

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА "ОБЛІК І АУДИТ"

галузь знань: 07 "Управління та адміністрування"

спеціальність: 071 "Облік і оподаткування"

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

здобувача: Небилиці Андрія Сергійовича _____

Науковий керівник: к.е.н., доцент Марчук У.О. _____

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною
комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

В.о. завідувача кафедри: к.е.н., доцент Цятковська О.В. _____

Київ 2024

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 66 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 76 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 таблиць, 19 рисунків, список використаних джерел з 50 найменувань, додатки.

“Аудиторська оцінка безперервності діяльності підприємства”

Об’єктом дослідження є процес аудиту безперервності господарської діяльності підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів аудиту безперервності господарської діяльності підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретичних аспектів і розробка практичних рекомендацій щодо аудиту безперервності діяльності підприємства.

Відповідно до поставленої мети були визначені такі *завдання*:

- розкрити сутність безперервності діяльності підприємства як об’єкта бухгалтерського обліку та аудиту;
- систематизувати інституційне забезпечення принципу безперервності діяльності підприємств;
- проаналізувати господарську діяльність агрохолдингу «Кернел»;
- охарактеризувати організацію бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю досліджуваного підприємства;
- розкрити організацію та методику аудиту безперервності діяльності агрохолдингу «Кернел»;
- дослідити підходи до формування та узагальнення незалежної думки аудитора за результатами перевірки дотримання принципу безперервності господарської діяльності;
- розробити рекомендації з удосконалення методики проведення аудиту безперервності діяльності підприємства;
- оцінити ефективність системи внутрішнього контролю та її вплив на аудит результати незалежного аудиту безперервності діяльності;
- сформулювати засади стратегічного розвитку суб’єкта господарювання у дотриманні принципу безперервності діяльності.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів.

Аудит безперервності діяльності підприємств в Україні є важливим інструментом, який допомагає забезпечити достовірність фінансової звітності,

захистити інтереси користувачів фінансової звітності та підвищити ефективність управління підприємствами.

Новизна роботи полягає у тому, що в ході дослідження буде створено опитувальник, який буде охоплювати найкритичніші питання та аспекти діяльності підприємства, що покращить проведення аудиту безперервності діяльності підприємства, та допоможе краще оцінити майбутні виклики та проблеми підприємства.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2023 – 2024.

Рік захисту роботи – 2024.

Ключові слова: безперервність діяльності, підприємство, нормативно-правова база, міжнародні стандарти аудиту, аудиторський ризик.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Безперервність діяльності – об’єкт дослідження обліку та аудиту	7
1.2. Інституціональне забезпечення принципу безперервності діяльності підприємств	10
РОЗДІЛ 2. АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	17
2.1. Аналітична характеристика діяльності підприємства	17
2.2. Оцінка стану облікової політики та внутрішнього контролю суб’єкта господарювання	24
2.3. Організація та методика аудиту безперервності діяльності підприємства	29
2.4. Формування та узагальнення незалежної думки аудитора за результатами перевірки	40
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	44
3.1. Рекомендації з удосконалення методики аудиту безперервності діяльності підприємства	44
3.2. Оцінка ефективності внутрішнього контролю та його вплив на результати незалежного аудиту безперервності діяльності	51
3.3. Формування стратегічного розвитку суб’єкта господарювання у дотриманні принципу безперервності діяльності	55
ВИСНОВКИ	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	62
ДОДАТКИ	67

ВСТУП

Актуальність теми. Аудит безперервності діяльності підприємств в Україні є важливим інструментом, який допомагає забезпечити достовірність фінансової звітності, захистити інтереси користувачів фінансової звітності та підвищити ефективність управління підприємствами. З 24 лютого 2022 року українська економіка зазнала серйозного занепаду, адже перед українським бізнесом постали наступні виклики: зниження попиту на товари та послуги, що призвело до скорочення обсягів продажів та виробництва; зростання витрат на енергоносії, сировину, транспорт та логістику, що призвело до підвищення собівартості продукції та послуг, а також до зменшення конкурентоспроможності українських підприємств; зниження доступу до фінансування і втрата доступу до міжнародних ринків капіталу, що в свою чергу, ускладнило залучення фінансування для інвестицій та розвитку; нестабільність законодавства, що створює додаткові ризики для бізнесу та ускладнює його діяльність.

У результаті цих факторів український бізнес зазнав значних втрат. Багато підприємств були змушені припинити свою діяльність або скоротити масштаби роботи. Саме тому, оцінка безперервності роботи підприємств в умовах війни є важливою для користувачів фінансової звітності, оскільки вона дозволяє їм зрозуміти, чи здатне підприємство продовжувати свою діяльність в умовах воєнного часу. Результати дослідження можуть бути використані для підвищення ефективності управління підприємствами в умовах війни, оскільки вони можуть допомогти підприємствам розробити плани дій на випадок непередбачених обставин, а також підвищити свою стійкість до кризових ситуацій.

