

О. В. Царенко,
д. е. н., професор,

Голова комітету з контролю якості аудиторських послуг, Аудиторська палата України
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7594-4135>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.7.38

РОЗГЛЯД АУДИТОРОМ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ ТА РИЗИКІВ

О. Tsarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Chairman of the Audit Quality Control Committee, Audit Chamber of Ukraine

THE AUDITOR'S CONSIDERATION OF GOING-CONTINUITY DURING THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS UNDER CONDITIONS OF UNCERTAINTY AND RISKS

У статті розглянуто сформоване середовище як базис для захисту інтересів користувачів фінансової звітності в умовах зростаючої невизначеності, пов'язаної із зміною економічної ситуації та песимістичними прогнозами розвитку економіки з акцентом на оцінювання прийнятності використання управлінським персоналом суб'єкта господарювання припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності. Запропоновано до використання методичний підхід до послідовних дій аудитора для конструктивного реагування на оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі з обґрунтуванням детермінант для досягнення цілей аудиту відповідно до етапів та реалізації аудиторських процедур. Наведено зміст та характерні риси підходу, у основу якого покладено принцип зворотного зв'язку, що являє собою єдність цільової орієнтації дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності та комунікаційних стосунків взаємодії аудитора із управлінським персоналом відповідно до чотирьох етапів виконання аудиторських процедур, що мають антикризову спрямованість. Доведено, що аудиторська оцінка прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності є одним з найважливіших інструментів виявлення наявних або потенційних загроз для діяльності підприємства, яка вимагає активного нарощення процесу, що дотримувався аудитор, щоб розробити та виконати в чіткій послідовності дії з отриманням результатів у вигляді аудиторських доказів.

The article examines the created environment as a basis for protecting the interests of users of financial statements in conditions of growing uncertainty associated with a change in the economic situation and pessimistic forecasts of the development of the economy with an emphasis on assessing the acceptability of the use by management personnel of a business entity of the assumption of continuity of activity during the preparation of financial statements reporting.

Currently, when preparing financial statements, companies must consider the impact of war on going concern and, if possible, perform a sensitivity analysis of several possible scenarios to determine whether there is a material uncertainty about the company's ability to continue as a going concern. This may require additional disclosure in the financial statements. Hence, the assessment of the entity's ability to continue its activities on a going concern basis is the urgent need of the hour.

It is proposed to use a methodical approach to the auditor's sequential actions for a constructive response to the assessment of the business entity's ability to continue its activities on a continuous basis with the justification of the determinants for achieving audit goals in accordance with the stages and implementation of audit procedures.

The content and characteristic features of the approach are given, which is based on the principle of feedback, which is the unity of the target orientation of the business entity's observance of the principle of continuity of activity and communication relations of the auditor's interaction with management personnel in accordance with the four stages of the implementation of audit procedures, which have an anti-crisis orientation

It has been proven that the auditor's assessment of the acceptability of management staff's use of the assumption of continuity of activity is one of the most important tools for identifying existing or potential threats to the company's activities, which requires an active escalation of the process followed by the auditor to develop and execute actions in a clear sequence with results in the form of audit evidence.

Based on the audit evidence that the auditor obtains through the performance of audit procedures, the auditor needs to conclude whether, in his professional judgment, a material uncertainty exists regarding events or conditions that, individually or in the aggregate, may cast significant doubt on the entity's ability to continue as a going concern. activity on a continuous basis.

Ключові слова: безперервність діяльності, стандарти аудиту, загроза, оцінка, ризики, управлінський персонал, аудиторські процедури, здатність, діяльність, думка, припущення.

Key words: continuity of operations, auditing standards, threat, assessment, risks, management personnel, audit procedures, ability, activity, opinion, assumptions.

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

Попередньо слід зважити на те, що минулі події, пов'язані з пандемією COVID-19, а зараз ще й військові дії в Україні, зумовили виникнення додаткових ризиків діяльності суб'єктів господарювання та кинули виклик компаніям у різних галузях і створили величезний тиск на керівництво компаній, щоб вони подужали проблеми, досягли фінансових цілей або, можливо, мінімізували фінансові збитки через зниження доходів. Прагнення суб'єктів господарювання продовжити безперервну діяльність зумовлює появу нових стимулів та тиску до шахрайства [1]. Зазначене стає, як приклад, тиском на управлінський персонал з огляду на обставини, пов'язані з військовими діями в Україні, які вимусили його продемонструвати у фінансовій звітності неправдиву картину про життєздатність ділових операцій або оцінку активів та зобов'язань.

