

## АУДИТ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

DOI: <https://doi.org/10.32620/cher.2023.2.05>

*Постановка проблеми.* Стаття присвячена обґрунтуванню передумов та пріоритетів розвитку методології та вдосконалення організаційно-методичних положень аудиту безперервності діяльності підприємств у контексті вимог Міжнародних стандартів аудиту (МСА), змін у вітчизняному законодавстві стосовно оприлюднення фінансової звітності суб'єктів господарювання в умовах військових дій в Україні. *Метою дослідження* є обґрунтування пріоритетів розвитку методології та вдосконалення організаційно-методичних положень аудиту безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. *Об'єкт дослідження* – аудит безперервності діяльності підприємств. *Методи, використані в дослідженні:* наукового пізнання, метод узагальнення, порівняння, логічно - змістовний, методи індукції та дедукції, аналізу. *Гіпотеза полягає* у припущенні про необхідність розвитку методології та розробки рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-методичних положень аудиту безперервності діяльності підприємств у контексті вимог МСА, змін у вітчизняному законодавстві стосовно оприлюднення фінансової звітності на підставі припущення безперервності діяльності суб'єктів господарювання в умовах військових дій в Україні та забезпечення поінформованості зацікавлених осіб про поточний стан результативності діяльності підприємства та потенціал його безперервної життєздатності. *Виклад основного матеріалу.* Визначено передумови ,проблемне поле питань які впливають на припущення безперервності та пріоритетні напрямки аудиту безперервності діяльності підприємств. Розроблено базові положення розвитку методології аудиту безперервності діяльності підприємств, які передбачають взаємопов'язане і комплексне вирішення завдань щодо вдосконалення організаційно-методичних засад аудиту у контексті вимог МСА та врахування змін у вітчизняному законодавстві стосовно оприлюдненню і аудиту фінансової звітності суб'єктами господарювання в умовах військових дій в Україні. Надана класифікація чинників впливу на припущення безперервності діяльності процедури їх оцінки за сегментами. Обґрунтовано необхідність оцінювання втрат економічних вигід від ризикових ситуацій і резервів на їх покриття на прикладі дебіторської заборгованості. Наведено послідовність аудиторського процесу та розкрито елементи методики, критерії та об'єкти аудиту безперервності діяльності. Для забезпечення якості аудиту запропоновано додаткові аналітичні процедури на основі використання системи збалансованих показників (ЗБС) та методика комплексного аналізу безперервності, яка охоплює чотири блоки показників: фінансового стану, ефективності, доданої вартості, системи збалансованих показників. *Оригінальність та практичне значення* мають: положення щодо розвитку методології аудиту безперервності діяльності підприємств на сучасній парадигмі вимог МСА та змін у вітчизняному законодавстві; методичні рекомендації щодо послідовності процесу аудиту безперервності діяльності підприємств; методика комплексного аналізу безперервності діяльності, впровадження якої дозволяє оцінити ефективність менеджменту та потенціал забезпечення безперервної життєздатності підприємства. *Висновки.* Необхідність розвитку методології аудиту безперервності діяльності підприємств виходить з вимог МСБО і МСА, змін у вітчизняному законодавстві стосовно оприлюднення фінансової звітності на підставі припущення безперервності діяльності суб'єктів господарювання в умовах військових дій в Україні та потреби в оцінці потенціалу забезпечення безперервної життєздатності підприємства і ефективності менеджменту. Впровадження розроблених положень розвитку методології аудиту безперервності діяльності підприємств на новій парадигмі та рекомендацій щодо його організаційно-методичного забезпечення сприятимуть підвищенню якості аудиту. Запропоновані аналітичні процедури щодо оцінки впливу нефінансових факторів на створення доданої вартості на основі системи збалансованих показників надають можливість визначити критичні сегменти діяльності підприємства за напрямками бізнес-процесів і отримати достатні та прийнятні аудиторські докази

<sup>1</sup> Костирко Руслан Олександрович, д-р екон. наук, професор, Національний центр обліку та аудиту, Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, Україна.

Kostyrko Ruslan, Dotor of Economic Science, Professor, National Center for Accounting and Auditing, National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine.

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9247-3363>

e-mail: [ruslankostyrko@gmail.com](mailto:ruslankostyrko@gmail.com)



для надання інформації про безперервну життєздатність підприємства. Використання методики комплексного аналізу безперервності дозволяє сформувати якісну інформацію для підготовки висновку про поточний стан результативності діяльності підприємства, ефективність менеджменту та безперервну життєздатність підприємства в умовах невизначеності.