Для аналізу безперервності діяльності було обрано саме агрохолдинг «Кернел», так як він є одним з найбільших агрохолдингів України. Він має значну операційну діяльність, яка охоплює всі етапи виробництва та збуту сільськогосподарської продукції. Внаслідок війни в Україні агрохолдинг «Кернел» зіткнувся з усіма вищезгаданими викликами. На його прикладі ми розглянемо на практиці, як можна проаналізувати та спрогнозувати діяльність підприємства на

найближчі роки, та запобігти виникненню кризових ситуацій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику аудиту безперервності діяльності підприємства досліджують у своїх наукових доробках такі дослідники як Гринчишин Я.М. Книшек О.О., Коновалова О.В., Костирко Р.О. Мултанівська Т.В., Мушинський Б.М., Селіщев С.В., Юрченко О.С. та інші. У працях зазначених авторів дискутуються питання організації та методики аудиту принципу безперервності діяльності, напрями його діджиталізації, піднімаються проблеми аудиторського ризику та суттєвості, ролі системи внутрішнього контролю тощо. Водночас в умовах зростання ризиків господарської діяльності, особливо в умовах воєнного стану, проблематика аудиту безперервності діяльності підприємства потребує подальших досліджень.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних аспектів і розробка практичних рекомендацій щодо аудиту безперервності діяльності підприємства. Відповідно до поставленої мети були визначені такі *завдання*:

- розкрити сутність безперервності діяльності підприємства як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту;
- систематизувати інституційне забезпечення принципу безперервності діяльності підприємств;
- проаналізувати господарську діяльність агрохолдингу «Кернел»;
- охарактеризувати організацію бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю досліджуваного підприємства;
- розкрити організацію та методику аудиту безперервності діяльності агрохолдингу «Кернел»;
- дослідити підходи до формування та узагальнення незалежної думки аудитора за результатами перевірки дотримання принципу безперервності господарської діяльності;
- розробити рекомендації з удосконалення методики проведення аудиту безперервності діяльності підприємства;
- оцінити ефективність системи внутрішнього контролю та її вплив на аудит результати незалежного аудиту безперервності діяльності;

- сформувати засади стратегічного розвитку суб'єкта господарювання у дотриманні принципу безперервності діяльності.

Об'єктом дослідження є процес аудиту безперервності господарської діяльності підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів аудиту безперервності господарської діяльності підприємства.

Методи дослідження. Для досягнення поставлених завдань було використано такі методи дослідження: теоретичні методи: аналіз, синтез, порівняння, узагальнення, що дозволяють вивчити теоретичні основи аудиту безперервності діяльності підприємства, сформулювати основні положення дослідження, визначити його структуру; емпіричні методи: спостереження, опитування, аналіз документації, що дозволяють отримати фактичний матеріал для дослідження, проаналізувати систему управління безперервністю діяльності агрохолдингу «Кернел», провести аудиторську оцінку безперервності діяльності цього підприємства.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Аудит безперервності діяльності підприємств в Україні є важливим інструментом, який допомагає забезпечити достовірність фінансової звітності, захистити інтереси користувачів фінансової звітності та підвищити ефективність управління підприємствами.

Новизна роботи полягає у тому, що в ході дослідження буде створено опитувальник, який буде охоплювати найкритичніші питання та аспекти діяльності підприємства, що покращить проведення аудиту безперервності діяльності підприємства, та допоможе краще оцінити майбутні виклики та проблеми підприємства (довідка від 02.12.2024).

Апробація результатів. Підготовано та оприлюднено тези доповіді на тему: «Аудиторська оцінка безперервності діяльності підприємства в умовах сучасних викликів» у IV-ій Міжнародній науково-практичній конференції «Science and technology: challenges, prospects and innovations» (29-30 листопада 2024 року).

Інформаційна база дослідження. Інформаційну базу дослідження складають

монографічні дослідження, статті у фахових наукових виданнях, нормативно-правові акти, річна звітність агрохолдингу «Кернел» та ресурси мережі Інтернет.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що налічує 50 джерел, та чотирьох додатків. Робота містить 16 таблиць і 19 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Безперервність діяльності – об’єкт дослідження обліку та аудиту

Безперервність діяльності як об’єкт дослідження обліку і аудиту за останні кілька десятиліть тільки посилює свою роль у зв’язку зі світовою фінансовою кризою, пандемією, військовими конфліктами тощо. Зростає як значення обґрунтованого застосування принципу безперервності діяльності при веденні бухгалтерського обліку так і об’єктивна оцінка припущення про безперервність діяльності у ході аудиторської перевірки. В першу чергу, проаналізуємо підходи до визначення безперервності діяльності з позицій бухгалтерського обліку та аудиту у нормативно-правовій базі, які узагальнені нами в Додатку А.

На основі аналізу табл. А.1 Додатку А можемо вказати на те, що у вітчизняній нормативно-правовій базі акцентується увага саме на принципі безперервності, виходячи з якого, оцінка активів та зобов’язань підприємства у бухгалтерському обліку та звітності відповідно, здійснюється виходячи з умови, що його діяльність триватиме далі [1, 2, 3]. У міжнародних стандартах обліку та аудиту [4, 5, 6] розглядається більш широке коло сценаріїв – припущення про безперервність виконується, не виконується і якщо така інформація не може бути розкрита або не є релевантною діяльності підприємства. Крім того, у міжнародній нормативно-правовій базі [4, 5, 6] покладається відповідальність на управлінський персонал підприємства щодо розкриття інформації за будь-якого з наведених вище сценаріїв. Крім того, у вітчизняній нормативній базі акцентується увага на тому, що дотримання принципу безперервності діяльності впливає на оцінку активів та зобов’язань підприємства, тоді як у міжнародних стандартах передбачається розкриття основних факторів, які впливають на дотримання цього принципу.