Звідси, необхідність зосередження уваги, що аудит є інструментом захисту інтересів користувачів фінансової звітності, тому значення аудиторської діяльності в умовах високого ступеня економічної невизначеності полягає, у тому числі в оцінці перспектив функціонування суб'єктів господарювання, чия фінансова звітність підтверджується, та своєчасному інформуванні зацікавлених осіб про наявні ризики.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

У процесі роботи над рукописом використані аналітичні літературні й наукові світові та вітчизняні дослідження, матеріали науково-прикладних розробок дослідників із проблем безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності в умовах невизначеності й ризиків та процесів оцінювання здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі [1; 2; 3; 4; 8]. Слід вказати на те, що до нормування й регулювання питання під час аудиту фінансової звітності, що стосується безперервності діяльності

задіяні ряд нормативно-правових документів України [5—7].

Оскільки, наразі, під час складання фінансової звітності компанії повинні розглянути вплив війни на безперервність діяльності та за можливості провести аналіз чутливості кількох можливих сценаріїв, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність щодо здатності компанії продовжувати діяльність на безперервній основі. Це може потребувати додаткового розкриття інформації у фінансовій звітності. Звідси, оцінка здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, є нагальною вимогою часу. Зазначене стає, під час військової агресії, яка має місце в державі, визначальним чинником забезпечення життєдіяльності українського соціуму, економічної рівноважності та національної безпеки. 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 до поточних і майбутніх стресів, та чи суб'єкт господарювання є безперервним підприємством, обов'язків аудитора та застосування необхідних аудиторських процедур під час аудиту фінансової звітності для адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень внаслідок загроз безперервності діяльності суб'єкта господарювання.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета статті полягає у обґрунтуванні методичного підходу до послідовних дій аудитора для конструктивного реагування на оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі з обґрунтуванням детермінант для досягнення цілей аудиту відповідно до етапів та реалізації аудиторських процедур, з акцентом у бік комунікаційних стосунків орієнтаційної взаємодії між різними ієрархічними рівнями суб'єкта господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Об'єктивним є зазначити, що для розгляду існування суттєвої невизначеності щодо здатності суб'єкта господарювання (компанії) продовжувати діяльність на безперервній основі за деяких обставин може виникнути необхідність розглянути доцільність складання звітності на основі принципу безперервності діяльності. Для цього компанія повинна розглянути всю доступну інформацію про вплив цих подій на майбутню діяльність принаймні протягом 12 місяців з дати звітності або після дати підписання фінансової звітності, але бажаний більший термін [3]. Цю оцінку безперервності діяльності слід постійно оновлювати до дати затвердження фінансової звітності.

Згідно МСФЗ 10 "Події після звітного періоду" [5] події після звітного періоду поділяються на події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду та вимагають коригування після звітного періоду, та події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду, отже не вимагають коригування після звітного періоду.

Оскільки вторгнення в Україну відбулося наприкінці лютого 2022 р, то це подія, яка не вимагає коригування після звітного періоду. Відповідно до вимог НП(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [6] такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення. Таким чином, компанії, залежно від впливу війни на їхній бізнес, який буде залежати від конкретних обставин суб'єкта господарювання, мають розкрити у примітках до фінансової звітності інформацію щодо потенційного впливу на наступний звітний період.

Саме у цей час, аудитор повинен враховувати труднощі управлінського персоналу у складанні прогнозів на майбутнє, враховуючи вкрай невизначену та мінливу ситуацію. Такі прогнози можуть суттєво змінитися за короткий проміжок часу. Важливо, щоб аудитори застосовували професійне судження та професійний скептицизм [4]. Необхідно проявляти обережність в оцінці того, чи забезпечують будь-які прогнози адекватне відображення ситуації на дату підписання аудиторського звіту з огляду на вимоги Міжнародного стандарту аудиту 560 "Події після звітного періоду".

З'ясовано, що цілі аудитора та його відповідальність під час аудиту фінансової звітності, що стосується безперервності діяльності, розглядаються в Міжнародному стандарті аудиту 570 (переглянутий) "Безперервність діяльності" (далі — МСА 570) [7]. Зокрема, цілями аудитора відповідно до МСА 570 є:

- отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності;

- формулювання висновку, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

- звітування відповідно до цього МСА.