**Ключові слова:**

аудит безперервності діяльності, невизначеність, фінансова звітність, об'єкти аудиту, методика, аудиторські процедури, аналітичні процедури, потенціал життєздатності, комплексний аналіз безперервності

## CONTINUITY AUDIT OF ENTERPRISES

*Formulation of the problem.* The article is devoted to the substantiation of the prerequisites and priorities for the development of the methodology and improvement of the organizational and methodological provisions of the audit of business continuity in the context of the requirements of the International Auditing Standards (IAS), changes in domestic legislation regarding the publication of financial statements of business entities in the context of military operations in Ukraine. *The purpose of the study* is to substantiate the priorities of the methodology development and improvement of the organizational and methodological provisions of the audit of the continuity of the activities of enterprises in conditions of uncertainty. *The object of the study* is the audit of the continuity of the enterprises. *The methods used in the research:* scientific knowledge, the method of generalization, comparison, logical - meaningful, methods of induction and deduction, analysis. *The hypothesis* consists in the assumption of the need for the development of methodology and the development of recommendations for improving the organizational and methodological provisions of the audit of business continuity in the context of the requirements of the ISA, changes in domestic legislation regarding the publication of financial statements based on the assumption of business continuity in the conditions of military operations in Ukraine and ensuring the awareness of interested persons about the current state of the enterprise's performance and the potential of its continued viability. *Presenting main material.* The prerequisites, the problematic field of issues that affect the assumption of continuity and the priority directions of the audit of the continuity of the enterprises' activities are determined. The basic provisions for the development of the methodology of the audit of the continuity of the activities of enterprises have been developed, which provide for an interconnected and complex solution to the tasks of improving the organizational and methodological principles of the audit in the context of the requirements of the ISA and taking into account changes in the domestic legislation regarding the publication and audit of financial statements by economic entities in the conditions of military operations in Ukraine. The classification of factors influencing the assumption of continuity of activity and the procedures for their assessment by segments are provided. The need to assess the loss of economic benefits from risk situations and reserves for their coverage is substantiated using the example of accounts receivable. The sequence of the audit process is presented and the elements of the methodology, criteria and objects of the business continuity audit are disclosed. To ensure the quality of the audit, additional analytical procedures based on the use of the Balanced Scorecard (BSS) and the methodology of integrated analysis of continuity, which covers four blocks of indicators: financial status, efficiency, added value, and the Balanced Scorecard system, are proposed. *The originality and practical significance* are: the provisions on the development of the methodology of the audit of the continuity of the enterprises' activity on the modern paradigm of the requirements of the ISA and changes in the domestic legislation; methodological recommendations regarding the sequence of the audit process of business continuity; a method of comprehensive analysis of the continuity of activity, the implementation of which allows to assess the effectiveness of management and the potential for ensuring the continuous viability of the enterprise. *Conclusions.* The need for the development of the methodology for the audit of the continuity of activities of enterprises arises from the requirements of the IASB and ISA, changes in the domestic legislation regarding the publication of financial statements based on the assumption of the continuity of business entities in the conditions of military operations in Ukraine, and the need to assess the potential for ensuring the continuous viability of the enterprise and the effectiveness of management. The implementation of the developed provisions for the development of the methodology of the audit of business continuity on the new paradigm and recommendations for its organizational and methodological support will contribute to the improvement of the quality of the audit. The proposed analytical procedures for assessing the influence of non-financial factors on the creation of added value based on a system of balanced indicators provide an opportunity to determine the critical segments of the enterprise's activity in the directions of business processes and obtain sufficient and acceptable audit evidence to provide information about the continuous viability of the enterprise. The use of the methodology of complex analysis of continu-





ity allows you to form qualitative information for the preparation of a conclusion about the current state of the enterprise's performance, management efficiency and continuous viability of the enterprise in conditions of uncertainty.

**Key words:**

going concern audit, uncertainty, financial reporting, audit objects, methodology, audit procedures, analytical procedures, viability potential, comprehensive analysis of continuity.

**Постановка проблеми.** Сучасна нестабільна економічна ситуація в умовах військової агресії РФ проти України, призвела до банкрутства багатьох вітчизняних підприємств і загалом до їх ліквідації. За даними червеневого дослідження Advanter Group, 46% українських підприємств повністю або майже повністю припинили діяльність [1]. Тому, з одного боку, виникає потреба в розкритті інформації про перспективи життєздатності підприємств для прийняття рішень щодо забезпечення безперервності діяльності, а з іншого - користувачам фінансової звітності необхідна гарантія надійності та достовірності показників фінансової звітності. Аудит правомірності застосування припущення про безперервність діяльності як інструмент захисту інтересів користувачів фінансової звітності в умовах високого ступеня економічної невизначеності виходить на перший план. Втім, методики проведення аудиту фінансової звітності є недосконалими та не відповідають сучасним вимогам. Пріоритетом нової парадигми аудиту фінансової звітності в контексті правомірності застосування припущення про безперервність діяльності мають стати розширення предметної сфери та впровадження аналітичних процедур задля оцінки безперервної життєздатності підприємства з урахуванням впливу чинників форс-мажорних обставин і подій невизначеності та його сталого розвитку. Назріла необхідність розвитку методології та вдосконалення організаційно-методичних засад аудиту безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності, де основний акцент робиться на оцінці результативності діяльності та безперервної життєздатності суб'єкта господарювання на основі діючої системи управління фінансовими ресурсами задля формування відповідного аудиторського висновку.