Зокрема, не розкрито зміст суттєвих невизначеностей. Також, у нормативно-правовій базі не розкривається питання зміни підходів до оцінки активів та зобов'язань підприємства у випадку якщо є ризики порушення безперервної діяльності підприємства [1, 2, 3]. Слід вказати на те, що у вітчизняному законодавстві немає конкретики щодо тривалості періоду в якому діяльність підприємства прогнозується як безперервна, тоді як в міжнародних стандартах окреслена принаймні нижня межа у 12 місяців [4, 5, 6].

У вітчизняних наукових джерелах [7, 8] дискутується вживання термінів «принцип» та «припущення» у відношенні до безперервності діяльності підприємства, оскільки законодавчо вони не визначені. Зокрема акцентується увага на сутності цих в термінів в аспекті того, що принцип є чимось фундаментальним, основою, а припущення передбачає оцінку певної ймовірності. Можемо виділити декілька підходів (рис. 1.1).

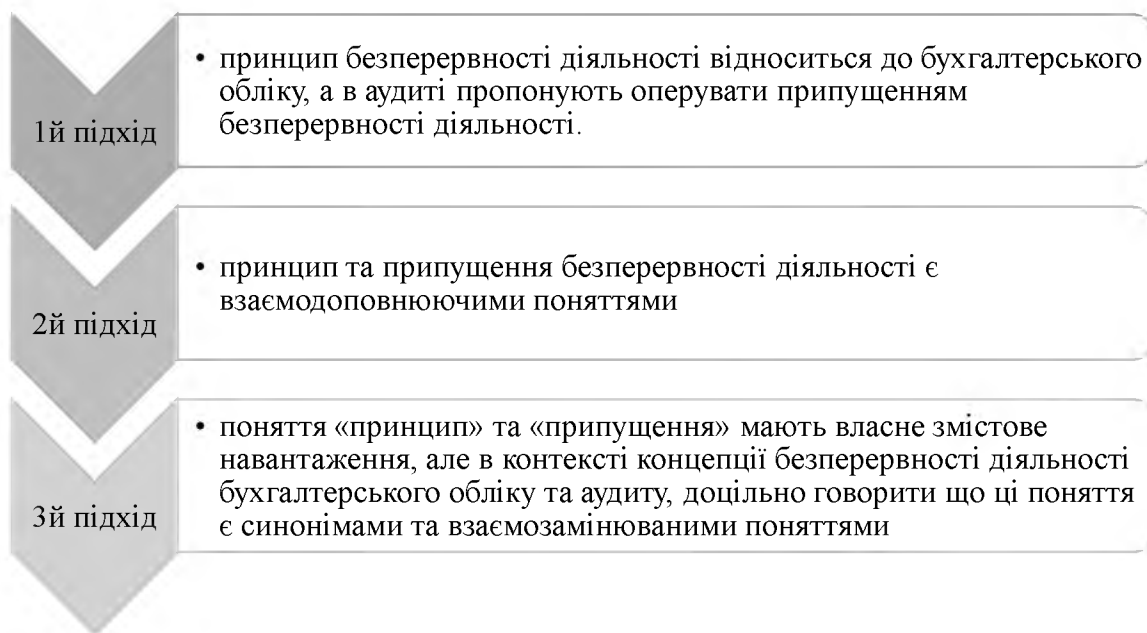


Рисунок 1.1 – Підходи до вживання термінів «принцип» та «припущення» у відношенні до безперервності діяльності підприємства

Джерело: узагальнено автором

На нашу думку, біль аргументованим є третій підхід, оскільки вважаємо, що вживання категорії припущення поряд з принципом безперервності діяльності, вказує на таку характеристику як ймовірний характер. Тобто управлінський

персонал підприємство може вважати, що дотримується принципу безперервності діяльності, але зовнішні обставини непереборної сили можуть призвести до банкрутства та ліквідації підприємства, як наприклад, війські дії, природні катаклізми, зміна законодавства тощо. Іншими словами можливо говорити про високу ймовірність безперервності діяльності підприємства.

При дослідженні аудиту безперервності діяльності варто розглянути праці науковців за 2018-2024 роки (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Огляд публікацій з питань аудиту безперервності діяльності підприємства за 2018-2024 роки

Автор, рік	Основні питання, що досліджуються
Гуцаленко Л., Альошин В. (2024) [9]	Автори досліджують діджиталізацію аудиту безперервності діяльності підприємства.
Костирко Р.О. (2023) [10, 12]	Обґрунтовано передумови та пріоритети 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.
Юрченко О.С. (2023) [11, 12]	Досліджує передумови та проблематику обліково-аналітичного забезпечення оцінки безперервності діяльності підприємств, пріоритетні напрямки формування облікової і аналітичної інформації задля задоволення інформаційних запитів різних користувачів щодо безперервності діяльності підприємства.
Селіщев С.В. (2018- 2021) [13-21]	Досліджує аналітичні процедури, методикку планування, оцінку аудиторського ризику та суттєвості, оцінку системи внутрішнього контролю, методичні підходи до оцінки ризиків безперервності зовнішнього середовища при проведенні аудиту безперервності діяльності,
Гринчишин Я.М. (2020) [22]	Досліджує вплив аудиторських процедур на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств відповідно до міжнародного стандарту аудиту 570 «Безперервність діяльності»

Джерело: узагальнено автором

Відповідно, проблематика аудиту безперервності діяльності підприємства не є предметом широкої наукової дискусії, але водночас, вона привертає увагу з зв'язку зі зростанням ризику невизначеності, пов'язаного з воєнним станом. Зокрема Аудиторська палата України випустила низку роз'яснень як аудиторам зважати на оцінку безперервності діяльності з початком війни.

