

Н. В. Кармазіна,
д. е. н., доцент,
внутрішній аудитор Дочірнього підприємства "Укрінвестпроект", м. Київ
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5152-6446>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.7.27

ВПЛИВ СУТТЄВОЇ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ З УРАХУВАННЯМ ОЦІНКИ ЯКОСТІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

N. Karmazina,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Internal Auditor of the Subsidiary "Ukrinvestproject", Kyiv

THE IMPACT OF MATERIAL UNCERTAINTY IN ASSESSING THE QUALITY OF DISCLOSURE
DURING AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

У статті обґрунтовано необхідність аудитором оцінювати якість розкриття інформації про події та умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Розглянуто вплив за звіт аудитора існування суттєвої невизначеності з огляду на те, що думка аудитора, висловлена у звіті аудитора на пряму залежить від висновку аудитора щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. Наведено значення та атрибутивні ознаки наочного впливу суттєвої невизначеності на звіт аудитора, коли, за судженням аудитора використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним або коли використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, але існує суттєва невизначеність.

The article substantiates the need for the auditor to assess the quality of disclosure of information about events and conditions that may cast significant doubt on the ability of a business entity to continue its activities on a going concern basis.

It is revealed that due to the existence of significant uncertainty in view of the requirements of International Standards on Auditing, it is necessary to disclose information about how management assesses the significance of events or conditions relating to the ability of the business entity to meet its obligations, or what significant judgments management has made as part of its assessment of the ability of the business entity to continue its activities on a going concern basis.

The advice of the US Securities and Exchange Commission on disclosure of information related to the Russian invasion of Ukraine is considered in order for the auditor to assess whether the available disclosures provide a fair presentation (in the case of a fair presentation conceptual basis) or are not misleading (in the case of a compliance conceptual basis).

Along with this, we have gained an understanding of how the existence of a material uncertainty affects the auditor's report. It is emphasized that the auditor's opinion expressed in the auditor's report directly depends on the auditor's conclusion on the appropriateness of management's use of the going concern basis of accounting in preparing the financial statements.

In modern conditions, it is also likely that some business entities will require significant auditor judgment in forming conclusions on management's use of the going concern basis of accounting, which may be recognized as a key audit matter.

The impact on the auditor's report of the existence of a material uncertainty is considered, given that the auditor's opinion expressed in the auditor's report directly depends on the auditor's conclusion on the appropriateness of management's use of the going concern basis of accounting in preparing the financial statements. The meaning and attributive signs of the apparent impact of a material uncertainty on the auditor's report are given when, in the auditor's judgment, the use of the going concern basis of accounting is not appropriate or when the use of the going concern basis of accounting is appropriate but a material uncertainty exists.

Ключові слова: суттєва невизначеність, припущення, безперервність діяльності, якість аудиту, оцінка, ризики, управлінський персонал, аудиторські процедури, аудиторські докази, здатність, думка.

Key words: material uncertainty, assumptions, going concern, audit quality, assessment, risks, management, audit procedures, audit evidence, capability, opinion.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" вимагає від управлінського персоналу перед складанням фінансової звітності оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. На даний час, наприклад, аналізуючи результати перевірок з контролю якості аудиторських послуг, що проводяться Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України, встановлено, що не завжди суб'єкти аудиторської діяльності дотримуються необхідності отримання аудиторських доказів для підтвердження наявності факторів, що викликають сумніви щодо подальшої діяльності суб'єкта господарювання, та оцінки характеру впливу даних факторів, що може потребувати відповідної модифікації аудиторської думки. Останнє визначає особливу значущість виконання аудиторських процедур з метою отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, ґрунтуючись на яких САД зможуть дійти висновку, чи існує суттєва невизначеність стосовно здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значну увагу при дослідженні проблеми здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі приділяли такі провідні вчені, як, Проскуріна Н.Н. [2], Царенко О.В. [1], Гринчишин Я.М. [3], Мултанівська Т. В. [5] та інші. Водночас, існує низка не вирішених проблем теоретико-методологічного та прикладного характеру щодо розуміння та логічного висвітлення питання наскільки життєздатним та стійким є суб'єкт господарювання аграрної сфери до поточних і майбутніх стресів, та чи суб'єкт господарювання є безперервним підприємством. Недостатнім є висвітлення системного процесу застосування необхідних аудиторських процедур для оцінки існування суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що можуть викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета статті полягає у опрацюванні теоретико-методичного підходу до послідовних дій аудитора для висловлення у звіті аудитора доречності вико-