**Аналіз останніх публікацій і досліджень.** Питання аудиту фінансової звітності достатньо повно висвітлено вітчизняними та зарубіжними вченими. На важливості аудиту безперервності діяльності підприємств наголошували у своїх дослідженнях багато вітчизняних вчених, серед яких Мултанівська Т.В.,

Горяєва М.С., Гринцишин Я.М., Селіщев С.В., Дорош Н.І., Михалків А. А.

Так, Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. [2] провели теоретичне узагальнення інформаційно-аналітичного забезпечення формування професійного судження аудитора щодо безперервності діяльності та аудиторських процедур для отримання доказів аудиту безперервності в ході аудиту фінансової звітності.

Гринцишин Я.М. досліджував вплив аудиторських процедур на антикризовий менеджмент відповідно до МСА 570 «Безперервність діяльності» [3].

В наукових працях Селіщева С.В. особлива увага приділяється процедурному забезпеченню аудиторської перевірки окремих показників економічної діяльності підприємств та ризику припинення їх діяльності в майбутньому [4].

Дорош Н. І. довела об'єктивну неминучість ризиків професійного судження в процесі дослідження статей балансу підприємства, які пов'язані з такими проблемами як невідповідність активів критеріям визнання, справедлива вартість активів і оцінки відповідно до строку корисного використання активів. При цьому період економічного спаду модель бухгалтерського обліку потребує більшого обсягу ринкової інформації для її включення у фінансові звіти. Крім того, існує взаємозалежність між вказаними ризиками та ризиком взяття зобов'язань з аудиту й аудиторським ризиком [5].

Михалків А. А. пропонує алгоритм збору аудиторських доказів при проведенні аудиту фінансової звітності в рамках сучасних вимог норм і законів, який передбачає виділення зі звітності важливих сегментів і формування цілей аудиту в рамках кожного сегмента, а також етапи розукрупнення інформації фінансової звітності з точки зору досягнень підцілей аудиту [6].

Слід зазначити, що висвітлені в економічній літературі методичні засади аудиту окремих об'єктів аудиту зорієнтовані, в основному, на розкриття аудиторських процедур і потребують подальшого удосконалення в частині розробки організаційно-методичних

положень аудиту безперервності діяльності підприємств відповідно до змін, пов'язаних з військовими діями в країні. Зокрема, Аудиторська палата України зазначає, що під час складання фінансової звітності слід розглянути вплив війни на безперервність діяльності та, за можливості, провести аналіз чутливості кількох можливих сценаріїв, потрібно з'ясувати, чи існує суттєва невизначеність щодо здатності компанії продовжувати діяльність на безперервній основі [7], аудиторам слід постійно оцінювати вплив цих подій на клієнтів, їх фінансову звітність та аудит [8]. Тому подальшого дослідження потребують питання розвитку методології та вдосконалення організаційно-методичних засад аудиту безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності на новій парадигмі.

**Метою дослідження** є обґрунтування пріоритетів розвитку методології та вдосконалення організаційно-методичних положень аудиту безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності на новій парадигмі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудит правомірності застосування припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, що аудуюється є одним із пріоритетних напрямків аудиту. Використання принципу безперервності діяльності в якості базового принципу бухгалтерського обліку обумовлює необхідність здійснення аудиту фінансової звітності на предмет надання її користувачам впевненості у тому, що представлена інформація є достовірною, об'єктивною та відповідає певним критеріям припущення безперервної діяльності суб'єкта господарювання. У період дії воєнного стану підготовка фінансової звітності здійснюється з урахуванням змін, які були внесені Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9], а також з урахуванням положень Закону України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» [10].

Правові засади аудиту фінансової звітності, аудиторської діяльності в Україні та регулювання відносин, що виникають під час її здійснення визначає Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [11]. Порядок обліку наслідків військової агресії РФ при складанні фінансової звітності компаній в Україні розкривається в

інформаційному листі "Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності", підготовленому Радою аудиторської палати України [12]. Виходячи з того, що принцип безперервності діяльності – одне з основних припущень бухгалтерського обліку, фінансової звітності і аудиту, при підготовці звітності в умовах війни підприємство повинно оцінити здатність продовжувати діяльність на безперервній основі та провести аналіз чутливості кількох можливих сценаріїв.