Таким чином, на основі проведеного узагальнення можемо зробити висновок, що проблематика застосування принципу (припущення) щодо безперервності

діяльності підприємства набуває актуальності на фоні зростання невизначеності у політичному та економічному середовищах. Вітчизняна нормативно-правова база потребує доповнення в аспекті сценаріїв коли є ризики безперервності діяльності або є причини за яких цей принцип не застосовується. Водночас ні українські, ні міжнародні стандарти обліку і аудиту не містять конкретних рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку в умовах ризиків і високого рівня невизначеності щодо безперервності діяльності і, відповідно, адекватних методик оцінки з боку аудитора.

1.2 Інституціональне забезпечення принципу безперервності діяльності підприємств

Нормативно-правову базу забезпечення принципу безперервності діяльності підприємств у бухгалтерському обліку складають Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], НП(С)БО 1 [2] – у яких розкривається сутність принципу безперервності бухгалтерського обліку. Крім того у міжнародних стандартах, таких як Концептуальна основа фінансової звітності [3] та МСБО 1 [4] розкривається, що фінансова звітність підприємства складається на основі припущення про безперервність діяльності, що має бути підтверджено керівництвом підприємства. Безпосередньо питання аудиту безперервності діяльності розкриваються у МСА 570 [5]. На рис. 1.2 узагальнено основні питання, які розкриваються у МСА 570 [5]. Окремі роз'яснення щодо аудиту безперервності діяльності надає АПУ у своїх листах, наприклад, Інформаційний лист «Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності» [6].

Управлінський персонал підприємства є відповідальним за проведення оцінки ризиків безперервності діяльності підприємства. Система внутрішнього контролю має бути орієнтована на проведення валідації такої оцінки, щоб забезпечити обґрунтоване застосування принципу безперервності в бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності.

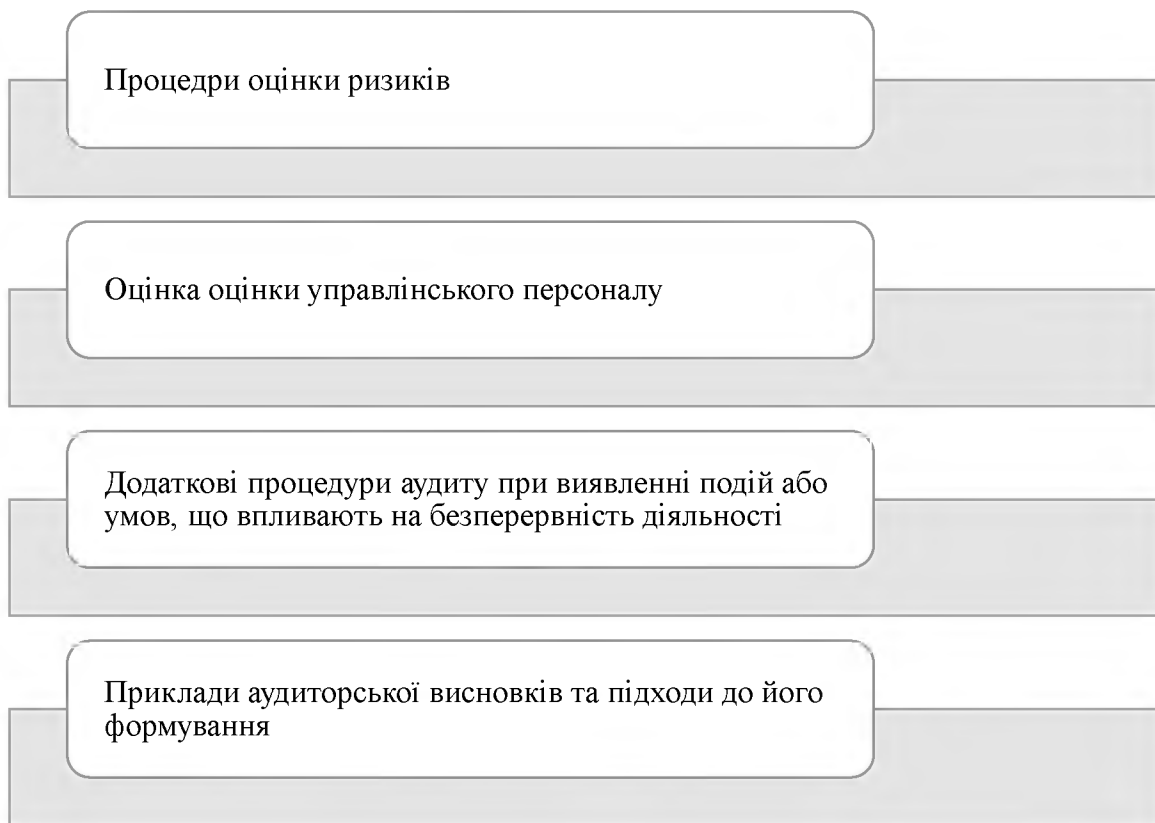


Рисунок 1.2 – Основні питання, що розкриваються у МСА 570

Джерело: узагальнено автором

А одним із завдань аудиту фінансової звітності є висловлення думки щодо адекватності оцінки безперервності діяльності підприємства з боку управлінського персоналу. В умовах високого рівня невизначеності аудит безперервності діяльності підприємства є важливим інструментом інформування усіх заінтересованих осіб про наявні ризики.

