємствах може бути організовано процес санації.

Вважаю, що процес фінансового оздоровлення авіапідприємств передбачає послідовне виконання відповідних заходів, і може бути представлений наступною функціональною схемою (рис. 1).

Відповідно до даного рисунку перед проведенням санації необхідно визначити можливі причини виникнення кризової ситуації у авіапідприємства і прийняти рішення про ліквідацію чи проведення санації. При проведенні санації розглядається санаційна стратегія, в результаті якої розробляється система заходів, спрямованих на виведення авіапідприємства з фінансової кризи, та проводиться розрахунок витрат санаційних заходів і ефективності їх запропонування.

Необхідно відмітити, якщо в разі даного розрахунку виявилось, що проведення зазначених заходів є неефективним, то на цьому етапі може бути прийнято рішення щодо припинення проведення санації та запропоновані ліквідаційні заходи до авіапідприємства. В іншому разі, за умови наявності рішення керівництва авіапідприємства щодо проведення невідкладних санаційних заходів, групою спеціалістів проводиться розробка та впровадження програми і проекту санації.

У ході проведення санації особлива увага приділяється заходам, пов'язаним з керуванням дебіторською і кредиторською заборгованістю авіапідприємства.

На наш погляд, до основних методів стягування (недопущення) простроченої дебіторської заборгованості можна віднести: оплата готівкою («КЕШ»), попередня оплата, авансові платежі, акредитивна форма розрахунків, чекова форма розрахунків, вексельна форма розрахунків, продаж боргів з дисконтом, продаж товарів з розстрочкою платежів (комерційний кредит продавця), лізингові угоди, факторинг та форфейтинг.

Для управління кредиторською заборгованістю в авіапідприємствах необхідно застосовувати методи реструктуризації чи конвертації заборгованості, які проводять у вигляді: відстрочки чи розстрочки платежів, взаємозаліків платіжних вимог, переоформленням платіжних вимог, переоформленням заборгованості як позику, продажу боргових зобов'язань, перекладу короткострокових зобов'язань у довгострокові, передачі кредиторю майна боржника чи списання заборгованості.

Однак, крім реструктуризації заборгованості, авіапідприємствам надано право проводити конвертацію кредиторської заборгованості. Дані методи управління дебіторською і кредиторською заборгованістю дають можливість знизити загрозу виникнення кризових ситуацій в авіапідприємствах і нормалізувати рівень забезпечення її фінансового стану.

Під час проведення санаційних заходів обов'язковою умовою для їх проведення є наявність санаційного плану. Правильність вибору складових санаційного плану та професійність його розроблення може надати лише санаційний аудит. Тому, для запобігання некоректного складання санаційного плану підприємства України намагаються до складу групи розробників санаційного плану включити аудитора. Але, в такому разі, аудитор не зможе в подальшому проводити санаційний аудит на даному підприємстві, так як втратить незалежність щодо даного підприємства. Таким чином, для якісного проведення санаційного аудиту аудитор не має право приймати участь в розробці санаційного плану підприємства.

Основними нормативними документами, які регулюють порядок ведення аудиту в Україні є Міжнародні стандарти аудиту (МСА). Слід зазначити, що в МСА не має визначення поняття «санаційний аудит» та не наводиться порядок та методика його проведення. Єдиний міжнародний стандарт аудиту, який розкриває дії аудитора під час проведення прогнозування та оцінки здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність є МСА 570 «Безперервність» [3]. Таким чином, зміст цього МСА може бути взятий за основу для проведення санаційного аудиту.

На підставі проведеного дослідження кількості етапів проведення аудиту було з'ясовано, що немає єдиного підходу щодо визначення кількості етапів санаційного аудиту. Більшість відомих економістів мають свою точку зору щодо кількості етапів (табл. 1).

1. Вивчення складових санаційного плану та збір необхідної інформації для проведення санаційних заходів (ознайомлення з підприємством, збір фінансової та статистичної звітності авіапідприємства, розрахунок аудиторських ризиків та ін.).

2. Аналіз фінансового стану авіапідприємства. Для проведення аналізу фінансового стану авіапідприємства та з метою забезпечення однозначності підходів при оцінці фінансово-господарського стану підприємств, виявленні ознак дій, передбачених статтями 218, 219 і 220 Кримінального кодексу України, приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, а також для своєчасного виявлення формування незадовільної структури балансу для здійснення випереджувальних заходів щодо запобігання банкрутству підприємств пропонуємо застосовувати Методичні рекомендації з виявлення ознак неплатоспроможності підприємств і ознак дій з прихованого банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства [10]. Слід зазначити, що за цими Методичними рекомендаціями об'єктом аналізу виступає фінансово-господарський стан підприємств, зокрема фінансові, виробничі та інвестиційні аспекти їх діяльності.