ристання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

За результатами аудиторських доказів, які аудитор отримує через виконання аудиторських процедур, аудиторі потрібно зробити висновок, чи існує за його професійним судженням суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Оцінюючи існування суттєвої невизначеності потрібно врахувати, що вона існує тоді, коли значущість потенційного впливу подій або умов та ймовірність виникнення є такою, що потрібно розкривати у фінансовій звітності інформацію про характер та вплив невизначеності для того, щоб [1]:

(а) забезпечити достовірне подання фінансової звітності (у разі коли застосовна концептуальна основа достовірного подання); або

(б) фінансова звітність не вводила в оману (у разі коли застосовна концептуальна основа дотримання вимог).

Якщо аудитор доходить висновку про те, що існує суттєва невизначеність, йому потрібно оцінити якість розкриття інформації про такі події та умови у фінансовій звітності.

На практиці ж, в умовах постійного нарощення загроз і ризиків, аудитор повинен визначити, чи належно фінансова звітність розкриває такі позиції, як:

— інформацію про основні події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та плани управлінського персоналу щодо розгляду цих подій або умов [2]; і

— інформацію про існування суттєвої невизначеності, пов'язаної з подіями або умовами, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і, отже, він не зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання за звичайного перебігу господарської діяльності.

Слід вказати на те, що у зв'язку з існуванням суттєвої невизначеності, Міжнародний стандарт аудиту 570 (переглянутий) "Безперервність діяльності" (далі — МСА 570) [4] пропонує аудиторі звернути увагу на розкриття інформації про таке:

— як оцінює управлінський персонал значущість подій або умов, що стосуються здатності суб'єкта господарювання виконувати свої зобов'язання, або

— які значні судження, зроблені управлінським персоналом, як складова його оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Доведено, що навіть якщо після оцінки існування суттєвої невизначеності аудитор доходить висновку, що існують події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продов-

жувати свою діяльність на безперервній основі, але на підставі отриманих аудиторських доказів він не бачить існування суттєвої невизначеності МСА 570 залишається послідовним та вимагає від аудитора оцінити, чи надає фінансова звітність належні розкриття інформації про такі події або умови з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Для цього аудитор може розглянути, чи містить фінансова звітність розкриття про таке:

— основні події чи умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі [5];

— як оцінив управлінський персонал значущість цих подій або умов з огляду на здатність виконувати суб'єктом господарювання свої зобов'язання;

— плани управлінського персоналу, що пом'якшують вплив цих подій або умов;

— значні судження, зроблені управлінським персоналом під час оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Якщо повернутися до реалій нашого часу та згадати в яких умовах зараз працює бізнес в Україні корисним для оцінки якості розкриття інформації може бути використання порад Комітету з цінних паперів та цінних паперів США (SEC), який надав поради щодо розкриття інформації, яка стосується вторгнення росії в Україну [1]. З огляду на сфери, що мають бути розкритими за вимогою SEC, та на вимогу МСА 570, щоб аудитор оцінив, чи наявні розкриття забезпечують достовірне подання (у разі концептуальної основи достовірного подання) або не вводять в оману (в разі концептуальної основи дотримання вимог), демонстрацією ознак належного розкриття інформації стосовно воєнних дій буде розкриття суб'єктом господарювання наступної інформації:

— прямий або непрямий вплив через: операції; співробітників; інвестицій в Росію та Білорусь; цінних паперів, що обертаються в Росії; санкцій проти російських або білоруських фізичних чи юридичних осіб; правову або регуляторну невизначеність, пов'язану з діяльністю в Росії чи Білорусі або виїздом з них;

— пряму чи опосередковану залежність від товарів чи послуг, що постачаються з/в Росію або з/в країни, які підтримують Росію;

— фактичні або потенційні збої в ланцюгах поставок; або ділові відносини, зв'язки чи активи в Росії, Білорусі.

Поряд з цим, маємо розуміти, як існування суттєвої невизначеності впливає на звіт аудитора [3]. Підкреслимо, що думка аудитора, висловлена у звіті аудитора напряду залежить від висновку аудитора щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. При цьому, звертаємо увагу, якщо, за судженням аудитора:

— використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним, аудитор повинен висловити негативну думку. При цьому така думка висловлюється незалежно від того, чи розкрито у фінансовій звітності інформацію про

неприйнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність як основи бухгалтерського обліку;

— використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, але існує суттєва невизначеність, думка аудитора буде залежати від якості розкриття інформації про суттєву невизначеність у фінансовій звітності.