У таблиці 1.2 узагальнено інтереси основних заінтересованих осіб щодо аудиту безперервної діяльності підприємства.

Як зазначається у методичних рекомендаціях АПУ 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» [24].

Таблиця 1.2 – Інформаційні потреби заінтересованих сторін у результатах аудиту безперервності діяльності підприємства

Заінтересована сторона	Інтерес у результатах аудиту безперервності діяльності
Власники	Захищеність вкладеного капіталу та забезпечення ефективності вкладень
Інвестори	Аналогічно як для власників, а також впевненість, що підприємство не схильне до банкрутства та не має намір ліквідуватись
Управлінський персонал	Впевненість у відповідності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності принципу безперервності діяльності, зовнішня оцінка самооцінки ризиків безперервності діяльності підприємства
Працівники	Впевненість у стабільній зайнятості на підприємстві
Постачальники	Впевненість у стабільності поставок та платоспроможності підприємства
Кредитори	Впевненість у платоспроможності підприємства
Покупці	Впевненість у продовженні постачання товарів
Фіскальні органи	Впевненість у податкових надходженнях від підприємства
Органи державної влади	Впевненість у забезпеченні потреб населення, внеску у соціально-економічний розвиток, особливо якщо це підприємство критичної інфраструктури

Джерело: узагальнено автором на основі [7, 10, 23, 24]

Відповідно до МСБО 1 «управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі» [4]. Відповідно аудитор має зібрати достатньо доказів для формулювання власного висновку щодо використання управлінським персоналом підприємства припущення про безперервність діяльності. Крім того, управлінський персонал має оприлюднити фактори суттєвої невизначеності з оцінкою їх ймовірності, обсягу впливу. Відповідно від аудитора очікується його неупереджена думка щодо оцінки цих факторів суттєвої невизначеності. Передбачається що всі аспекти повинні бути розкриті у звіті аудитора та знайти відображення в аудиторському висновку.

Відповідно до МСБО 1 «управлінський персонал, перш ніж упевнитися в доречності застосування припущення безперервності, має розглянути ряд чинників, які стосуються поточної та очікуваної прибутковості, графіки сплати боргів і потенційні джерела відновлюваного фінансування» [4]. Відповідно як управлінським персоналом, бухгалтером так і аудитором має бути оцінена низка зовнішніх та внутрішніх факторів безперервності діяльності підприємства (рис. 1.3).



Рисунок 1.3 – Зовнішні та внутрішні фактори безперервності діяльності підприємства

Джерело: узагальнено автором

Крім того, у МСА 50 [5] та АПУ визначено ряд подій або умов, які можуть ставити під сумнів припущення про безперервність діяльності, які поділяються на три групи – фінансові, операційні та інші (табл. 1.3). Фінансові включають в себе стан активів та пасивів підприємства, грошових потоків, ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості. Операційні, пов'язані із забезпеченістю ресурсами, а інші, переважно, з юридичними ризиками.

Метою аудиту безперервності діяльності підприємства є оцінка факторів, які можуть ставити під сумнів припущення про безперервність діяльності, опис їх наслідків і висловлення думки щодо правомірності застосування принципу безперервності та здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність.

На етапі преаудиту аудитор ознайомлюється із видами господарської діяльності підприємства, їх результатами, оформлює запит до керівництва підприємства щодо дотримання принципу безперервності діяльності у бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності.

Таблиця 1.3 – Події та умови, які можуть ставити під сумнів припущення про безперервність діяльності відповідно до МСА 50

Категорія	Приклади подій та умов
Фінансові	<p>Перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами</p> <p>Позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; або надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів</p> <p>Ознаки скасування фінансової підтримки кредитором</p> <p>Від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність</p> <p>Негативні ключові фінансові коефіцієнти</p> <p>Значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків</p> <p>Борги або припинення виплати дивідендів</p> <p>Неможливість вчасно платити кредиторам</p> <p>Неможливість виконувати умови угод про позики</p> <p>Перехід від системи оплати в кредит за доставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги</p> <p>Неможливість отримати фінансування для розробки нових основних продуктів або для фінансування інших суттєвих інвестицій</p>
Операційні	<p>Наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність</p> <p>Втрата ключового управлінського персоналу без його заміни</p> <p>Втрата основного ринку, ключового клієнта (клієнтів), франшизи, ліцензії або головного постачальника (постачальників)</p> <p>Труднощі з робочою силою</p> <p>Нестача важливих ресурсів</p> <p>Поява дуже успішного конкурента</p>
Інші	<p>Незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які у разі їх задоволення можуть призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою вірогідністю не зможе задовольнити</p> <p>Зміни у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, що, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання</p> <p>Відсутність страхування чи недостатнє страхування від катастроф у разі їх настання</p>

Джерело: узагальнено автором на основі [5, 24]

Водночас аудитор проводить експрес-аналіз фінансового стану підприємства, а також узагальнює сприятливі та несприятливі фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, наприклад, за допомогою SWOT-аналізу. Зокрема на цьому етапі доцільно проаналізувати динаміку погашення банківських кредитів, оборотність кредиторської заборгованості, виплати дивідендів, руху грошових коштів від усіх видів господарської діяльності. Серед зовнішніх чинників варто звернути увагу на вплив основних макроекономічних показників, зміни у

нормативно-правовій базі, зокрема податковому законодавству.