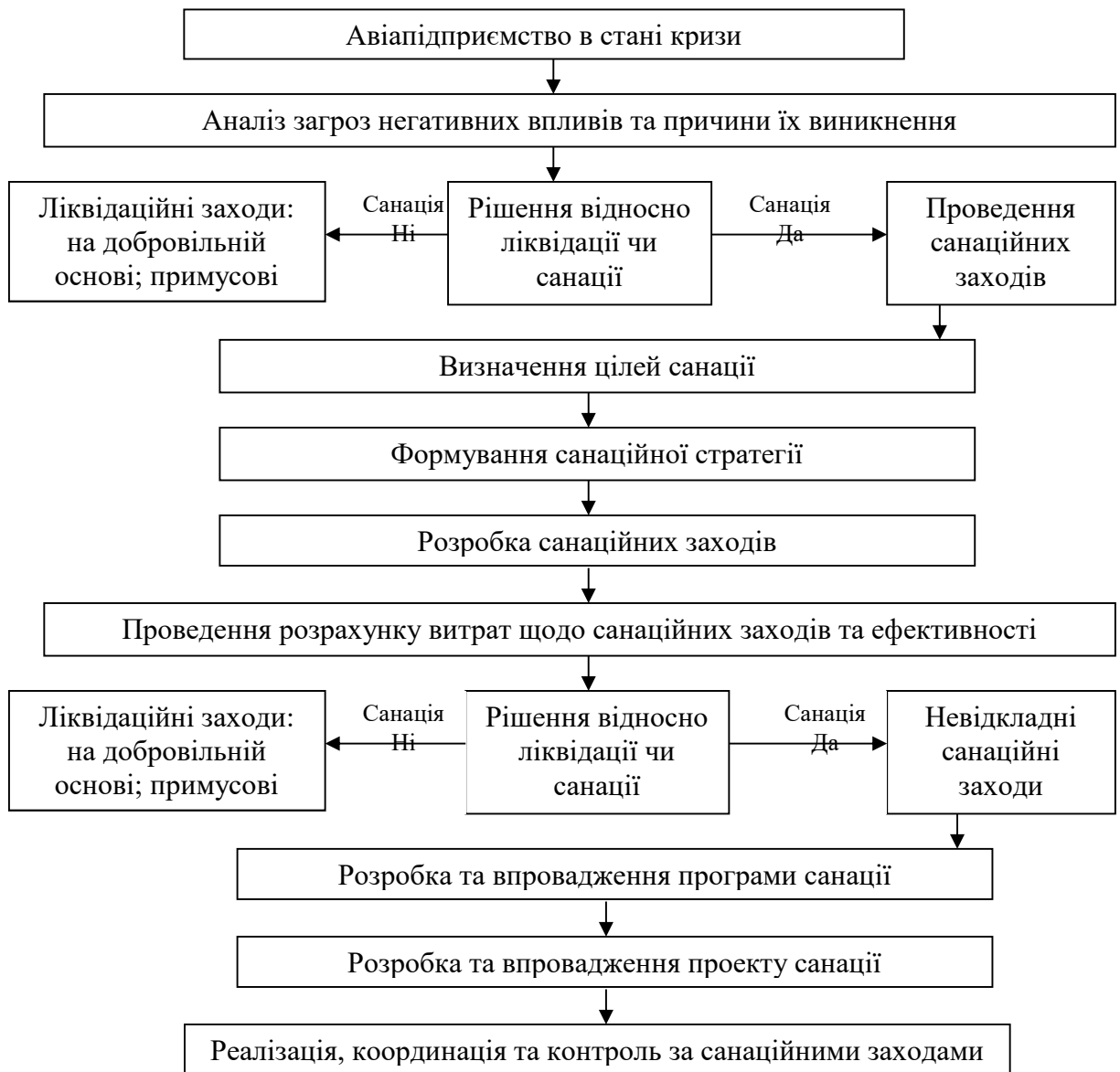


Рис. 1. Процес проведення санації на авіапідприємствах

Під час проведення аналізу визначаються: стан фінансово-господарської діяльності підприємства, структура його балансу (задовільна чи незадовільна) та обґрунтованість визнання підприємства неплатоспроможним; тенденції щодо динаміки основних показників ефективності діяльності підприємства; можливість використання санаційних процедур для поліпшення фінансово-господарського стану підприємства та виведення його з неплатоспроможного стану; наявність економічних ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства.