Нами запропоновано авторський підхід, що розкриває послідовність дій аудитора щодо дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності для розширення детермінантної риси аудиторів як збільшення довіри та задоволення потреби суспільства, що може бути забезпечено у разі досягнення цілей аудиту, з огляду на вимоги МСА 570, що дозволить підвищити якість аудиторських перевірок та інформативність звіту аудитора для користувачів фінансової звітності (рис. 1).

Отже, перше, з чого має починати аудитор, — це на етапі виконання процедур оцінки ризику, як цього вимагає МСА 315 (переглянутий) "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення" (далі — МСА 315), визначитися, чи існують події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі [7]. Зверніть увагу, що таке посилення до МСА 315 означає пряму вимогу поширювати процедури оцінки ризику на область безперервності діяльності та, відповідно, ретельно їх документувати.

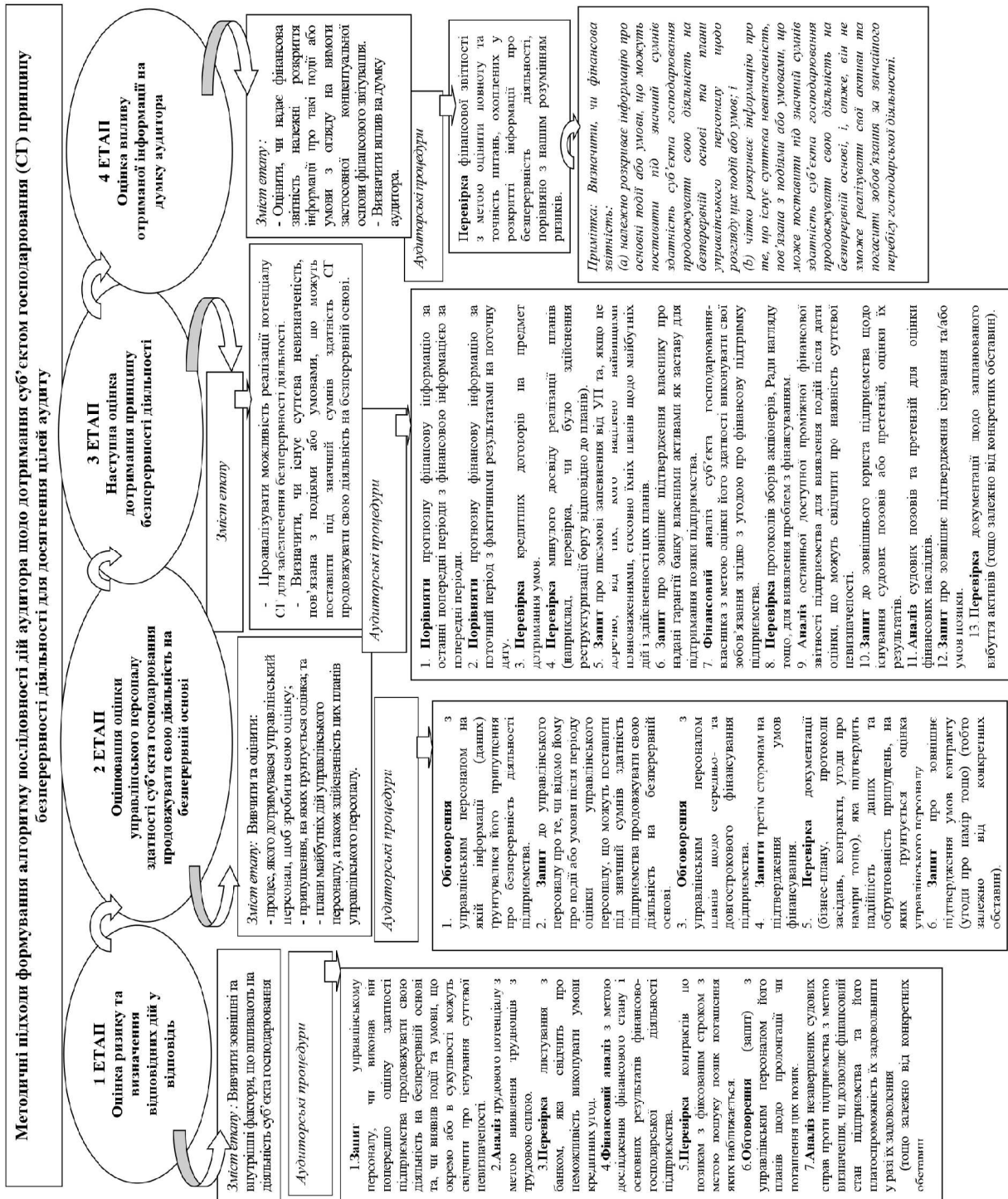


Рис. 1. Алгоритм послідовності дій аудитора щодо дотримання СГ принципу безперервності діяльності

Джерело: власна розробка.