На рис. 1.4 розкрито основні етапи та стадії аудиту безперервності діяльності, а аудиторські процедури, що можуть бути на ньому застосовані більш детально розкриті у Додатку А.

Преаудит	<ul style="list-style-type: none"> • Ознайомлення з господарською діяльністю підприємства в контексті безперервності діяльності • Складання листа-зобов'язання щодо питання аудиту безперервності діяльності
Планування аудиту	<ul style="list-style-type: none"> • Включення питання аудиту безперервності діяльності у загальний план аудиту • Розробка програми аудиту безперервності діяльності
Перевірка за змістом	<ul style="list-style-type: none"> • Оцінка ризиків безперервної діяльності • Оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності підприємства свою діяльність на безперервній основі • Наступна оцінка дотримання принципу безперервності діяльності • Оцінка впливу отриманої інформації на думку аудитора
Заключний етап	<ul style="list-style-type: none"> • Формулювання аудиторського висновку

Рисунок 1.4 – Етапи та стадії аудиту безперервності діяльності підприємства

Джерело: узагальнено автором на основі [7, 8, 10, 13, 16]

За результатами преаудиту визначаються основні фактори впливу, більш детальне дослідження яких закладається у план та програму аудиту, та визначаються відповідні аудиторські процедури, які дозволять акумулювати аудиторські докази. У план аудиту безперервності діяльності підприємства доцільно закласти діагностику системи забезпечення безперервності діяльності підприємства, проаналізувати джерела фінансування підприємства.

На етапі перевірки за змістом застосовується горизонтальний та вертикальний аналіз фінансової звітності, динаміки доходу від реалізації, оборотності активів, фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності, проводиться діагностика схильності підприємства до банкрутства. Також аудитор

повинен оцінити відповідь керівництва на його запит щодо оцінки дотримання принципу безперервності господарської діяльності. Необхідно обговорити з керівництвом виявлені аудитором фактори, які на його думку впливають на безперервність діяльності. Зокрема, керівництво повинно надати розроблений план дій за умов реалізації різних негативних сценаріїв. Крім того МСА 570 [5] визначає, що аудитор не несе відповідальності за виправлення ситуації, якщо оцінка безперервності діяльності господарської діяльності підприємства управлінським персоналом не була зроблена.

Таким чином на основі проведеного узагальнення, може підсумувати і визначити такі особливі риси аудиту безперервності діяльності як визначення та оцінка суттєвої невизначеності щодо факторів, які можуть мати вплив на продовження подальшої господарської діяльності підприємства, проведення аудитором оцінки безперервності діяльності з боку управлінського персоналу, застосування широкого спектру аналітичних процедур для оцінки різних подій та умов, які можуть бути як внутрішніми та і зовнішніми у відношенні до підприємства, формування думки базується як на виявленні суттєвої невизначеності так і оцінки її розкриття у фінансовій звітності.

РОЗДІЛ 2

АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Аналітична характеристика діяльності підприємства

Аграрний сектор в Україні є одним з найбільших в економіці. Незважаючи на військовий стан і його негативний вплив, його частка у ВВП у 2023 році складала 7,4%, а у експорті – 36,1%, 14% населення зайняте в аграрному секторі [35]. Вагому роль в аграрному секторі складають великі багатoproфільні агрохолдинги. Агрохолдинг «Кернел» є лідером за розміром земельного банку у 2024 році (рис. 2.1).

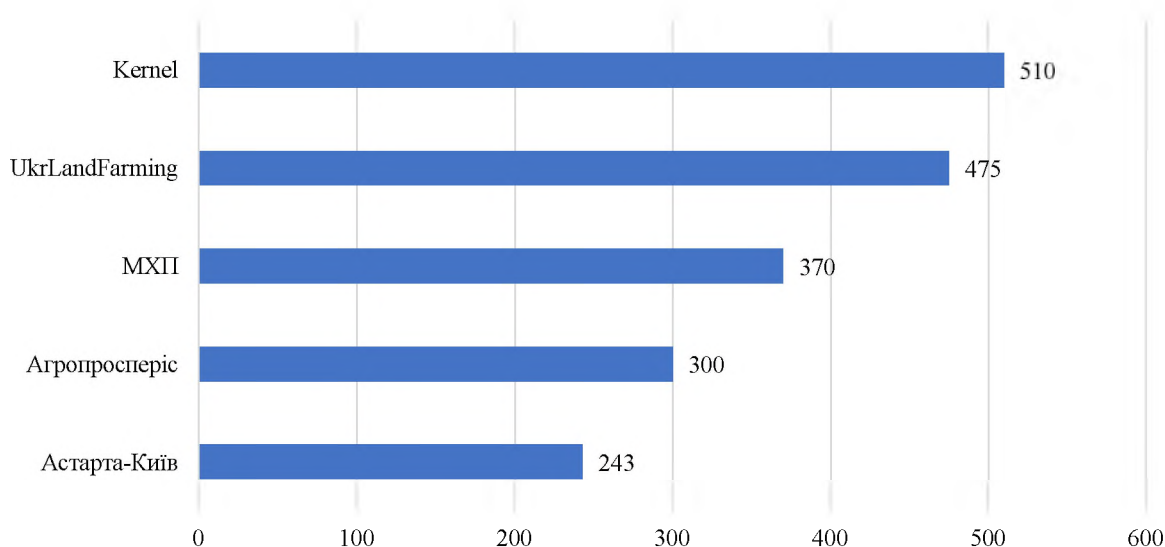


Рисунок 2.1 – Топ-5 агрохолдингів за розміром земельного банку в Україні у 2024 році, тис. га