В процесі аналізу правомірності застосування принципу безперервності на етапі складання фінансової звітності необхідно керуватися міжнародними стандартами та вітчизняними положеннями бухгалтерського обліку [13]: МСФЗ (IAS) 1; МСФЗ 5; МСФЗ 7; МСФЗ 10; МСБО 10.

Основні положення та вимоги щодо організації аудиту фінансової звітності розкрито в міжнародному стандарті МСА 570 «Безперервність діяльності», де наведено приклади подій чи умов, що потенційно свідчать про порушення передумови безперервності діяльності [14]. В процесі здійснення аудиту необхідно використовувати методологію проведення аудиту фінансової звітності з урахуванням форс-мажорних обставин, пов'язаних з війною або воєнним станом. Вимоги щодо відповідальності аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності за принципом безперервності наведено в стандарті МСА 570 (переглянутий), параграфи 19 та 20, де зазначено, що аудитор повинен визначити, чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття інформації про ідентифіковані події або умови щодо безперервності діяльності та проаналізувати плани управлінського персоналу щодо цього.

При цьому слід підкреслити, що аудит безперервності діяльності підприємства на відміну від фінансового аудиту має переваги: а) широке предметне поле для дослідження та аналізу господарських операцій, подій та умов, що впливають на життєздатність підприємства в умовах невизначеності та перспективи застосування припущення безперервності; б) існує краща можливість обирати сегменти діяльності для дослідження; в) критерії оцінки безперервності чітко не визначені; г) використання специфічних аналітичних процедур для отримання доказів в сфері дослідження причинно-наслідкових зв'язків впливу чинників на припущення безперервності за видами діяльності та модифікації ін-







формації для оцінки ефективності менеджменту і перспективи безперервної життєздатності підприємства в умовах невизначеності; д) звіти мають більш дискусійний характер.

Метою аудиту безперервності є: отримання доказів впевненості в достовірності показників фінансової звітності; дотримання законів і нормативних актів в процесі господарської діяльності, оцінка факторів, що підлягають сумніву застосування припущення безперервності та опис їх наслідків, що являє собою сукупність процедур, спрямованих на оцінку правомірності застосування принципу безперервності та оцінюванні минулих, поточних та стратегічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання; визначення тенденцій змін фінансового стану та здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність.

Вирішення завдань аудиту безперервності задля досягнення зазначеної мети обумовлює розробку вихідних положень розвитку методології та рекомендацій щодо вдосконалення його організаційно-методичного забезпечення, впровадження яких забезпечить результативність аудиторської перевірки застосування припущення безперервності. Вихідними положеннями розвитку методології аудиту безперервності діяльності підприємства є наукове забезпечення, гіпотеза дослідження, мета, предмет, об'єкти, принципи, методичний інструментарій (таблиця 1).

Методика аудиту безперервності діяльності підприємства має охоплювати такі елементи: об'єкт аудиту; критерії безперервності функціонування об'єкта аудиту, під якими розуміється сукупність показників, що характеризують фінансовий стан та потенціал здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність шляхом стабільного відтворення вартості; методи аудиту (отримання аудиторських доказів, прогнозування наслідків майбутніх подій або ситуацій, які знаходяться поза межами прямого контролю підприємства. Виходячи з наведеного вище визначення аудиту безперервності й існуючих розробок у цій сфері, виділимо пріоритетні напрямки послідовності аудиторського процесу:

1) оцінка аудитором факторів, що підлягають сумніву застосування припущення про безперервність діяльності підприємства;

2) аналіз дотримання безперервності діяльності в процесі оцінки активів і зобов'язань;

3) визначення додаткових аналітичних процедур для проведення аналізу ризиків, пов'язаних із можливістю порушення принципу безперервності, комплексного аналізу безперервності діяльності підприємства та оцінки впливу нефінансових факторів на створення доданої вартості на основі системи збалансованих показників;

4) аналіз планів керівництва відносно перспектив подальшої діяльності та визначення терміну подальшої діяльності шляхом прогнозування наслідків майбутніх подій або ситуацій, які знаходяться поза межами прямого контролю підприємства, але на які можуть вплинути при підготовці фінансової звітності, що характеризуються невизначеністю;

5) формування професійного судження про можливість застосування припущення безперервності діяльності та узагальнення результатів аудиту за наслідками аудиторської перевірки;

6) оцінка впливу професійного судження про можливість застосування припущення безперервності діяльності на підготовку аудиторського висновку.