Таблиця 1

Аналіз наукових джерел, щодо визначення етапів проведення санаційного аудиту

Автор наукового джерела	Кількість етапів проведення санаційного аудиту
1	2
К. Колісник [4]	1) збір та систематизація інформації про підприємство; 2) розрахунок та аналіз фактичних показників і тенденцій розвитку (оцінка глибини фінансової кризи); 3) аналіз причин і симптомів фінансової кризи та виявлення «слабких місць»; 4) прийняття рішення про санацію чи ліквідацію (висновок про санаційну придатність підприємства).
В. Г. Боронос [5]	1) оцінка правової спроможності; 2) аудит фінансового стану підприємства; 3) аудит окремих санаційних процедур;

	4) оцінка ефективності плану санації.
Т.М. Білоконь [6]	1) проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства; 2) визначення причин фінансової кризи, її глибини та можливостей подолання; 3) проведення порівняльного аналізу сильних та слабких сторін підприємства; 4) здійснення економіко-правової експертизи наявної в підприємства санаційної концепції; 5) оцінка ризиків, пов'язаних з реалізацією санаційної концепції; 6) підготовка висновку про достовірність плану санації та доцільність санації чи ліквідації суб'єкта господарювання.
Т.В. Булович [7]	1) оцінка глибини та визначення характеру кризи на підприємстві (аналіз фінансово-господарського стану суб'єкта господарювання та ймовірності його банкрутства); 2) визначення можливостей та резервів для подальшого розвитку підприємства; 3) оцінка санаційної спроможності підприємства.
Т.М. Костанецька [8]	1) вивчення наявної санаційної концепції і збір необхідної інформації; 2) аналіз виробничо-господарської діяльності для виявлення відповідності фактичного стану виробничо-господарської діяльності підприємства даним, відображеним у плані санації, а також виявлення сильних і слабких сторін виробничої сфери підприємства; 3) аудит фінансової сфери підприємства; 4) вивчення положення підприємства на ринку чинників виробництва і збуту готової продукції; 5) аналіз причин кризи, слабких і сильних сторін підприємства; 6) експертна оцінка запланованих санаційних заходів.
А.К. Шара [9]	1) збір та систематизація інформації про підприємство; 2) визначення реального стану підприємства; 3) аналіз причин кризи та існуючих ризиків, виявлення сильних та слабких сторін; 4) визначення санаційної спроможності підприємства.

Виходячи з наведеної таблиці та специфіки авіапідприємств України вважаю, що до зазначених підприємств можна застосувати наступні етапи:

3. З'ясування внутрішніх та зовнішніх причин фінансової кризи. Під час проведення аналізу внутрішніх та зовнішніх причин фінансової кризи на авіапідприємствах України мною було з'ясовано, що для кожного типу авіапідприємства причини фінансової кризи можуть бути різними. Так, наприклад, для авіакомпанії внутрішні та зовнішні причини можуть бути наступні: зовнішні (відсутність інвестицій, слабка система фінансових відносин, відсутність державної підтримки національному авіабудуванню та розвитку повітряного транспорту, відносно високий рівень інфляції та зростання цін, неудосягнута система оподаткування та ін.); внутрішні (проблема неплатежів, велика кредиторська та дебіторська заборгованість, нерентабельність повітряних ліній, відсутність сучасної авіаційної техніки, спад перевезень, безпека польотів, низький рівень кадрів, недостатні інноваційні процеси та ін.).

4. Виявлення слабких та сильних сторін авіапідприємства для подолання фінансової кризи. Проведення цього етапу дає можливість виявити та провести оцінку сильних і слабких сторін авіапідприємства, що визначають особливості його фінансової діяльності, в першу чергу, достатності потенціалу для реалізації інвестиційних можливостей.

5. Аналіз можливостей, факторів та резервів для стабілізації фінансового стану. Під час проведення даного етапу аудитор повинен: провести розрахунок та оцінку ризиків і можливого банкрутства авіапідприємства; визначити розмір кредиторської заборгованості; провести оцінку очікуваних фінансових наслідків виникнення фінансової кризи; провести розрахунок фінансових результатів по інтересах власників і кредиторів; провести аналіз ресурсних можливостей запобігання кризи або її подолання; надати аналіз потенціалу протидії банкрутству і посткризового виживання; з'ясувати розмір обсягу необхідних ресурсів для подолання фінансової кризи; надати оцінку стратегій розвитку підприємства в контексті аналізу потенціалу подолання фінансової кризи; провести аналіз необхідного грошового потоку для подолання кризи.

6. Надання оцінки санаційного плану авіапідприємства. Під час надання оцінки санаційного плану, слід зазначити, що єдиної методики оцінки не існує. Тому кожний аудитор самостійно, в силу специфіки роботи та структури підприємства, застосовує методики проведення

оцінки санаційного плану. Так, наприклад, для авіапідприємств можуть бути застосовані наступні методики: порівняльний аналіз, факторний аналіз, вартісний аналіз та ін.

7. Складання висновку аудитора щодо реалізації санаційного плану. Аудиторський висновок санаційного плану розробляється на підставі аудиторського звіту, який складається на підставі робочих документів аудитора та аудиторських доказів. На підставі проведеного аналізу всіх матеріалів аудиту аудитор робить висновки щодо підготовки авіапідприємства до процесу проведення санації чи до процесу його ліквідації.