На практиці ж, в умовах постійного нарощення загроз і ризиків є необхідність зосередження уваги наочного впливу суттєвої невизначеності на звіт аудитора, що наведено на рис. 1.

Акцентуємо увагу, що питання, яке породжує суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності, за своїм характером є ключовим питанням аудиту, як передбачено в МСА 701 "Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора" (далі —

МСА 701). В сучасних умовах також є ймовірним, що для деяких суб'єктів господарювання знадобляться суттєві судження аудитора при формуванні висновків щодо використання управлінським персоналом принципу безперервності як основи бухгалтерського обліку [5], що може бути визнане ключовим питанням аудиту. Повідомлення ключових питань аудиту не є заміною звітуванню відповідно до МСА 570 (переглянутого), якщо існує суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності, як описано вище. Тож, § 15 МСА 701 пояснює, що питання, які призводять до модифікованої думки відповідно до МСА 705 (переглянутого) "Модифікація думки у звіті незалежного аудитора" (далі — МСА 705) або суттєва невизначеність стосовно подій або умов, що можуть викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА

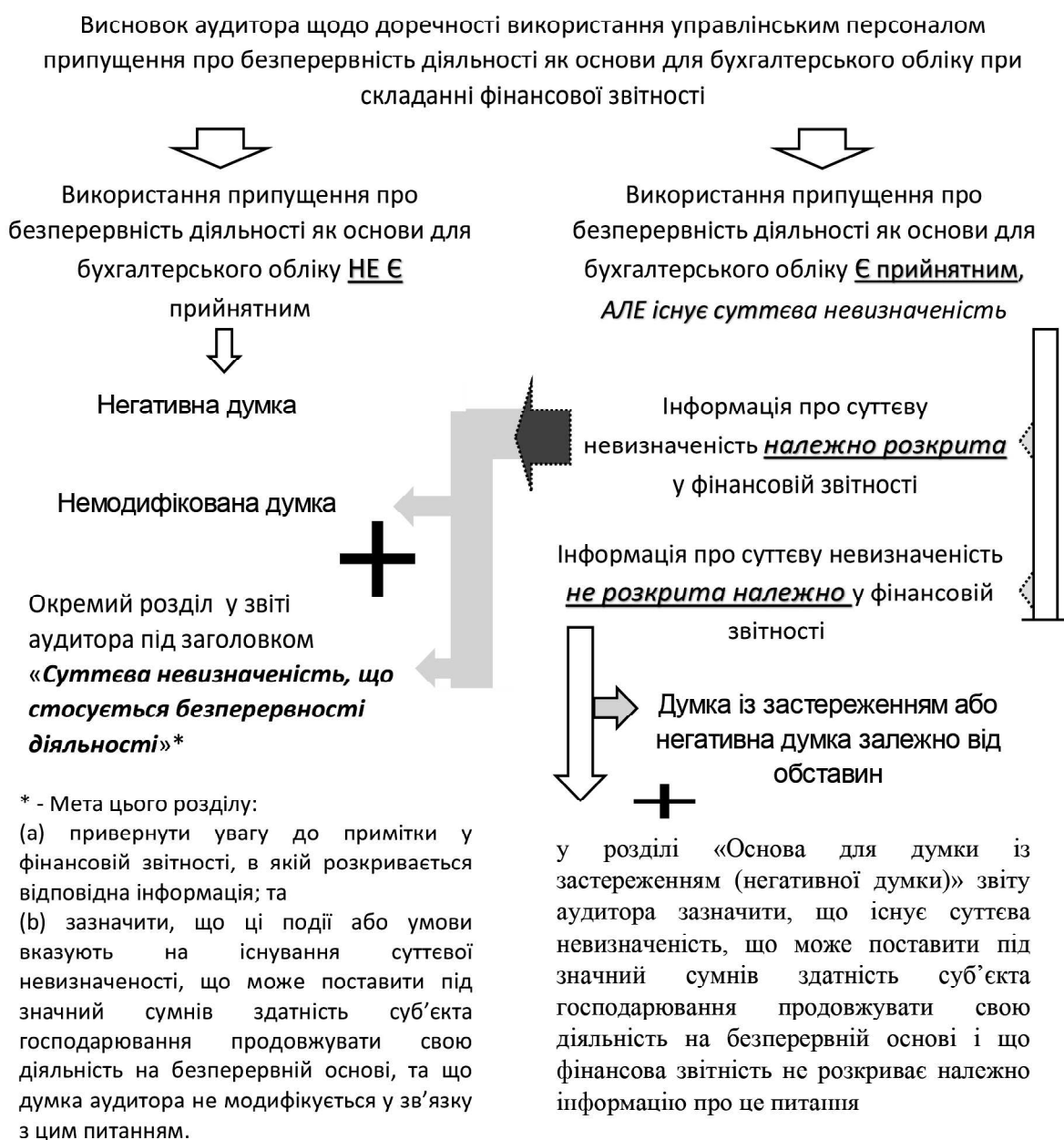


Рис. 1. Вплив суттєвої невизначеності на звіт аудитора

Джерело: складено за дослідженнями автора.

570 (переглянутого), не повинні описуватися в розділі "Ключові питання аудиту" звіту аудитора [4].

Замість цього аудитор слід звітувати з цих питань відповідно до вимог МСА 705 (переглянутого) або МСА 570 (переглянутого) відповідно, та включити до розділу "Ключові питання аудиту" посилання на відповідні розділи, включені до звіту аудитора відповідно до цих МСА (тобто включити посилання на розділ "Основа для висловлення думки із застереженням (негативної думки)" або розділ "Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності" до розділу "Ключові питання аудиту").

ВИСНОВОК

Таким чином, на підставі вищезазначеного, урахувавши суспільно-політичні умови функціонування та особливий стан країни, слід уважно розглядати інформацію про існування суттєвої невизначеності та оцінку безперервності управлінським персоналом, що має включати, оновлення прогнозів і аналізу чутливості з урахуванням ідентифікованих факторів ризику та різних можливих результатів; перегляд прогнозованого дотримання контрактних умов (ковенантів) у різних сценаріях; зміни в планах управлінського персоналу щодо майбутніх дій; розширення якісного розкриття інформації.