В процесі проведення аудиту слід акцентувати увагу на наслідках невизначеності, що стосуються безперервності діяльності, в тому числі потенційному впливі на: відносну відповідальність управлінського персоналу та аудитора щодо безперервності діяльності; процедури оцінки ризиків, які виконуються аудитором; періоди після оцінки управлінського персоналу; необхідні додаткові процедури у випадку, якщо ідентифіковано події чи умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта продовжувати безперервну діяльність; наслідки для звіту аудитора та врахування аудитором іншої інформації; значні затримки у затвердженні фінансової звітності.

Об'єкти класифікуються у відповідності з предметом, метою і завданнями аудиту безперервності і орієнтовані на пооб'єктне дослідження дотримання припущення безперервності діяльності підприємства. В цьому зв'язку необхідно сконцентрувати увагу на дослідженні показників за об'єктами: ресурси, процеси, результати, ризики.

**Таблиця 1 - Вихідні положення розвитку методології аудиту безперервності діяльності підприємств**

Положення	Характеристика
Наукове забезпечення рішення теоретичних і практичних проблем	Формулювання нової парадигми, орієнтованої на: 1) задоволення потреб користувачів у відповідності до фінансової звітності принципу безперервності; 2) комплексний аналіз безперервності діяльності підприємства в умовах невизначеності для оцінки ефективності менеджменту та потенціалу безперервної життєздатності; 3) оцінка факторів, що сприяють зниженню впливу невизначеності та розробка прогнозів щодо здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність
Головна мета аудиту	Отримання доказів впевненості в достовірності показників фінансової звітності; дотриманні законів і нормативних актів в процесі господарської діяльності; оцінка факторів, що підлягають сумніву застосування припущення безперервності та опис їх наслідків; визначення тенденцій змін фінансового стану та потенціалу здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність
Використання результатів аудиту	Надання інформації зацікавленим користувачам про: відповідність фінансової звітності принципу безперервності; результативність діяльності та забезпечення безперервної життєздатності суб'єкта господарювання для розробки прогнозів щодо сталого розвитку бізнесу; ефективність менеджменту для корегування та перегляду прийнятих рішень в процесі виконання планів
Робоча гіпотеза дослідження	Припущення про необхідність розвитку методології та розробки рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-методичних положень аудиту безперервності діяльності підприємств в контексті застосування МСА та врахування змін у вітчизняному законодавстві стосовно оприлюднення та аудиту фінансової звітності суб'єктами господарювання в умовах військових дій в Україні, а також оцінки потенціалу безперервної життєздатності підприємства та ефективності менеджменту
Предметно-наукова основа методології	Положення МСФЗ (IAS) 1, МСФЗ 5, МСФЗ 7, МСФЗ 10, МСФЗ (IAS) 10, МСБО 10, МСА 520, МСА 570, МСА 570 (переглянутий), МСА 315 (переглянутий), МСА 700, концепції безперервності, вартості та відтворення капіталу
Предмет методології аудиту	Формування категорій: об'єкт і суб'єкт аудиту, процес і елементи аудиту, принципи, методи, показники і критерії
Принципи:	Доречність, повнота, достовірність, зрозумілість, суттєвість, нейтральність, безперервність, відповідність принципам
Методичний інструментарій	Загальнонаукові (наукового пізнання, узагальнення, порівняння, логічно-змістовний, індукції та дедукції, моделювання, абстрагування, аналізу) та спеціальні (інвентаризація, спостереження, експертна оцінка, опитування, аналітичні, статистичні, економіко-математичні, балансовий, прогнозування). Сукупність аналітичних методів і процедур, які відповідають специфіці і потребам отримання аудиторських доказів
Критерії аудиторської оцінки	Фінансові і нефінансові показники та критерії безперервності відповідно до об'єктів аудиту, що характеризують фінансовий стан, результативність діяльності, можливості застосування припущення безперервності діяльності підприємства та забезпечення безперервної його життєздатності на майбутнє
Межі предметної області	Дослідження стану та перспективи забезпечення безперервної діяльності підприємства за різними сценаріями невизначеності з метою мінімізації впливу деструктивних факторів. Визначення причинно-наслідкових зв'язків впливу чинників на припущення безперервної діяльності. Комплексний аналіз безперервності. Формування професійного судження про можливості застосування припущення безперервної діяльності в аудиторському висновку

*Джерело: розроблено автором*

Методологічною основою формування системи критеріїв безперервності функціону-

вання об'єкта аудиту є концепції вартості та відтворення капіталу, принципи: послідовно-





го зменшення невизначеності – рівень невизначеності кінцевих результатів змінюється залежно від стадії аудиту (превентивний – максимальна невизначеність, поточний – середня невизначеність, ретроспективний – мінімальна невизначеність); розкладності – критерії та показники необхідно деталізувати шляхом розкладання на систему часткових показників, які характеризують окремі сторони безперервності діяльності; повноти – критерій повинен відображати основні суттєві сторони об'єкта, забезпечувати адекватну його оцінку ступеня досягнення мети; однозначності – критерії повинні однозначно розумітися як аудиторами, так і повноважною особою, що приймає рішення. Критерії відображаються системою фінансових і нефінансових показників. Так, відповідно до вартісного підходу безперервність діяльності необхідно оцінювати за критерієм доданої вартості, яка характеризує вплив невизначеностей на достовірність фінансової звітності.