Джерело: побудовано автором на основі [35]

Компанія «Кернел» було засновано у 1995 році і на той момент вона займалась торгівлею сільськогосподарською продукцією з міжнародними трейдерами та купує перші зернові елеватори. У 2002 році компанія купує перший олійноекстракційний завод у місті Полтава та перші сільськогосподарські

підприємства. І відповідно стає виробником та переробником сільськогосподарської продукції. Вже у 2004 році компанія виходить на ринок бутильованої соняшникової олії під торговою маркою «Щедрий дар». І в подальшому нарощує свої виробничі потужності. У 2007 році компанія розміщує акції на Варшавській фондовій біржі та стає лідером на українському ринку з виробництва та продажу бутильованої соняшникової олії. У наступні роки компанія «Кернел» нарощує свої логістичні, виробничі потужності та земельний банк, в тому числі за рахунок придбання та поглинання компаній. На рис. 2.2 наведено географію виробничих потужностей агрохолдингу «Кернел».

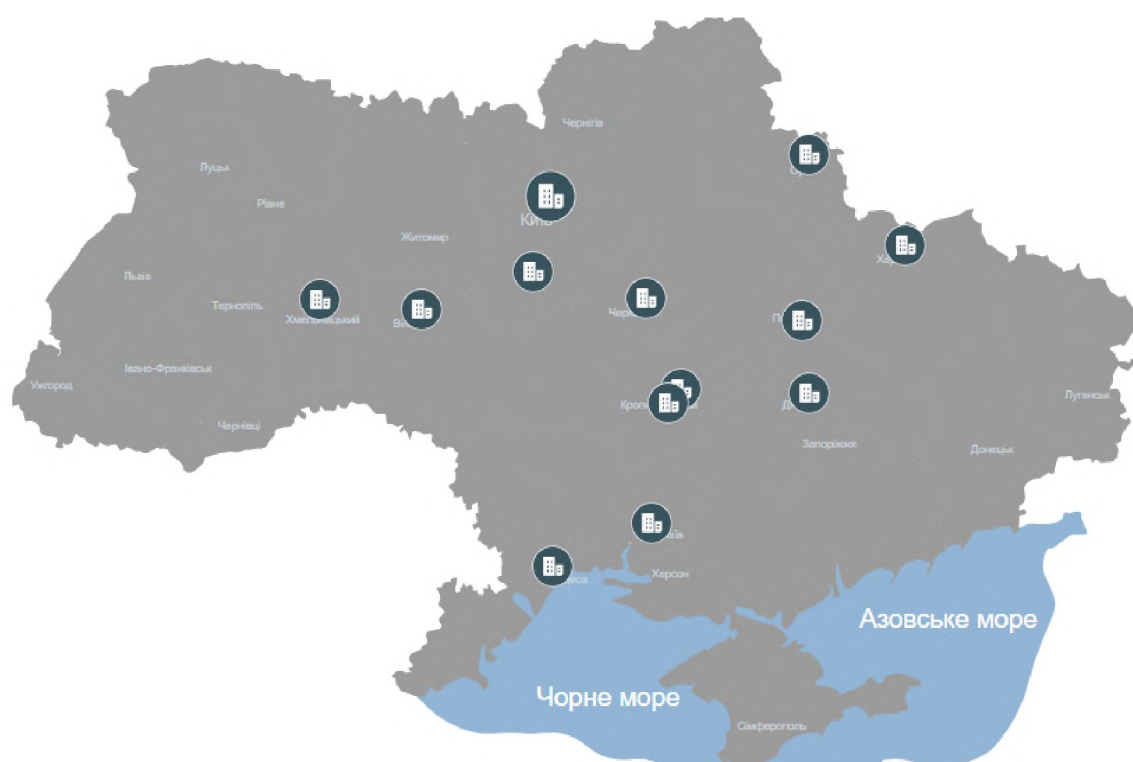


Рисунок 2.2 – Географія господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

Джерело: побудовано автором на основі [35]

Господарська діяльність агрохолдингу «Кернел» представлена трьома сегментами – виробництво соняшникової олії, інфраструктура і торгівля, вирощування продукції рослинництва. У сегменті виробництва соняшникової олії досліджуване підприємство забезпечує 5% світового виробництва та 8% світового експорту. Річна виробнича потужність підприємства складає 3 мільйони тонн соняшникової олії. У 2024 році будуть створені додаткові виробничі потужності для

виробництва ще 1 млн т соняшникової олії. На рис. 2.3 наведено динаміку виробництва соняшнику та реалізації соняшникової олії.