Висновки. Санаційний аудит – один із інструментів антикризового управління, на підставі якого авіапідприємства мають можливість виявити помилки в неефективному адміністративному управлінні підприємством та подолати фінансову кризу шляхом проведення ефективних санаційних заходів. Хоча, в Україні є нормативно-законодавчі документи, які розкривають організаційно-методологічну основу проведення аудиту, але відсутні нормативні акти, які розкривають природу проведення санаційного аудиту.

Список використаних джерел:

1. Подерьогін А.М. *Фінанси підприємств: Підручник.* – К.: КНЕУ, 2004 – 406 с.
2. Булович Т.В. «Характеристика інструментів антикризового управління». *Вісник Хмельницького національного університету* 2010, № 4. Т. 3.
3. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч.1: пер. з англ.. О.Л. Ольховікова та ін..* – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів: Аудиторська палата України, 2014. – 976 с.
4. Колісник М.К. *Фінансова санація і антикризове управління підприємством* / М.К. Колісник, П.Г. Льчук, П.І. Віблій. - К.: Кондор, 2007. - 272 с.
5. *Боронос В.Г. Управління фінансовою санацією підприємств* / В.Г. Боронос, І.Й. Плікус, І.М. Кобушко. - Суми: Вид-во СумДУ, 2010. - 437 с.
6. Білоконь Т.М. *Санація підприємств: організаційно - економічний механізм: монографія* / Т.М. Білоконь, Л.М. Несен. - Вінниця: ВНТУ, 2010. - 152 с.
7. Булович Т.В. *Due diligence як елемент санаційного аудиту* / Т.В. Булович // *Сталий розвиток економіки.* - Хмельницький, 2010. - №3. - С. 210 - 215.
8. *Костанецька Т.М. Санаційний аудит як невід'ємний елемент у системі антикризових заходів* / Т.М. Костанецька // *Інноваційні виміри розвитку світової економіки* / Наукова організація «Перспектива». - Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2013. - С. 66 - 70.
9. *Шара А.К. Санаційний аудит підприємств роздрібної торгівлі* / А.К. Шара // *Вісник Львівської комерційної академії.* - Львів: Видавництво ЛКА, 2013. - Вип. 43. - С. 123 - 127.
10. *Методичні рекомендації з виявлення ознак неплатоспроможності підприємств і ознак дій з прихованого банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства.* Наказ Міністерства економіки України від 19.01.2006 року № 14 (зі змінами та доповненнями).

References:

1. *Poderohin A. Finance companies: Textbook.* - K.: KNEU, 2004 - 406 p.
2. *Bulovych T. «Characteristics of instruments of crisis management» Herald of Khmelnytsky National University in 2010, number 4. Vol. 3.*
3. *International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services. Part 1: Per. with English .. OL Olhovichova etc ..* - K.: International Federation of Accountants: Audit Chamber of Ukraine, 2014. - 976 p.
4. *Kolesnik MK Financial crisis management and reorganization of enterprises* / NK Kolesnik, PG Ilchuk, PI Viblyy. - K.: Condor, 2007. - 272 p.
5. *VG Boronos Management of financial readjustment of enterprises* / VG Boronos, II Plikus, IN Kobushko. - Amounts: Printed Sumy State University, 2010. - 437 p.
6. *Belokon TN Remediation of companies: organizational - economic mechanism: monograph* / TN Belokon, LM Nesen. - Ball, NTB, 2010. - 152 p.
7. *Bulovych TV Due diligence audit as part of curative* / TV // *Bulovych sustainable economic development.* - Khmelnytsky, 2010. - № 3. - P. 210 - 215.
8. *Kostanetska TN Curative audit as an essential element in the system of anti-crisis measures* / TN Kostanetska // *Innovative dimensions of the global economy* / Research organization "prospect". - Dnepropetrovsk: Publishing House "Helvetyka", 2013. - P. 66 - 70.
9. *Shara AK Curative audit retailers* / AK Shara // *Bulletin of Lviv Commercial Academy.* - Lviv: Publishing LKA 2013 - Vol. 43 - P. 123 - 127.
10. *Guidelines for signs of insolvency and signs of covert actions bankruptcy, fictitious bankruptcy or bankruptcy.* Order Ministry of Economy of Ukraine of 19.01.2006, the number 14 (as amended).

Ключові слова: баланс, заборгованість, криза, реструктуризація, санація, аналіз, неспроможність, банкрутство.

Keywords: balance, debt crisis, restructuring, reorganization, analysis, insolvency, bankruptcy.

Ключевые слова: баланс, задолженность, кризис, реструктуризация, санация, анализ, несостоятельность, банкротство.