При формуванні аудиторських доказів щодо правомірності застосування принципу безперервності велике значення приділяється залежності від виявлення ризиків підприємницької діяльності та суттєвого викривлення фінансової звітності. Для виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, спричинених війною, необхідно керуватися МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення». В процесі аудиту необхідно визначити найбільш ризикові сегменти, чинники порушення передумови безперервності діяльності та втрати економічних вигід від ризикових ситуацій. У таблиці 2 наведено чинники, процедури оцінки дотримання принципу безперервності у відповідь на ризики, зазначені в МСА 570 та сегменти отримання доказів.

Важливим етапом аудиту безперервності є оцінювання втрат економічних вигід від ризикових ситуацій та виявлення резервів в процесі аналізу для покриття втрат від ризиків. Так дослідження короткострокової дебіторської заборгованості є значним етапом перевірки фінансової звітності підприємств, оскільки втрати операційного прибутку від наявності дебіторської заборгованості (втрати пов'язані з кредитуванням, безнадійними боргами і втраченими можливостями використання коштів з більшою прибутковістю) впливають на платоспроможність, ліквідність і опосередковано на прибутковість і ризик

[15]. Тому необхідно здійснити аналіз впливу резервів на вартість підприємства та оцінити співвідношення резервів забезпечення безперервності відносно ризику діяльності. Для визначення резервних коштів, необхідних для покриття ризиків непогашення дебіторської заборгованості запропонована модель ( $P_{дз}^T$ ), яка відрізняється від існуючих урахуванням індикаторів додаткового обсягу продажів і зростання витрат, пов'язаних з дебіторською заборгованістю, скоригованих на коефіцієнт резервування ( $K_p^T$ ) залежно від термінів ( $t$ ) її виникнення:

$$P_{дз}^T = ВП_{дз}^T * K_p^T = \left( \Delta ВР_{дз}^T * П_{дп}^T - В_{дз} * \frac{\Delta В_{дз}^T}{100} - K_{зб} * \Delta ВР_{дз}^T \right) * K_p^T, \quad (1)$$

де  $ВП_{дз}^T$  - втрати прибутку від непогашення дебіторської заборгованості терміном (31–60; 61–90; 91–120; >120);

$\Delta ВР_{дз}^T$  - додаткова виручка від реалізації;  $\Delta В_{дз}^T$  - додаткові витрати;

$П_{дп}^T$  - додатковий прибуток;

$В_{дз}$  - витрати на інвестування у дебіторську заборгованість (%);

$K_{зб}$  - частка збитку від безнадійних боргів у виручці.

Рекомендації щодо застосування аналітичних методів наведено в МСА 520 “Аналітичні процедури”, який передбачає для вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, які йдуть всупереч іншій відповідній інформації, використовувати різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів.

Комплексний аналіз безперервності діяльності підприємства є необхідним інструментом аудиторської перевірки та формування аудиторського висновку щодо припущення безперервності і розробки прогнозів стосовно забезпечення безперервної життєздатності господарюючого суб'єкта.

Найбільш поширеними в практиці аудиту є методики аналізу фінансового стану та фінансової звітності, де не передбачено методи аналізу показників доданої вартості підприємства, проте, вартість підприємства є визначальним індикатором сталого розвитку підприємства та найважливішою характеристикою забезпечення безперервності його діяльності.