Література:

1. Царенко О.В., Кармазін В.А. Об'єкти локалізації зусиль під час розробки та виконання аудиторських процедур як основа послідовних дій аудитора для запобігання ризику шахрайства. Ефективна економіка. 2022. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 11.03.2026).
2. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія. К.: Центр учбової літератури, 2012. 79 с.
3. Гринчишин Я.М. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 11. С. 3—8.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016—2017. Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (дата звернення: 28.02.2026).
5. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Економіка і менеджмент. 2017. Вип. 23(2). С. 116—122.

References:

1. Tsarenko, O.V. and Karmazin, V.A. (2022), "Objects of localization of efforts during the development and execution of audit procedures as a basis for consistent actions of the auditor to prevent the risk of fraud", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 9, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 11 March 2026).
2. Proskurina, N.M., (2012), *Rozvytok protsedur audytu: teoriia ta metodolohiia* [Development of audit procedures: theory and methodology], Kiev, Ukraine.
3. Hrynchyshyn, Ya.M. (2013), "The going concern principle in Ukraine: comparison with international standards", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 11, pp. 3—8.

4. International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine (2016—2017), "International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services", available at: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (Accessed 26 February 2026).

5. Multanivska, T. V. and Gorjayeve, M. S. (2017). Continuity of activity in the audit of financial statements. *Scientific Bulletin of the International Humanities University. Serija: Economics and management*, vol. 23(2), pp. 116—122.

Отримано редакцією журналу / Received: 25.03.26

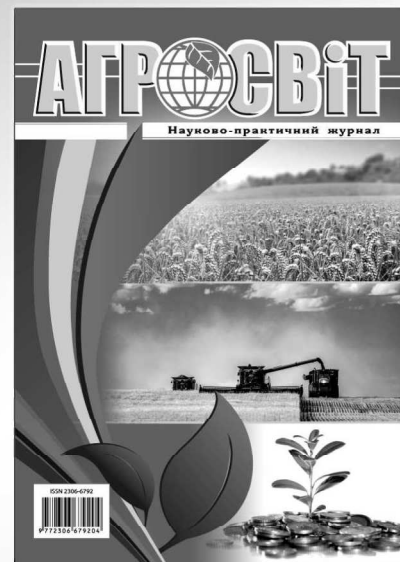
Профцензовано / Revised: 05.04.26

Схвалено до друку / Accepted: 09.04.26

АГРОСВІТ

<https://nayka.com.ua>

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

**Журнал включено до переліку
наукових фахових видань України
з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)**

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292