Зміст та характерні риси підходу являють собою єдність цільової орієнтації дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності для

досягнення цілей аудиту відповідно до етапів та реалізації аудиторських процедур, комунікаційних стосунків орієнтаційної взаємодії із управлінським персоналом, та розглядає сформоване середовище як базис для конструктивного реагування на оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі для розширення процедур оцінки ризиків для ідентифікації загроз безперервності діяльності суб'єкта господарювання.

По-перше, аудитору треба з'ясувати, чи управлінський персонал виконав попередню оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, а подальші дії аудитора будуть залежати саме від дій управлінського персоналу.

По-друге, виконати інші процедури оцінки ризиків для ідентифікації загроз безперервності діяльності суб'єкта господарювання.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 315 (переглянутий в 2019 році) "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення" процедури оцінки ри-

зиків повинні (як бачите це вимога, а не порада) включати наступне (рис. 2). У цій відповідності, вже на другому етапі запропонованого алгоритму має аудитор провести оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі з акцентом, чи є прийнятним використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку за конкретних обставин.

Обираючи процедури, які забезпечать аудитору можливість оцінити оцінку управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, потрібно брати до уваги, що така оцінка управлінського персоналу включає висловлення у певний момент часу судження про майбутні результати подій або умов, які за своєю природою є невизначеними. Саме тому оцінювання аудитором оцінки управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, завжди включає перевірку: 1) процесу, якого дотримувався управлінський персонал, щоб зробити свою оцінку; 2) припущень, на яких ґрунтується така оцінка; та 3) планів майбутніх дій



Рис. 2. Використання процедур оцінки ризиків з огляду на послідовність дій щодо дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності

Джерело: узагальнено та складено на основі [7].

управлінського персоналу, а також здійсненості цих планів.

Приклади можливих аудиторських процедур для оцінювання оцінки управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі наведені на рисунку 1 (див. етап 2). Здійснюючи оцінювання, аудитор повинен охопити той самий період, що використовував і управлінський персонал для виконання оцінки.

Слід зауважити, що намір та здійсненість планів — це різні речі, особливо якщо наявні зовнішні фактори, які не контролюються [2]. Саме тому від аудитора вимагається не лише ознайомитися з планами управлінського персоналу щодо майбутніх дій у зв'язку з його оцінкою безперервності діяльності, а й оцінити їх здійсненість.

Оцінка здійсненості планів управлінського персоналу здійснюється у світлі конкретних фактів та обставин. Щоб плани управлінського персоналу можна було вважати вірогідними для ефективної реалізації, вони, в першу чергу, повинні бути затверджені управлінським персоналом із числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або іншими особами, які мають відповідні повноваження. Крім того, очікувану величину та терміни пом'якшувального ефекту планів управлінського персоналу аудитор потрібно розглядати у зв'язці з масштабами та термінами відповідних умов і подій, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Нажаль події або умови, що ставлять під сумнів прийнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності, можуть відбуватися і після періоду оцінки, що був використаний управлінським персоналом [8]. Саме тому від аудитора вимагається не залишати поза увагою період після оцінки управлінського персоналу та зробити запит до управлінського персоналу про те, чи відомо йому про події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Крім того, МСА 570 прямо попереджає, що аудитор не несе відповідальності за виправлення ситуації, якщо оцінка управлінським персоналом не була зроблена. Проте це не може перешкодити аудитору дійти висновку, чи є прийнятним припущення про безперервність діяльності, яке використав управлінський персонал як основу для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. Наприклад, підприємство має прибуткові операції, має прямий доступ до фінансових ресурсів та через це управлінський персонал під час оцінки здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі не виконував детального аналізу. В цьому випадку, щоб оцінити прийнятність оцінки управлінського персоналу аудитор також не потрібно виконувати якісь детальні процедури для оцінки, оскільки інші аудиторські процедури (наприклад, тести деталей, що надають докази правильності визначення фінансового результату по операціям) можуть бути достатніми для того, щоб дійти висновку про те, чи є доречним за да-

них обставин використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності.