Таблиця 2 – Процедури оцінки дотримання принципу безперервності

Фінансові чинники безперервності	Процедури	Сегменти
Фінансові чисті активи негативні або менші від статутного капіталу	Розрахунок чистих активів згідно з методикою	Капітал
Надмірне використання короткострокових позикових коштів для фінансування довгострокових активів	Аналіз руху за позиками згідно графіку погашення та наявності простроченої заборгованості	Запозичені кошти
Зростання кредиторської та дебіторської заборгованості	Аналітичні процедури, оцінка	Кредиторська заборгованість
Негативні грошові потоки за минулі періоди або за прогнозними розрахунками	Аналітичні процедури, оцінка	Завершення аудиту, звіт про рух коштів
Несприятливі основні фінансові показники		
Збитки від основної діяльності	Аналіз протоколів засідань органів управління, аналіз руху капіталу	Капітал
Прострочена заборгованість по дивідендам або припинення цих виплат		
Недотримання умов кредитних договорів	Тестування, перевірка	Умовні зобов'язання
Перехід з післяоплатної системи розрахунків з постачальниками на систему оплати в момент доставки товару	Аналітична оцінка змін	Кредиторська заборгованість
Неможливість забезпечити фінансування на розвиток діяльності або інвестиційні проекти	Аналіз грантів і субсидій	Гранти і субсидії
Виробничі наміри керівництва ліквідації або призупинення діяльності підприємства	Запити, аналітична оцінка	Планування і завершення аудиту
Втрата управлінського персоналу без заміни	Аналіз пов'язаних сторін, запити	Інформація по пов'язаним сторонам
Втрата основного ринку збуту, основних клієнтів або постачальників, франшизи, ліцензії	Аналітичні процедури	Виручка та витрати щодо операційної діяльності
Проблеми з трудовими ресурсами	Аналітичні процедури	Витрати
Дефіцит важливих засобів виробництва	Аналітичні процедури за собівартістю	Собівартість
Поява успішного конкурента	Аналітичні процедури	Планування виручки
Недотримання законодавчих чи нормативних вимог	Оцінка дотримання законодавства	Розкриття по умовним обов'язкам
Наявність суттєвих незавершених судових розглядів чи розглядів з питань нормативно-правового регулювання	Аналіз судових розглядів, запити зовнішнім юристам	Резерви
Зміни у законах, нормативних актах чи державній політиці	Оцінка дотримання законодавства	Умовні обов'язки
Відсутність страхування або недостатнє страхове покриття	Аналітичні процедури	Управлінські витрати

Джерело: складено автором на підставі МСА 570 [14]

Тому, на нашу думку, комплексний аналіз безперервності діяльності підприємств слід проводити за чотирма блоками показників: 1) аналіз фінансового стану - показники, що характеризують майновий потенціал, ліквідність, фінансову стійкість, ділову активність та рентабельність; 2) аналіз ефективності - показники, що характеризують результативність економічної, соціальної та екологічної діяльності підприємств; 3) аналіз і оцінка вартості підприємства - показники доданої

вартості та ринкової вартості, що характеризують вплив чинників невизначеності на достовірність звітності та дозволяють оцінити потенціал безперервності діяльності і ринковий потенціал підприємства; 4) аналіз нефінансових показників - система збалансованих показників (ЗБС). Для дослідження впливу нефінансових факторів на створення доданої вартості найбільш придатними є додаткові аналітичні процедури з використанням системи збалансованих показників, яка дозволяє







визначити критичні сегменти діяльності підприємства за всіма напрямками бізнес-процесів та перспективи забезпечення безперервної діяльності залежно від наявного фінансового потенціалу. Такий підхід до проведення комплексного аналізу за вказаними напрямками відповідає головній меті аудиту безперервності діяльності, оскільки дозволяє реально оцінити вплив кожного окремого чинника на створення цінності та причинно-наслідкові зв'язки їх впливу на забезпечення безперервної життєздатності суб'єкта господарювання на основі діючої системи управління фінансовими ресурсами, що створює додаткові можливості в оцінюванні аудитором правомірності застосування припущення про безперервність діяльності підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Аудит безперервності є пріоритетним аспектом аудиторської перевірки, який виконує надзвичайно важливу функцію щодо надання користувачам фінансової звітності впевненості у достовірності, об'єктивності і відповідності поданої інформації певним критеріям припущення безперервної діяльності суб'єкта господарювання та забезпечує поінформованість зацікавлених осіб про поточний фінансовий стан підприємства, потенціал його безперервної життєздатності і ефективності менеджменту. Розроблені положення розвитку методології аудиту безперервності діяльності підприємств на новій парадигмі надають цілісне уявлення щодо процесу аудиту та його організаційно-методичного забезпечення. Вирішенню завдань та забезпеченню якості аудиту безперервності сприятиме використання запропонованого аналітичного інструментарію, який дозволяє оцінити вплив фінансових і нефінансових чинників на забезпечення безперервної життєздатності підприємства за різними сценаріями невизначеності та ефективності менеджменту. Впровадження аналітичних процедур на основі показників доданої вартості і ЗБС створюють додаткові можливості внутрішнього і зовнішнього контролю якості аудиту стосовно правомірності застосування припущення про безперервність діяльності підприємства. Використання запропонованої методики комплексного аналізу безперервності дозволяє сформулювати якісну інформацію для підготовки аудиторського висновку про поточний стан результативності діяльності підприємства, ефективності менеджменту та життєздатність підприємства продовжувати

безперервну діяльність в умовах невизначеності на довгострокову перспективу.

## Література

1. Григоренко Ю. Воєнні оцінки: як сильно впаде українська економіка у 2022 році. URL: <https://gmcenter.ua/posts/voenni-ocinki-yak-silno-vpade-ukrainska-ekonomika-u-2022-roci/>
2. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності. 2017. С. 116-122.
3. Гринчишин Я. М. Аудит принципу безперервності діяльності та його вплив на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 57. С. 127-132.
4. Селіщев С. В. Використання математичних моделей при проведенні аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 3. С. 42-46.
5. Дорош Н. І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2017. № 4. С. 40-47.
6. Михалків А. А. Роль аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Випуск 6. частина 2. URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/6\\_2\\_2016ua/26.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/6_2_2016ua/26.pdf)
7. Як війна впливає на фінзвітність: роз'яснення Аудиторської палати. URL: <https://news.dtkr.ua/accounting/reposts/75705-iaak-viina-vplivaje-na-finzvutnist-roziasnennia-auditorskoyi-palati>
8. Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності. Безперервність діяльності як основа бухгалтерського обліку (Інформаційний лист Ради аудиторської Палати України від 06 травня 2022 року). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/apu/informatsiyniy-list-radi-1065533.html>
9. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.2022 р. №2435-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2435-20#Text>
10. Закон України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» від 03.03.2022 р. № 2115-IX (зі змін. і доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>

11. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 01.01.2023 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

12. Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності. Інформаційний лист Ради Аудиторської палати України. Схвалений рішенням Ради АПУ 06.05.2022 р. URL: <https://online.dtki.ua/2022/23/71562>

13. Міжнародні стандарти фінансової звітності, станом на 2020 рік. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finsanovoi-zvitnosti>

14. МСА 570 «Безперервність діяльності» (ISA 570 Going Concern) Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність». URL: [http://apu.com.ua/files/temp/block\\_T1-2010.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/block_T1-2010.pdf)

15. Костирко Р. О. Методологічні положення аналізу резервів фінансової стійкості підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2011. №4. С. 99-105.

## References

1. Hryhorenko, Yu. Military estimates: how much the Ukrainian economy will fall in 2022. (2022). Retrieved from: <https://gmekcenter.ua/posts/voienno-ocinki-yak-silno-vpade-ukrainska-ekonomika-u-2022-roci/>

2. Multanivska, T.V., Horyayeva, M.S. (2017). Continuity of activity in the audit of financial statements. *Scientific Bulletin of the International Humanitarian University*. 116-122.

3. Hrynchyshyn, YA. M. (2020). Audit of the principle of continuity of activity and its impact on anti-crisis financial management of enterprises. *Black Sea Economic Studies*. 57. 127-132.

4. Selishchev, S. V. (2017). The use of mathematical models during the audit of compliance with the principle of continuity of activity of the enterprise. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*. 3. 42-46.

5. Dorosh, N.I. (2017). Risk assessment during audit. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing: coll. of science Ave*. 4. 40-47.

6. Mykhalkiv, A. A. (2016). The role of audit in ensuring the reliability of financial

reporting. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University*. 6. 2.

7. How war affects financial reporting: clarification of the Chamber of Auditors. Retrieved from: <https://news.dtki.ua/accounting/reports/75705-iak-viina-vplivaje-na-finzvitnist-roziasnennia-auditorskoyi-palati>

8. Consideration by the auditor of business continuity during the audit of financial statements. Business continuity as the basis of accounting (Information letter of the Council of the Audit Chamber of Ukraine dated May 6, 2022). Retrieved from: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/apu/informatsiyniy-list-radi-1065533.html>

9. Law of Ukraine "On Amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" dated July 19, 2022 № 2435-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2435-20#Text>

10. Law of Ukraine "On Protection of the Interests of Subjects of Submission of Reports and Other Documents During Martial Law or a State of War" dated 03.03.2022 № 2115-IX (as amended and supplemented). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>

11. Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities" dated January 1, 2023 № 2258-VIII. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

12. Consideration by the auditor of business continuity during the audit of financial statements. Information sheet of the Council of the Audit Chamber of Ukraine. Approved by the decision of the APU Council on May 6, 2022. Retrieved from: <https://online.dtki.ua/2022/23/71562>

13. International financial reporting standards, as of 2020. Retrieved from: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finsanovoi-zvitnosti>

14. ISA 570 "Going Concern" (ISA 570 Going Concern) International Auditing Standard 570 "Continuity". Retrieved from: [http://apu.com.ua/files/temp/block\\_T1-2010.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/block_T1-2010.pdf)

15. Kostyrko, R.O. (2011). Methodological provisions of analysis of reserves of financial stability of enterprises. *Time description of economic reforms*, 4, 99-105.

**Стаття надійшла до редакції :** 11.05.2023 р.

**Стаття прийнята до друку:** 21.06.2023 р.

## Бібліографічний опис для цитування :

Костирко Р. О. Аудит безперервності діяльності підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2023. № 2(50). С. 32–41.