Слід зазначити, що все наше життя складається з невизначеностей. Особливо це стосується воєнних дій, які відбуваються на цей час на території України. Ці обставини не обійшли і суб'єктів господарювання, тому відповідно до вимог МСА 570, у випадку коли аудитор (це етап 3 на рисунку 1) виявляє події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, йому потрібно отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб вирішити, чи існує суттєва невизначеність, пов'язана з цими подіями або умовами, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (в МСА 570 також використовується скорочення "суттєва невизначеність").

Доведено, що вирішити це питання аудитору допомагають додаткові аудиторські процедури, які мають включати наступні дії (етап 3 рис. 1):

- звернутися до управлінського персоналу виконати оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (якщо таку оцінку управлінський персонал не виконав);

- зробити запити до управлінського персоналу щодо його планів майбутніх дій (наприклад, його планів ліквідувати активи, позичити гроші або реструктурувати борг, зменшити чи відстрочити видатки або збільшити капітал тощо) та здійснити оцінювання плану управлінського персоналу щодо майбутніх дій (чи ймовірно, що результат цих планів поліпшить ситуацію; чи здійсненні плани управлінського персоналу за конкретних обставин);

- проаналізувати прогноз руху грошових коштів, якщо він був складений суб'єктом господарювання та є значущим чинником при розгляді планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій);

- розглянути, чи стали доступними будь-які додаткові факти або інформація після періоду, використаного управлінським персоналом для оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

- надіслати запит про письмові запевнення від управлінського персоналу та, якщо це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно їхніх планів щодо майбутніх дій і здійсненості цих планів.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

У цій відповідності, без сумніву, в центрі уваги поточних та майбутніх завдань з аудиту буде питання безперервності діяльності суб'єкта господарювання, пов'язане з війною та її наслідками. Вимоги МСА 570 (переглянутого) "Безперервність діяльності" набувають особливе значення в поточних умовах, враховуючи, що прямий вплив на багато вітчизняних компаній та невизначеність щодо глобальної економіки та найближчих перспектив значно зросли. Своєчасне виявлення наявних або потенційних загроз для діяльності компаній сприяє

ефективному реагуванню на них в умовах постійної наявності різних видів ризиків. Зважаючи на запропонований авторський підхід, що розкриває послідовність дій аудитора щодо дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності, признаємо єдність цільової орієнтації дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності для досягнення цілей аудиту з розширенням детермінантної риси аудиторів, що вимагає збільшення довіри та задоволення потреб суспільства.

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: 12.03.2026).
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. Audit / Arens E., Lobbek J. London. 1995. 560 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 "Події після звітного періоду" URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576 (дата звернення: 22.01.2026).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення: 31.01.2026).
7. 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: 27.02.2026).
8. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль: Економічна думка. 2013. 192 с.

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 12 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. Arens, E. and Lobbek J. (1995), *Audit*, Pan Books, London, UK.
5. Ministry of Finance of Ukraine (2022), "International accounting standard 10 "Events after the reporting period", available at: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_

[international_financial_reporting_standards_2022_updated-576](https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576) (accessed 22 January 2026).

6. Ministry of Finance of Ukraine (2021), "National regulation (standard) of accounting 6 "Correction of errors and changes in financial statements", available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (Accessed 31 January 2026).

7. 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 27 February 2026).

8. Rudnytskyi, V.S. (2013) *Metodolohiia i orhanizatsiia audytu* [Methodology and organization of audit], *Ekonomichna dumka*, Ternopil, Ukraine.

Отримано редакцією журналу / Received: 25.03.26

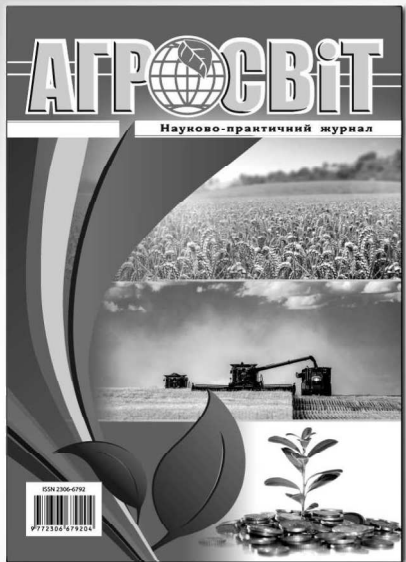
Професійно рецензовано / Revised: 05.04.26

Схвалено до друку / Accepted: 09.04.26



<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