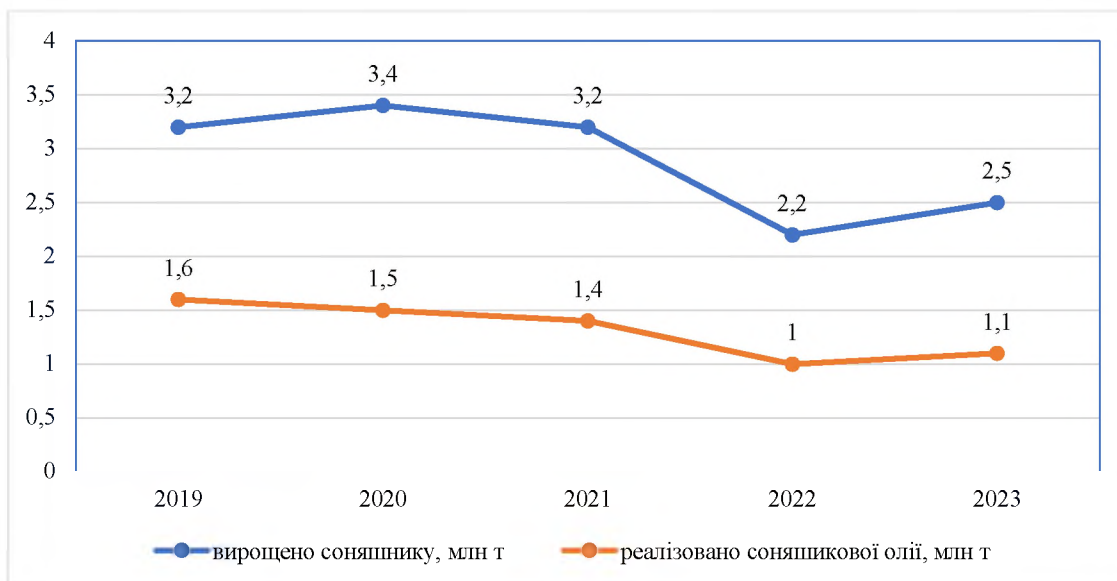


Рисунок 2.3 – Основні показники сегменту виробництва соняшникової олії агрохолдингу «Кернел» у 2019-2023 роках, млн т

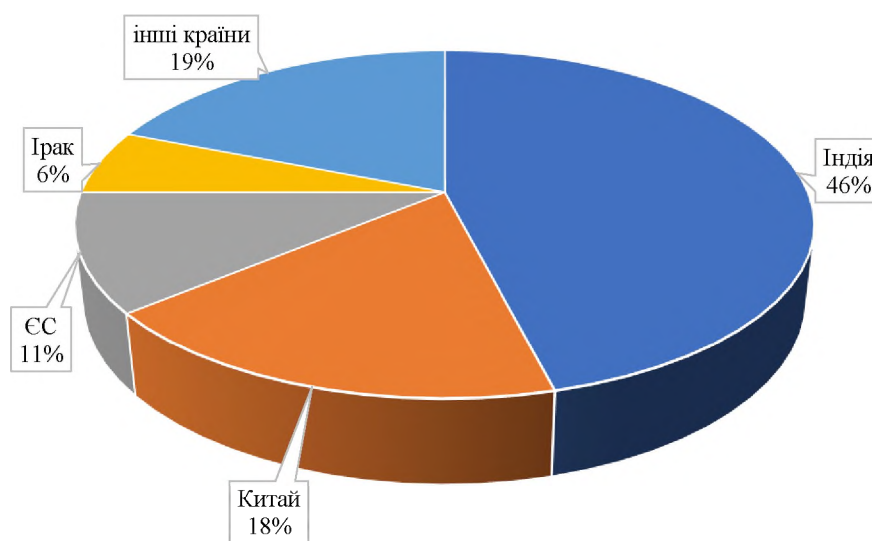
Джерело: за даними річних звітів

За даними рис. 2.3 можемо зробити висновок, що обсяг виробництва та реалізації суттєво скоротились у 2022 році у зв'язку з початком активних військових дій на території України, але вже у 2023 році спостерігаємо поступове відновлення обсягів. Попри збої в експортній логістиці, спричинені вторгненням Росії в Україну, переробка олійних культур виявилася найстійкішим сегментом. Експортна логістика рідких товарів легша, ніж логістика зерна навалом, обсяги для переміщення менші, а маржа для цього продукту з вищою доданою вартістю залишає певний простір для додаткових логістичних витрат. Керівництво агрохолдингу вирішило завершити будівництво найбільшого в Україні заводу з переробки олійних культур, який був готовий на 80% до війни. У 2022 році будівництво тимчасово відклали через невизначеність у перспективах бізнесу.

Крім того, досліджуване підприємство придбало перший танкер для транспортування соняшникової олії річками та морями, що забезпечує гнучкість експортної логістики. Усі ці зусилля підвищують стійкість сегменту переробки олійних культур з огляду на потенційні збої в експортній логістиці, враховуючи, що

війна в Україні затягується. Два заводи Kernel з переробки олійних культур, які були окуповані Росією на початку війни в лютому 2022 року, все ще не працюють, оскільки вони розташовані дуже близько до кордону з Росією та регулярно зазнають атак російської авіації.

Географічну структуру експорту небутильованої соняшникової олії наведено на рис. 2.4. Щодо бутильованої соняшникової олії, то вона переважно реалізується на внутрішньому ринку (46%) та експортується до країн Африки (35%).



Рисунком 2.4 – Географічна структура експорту небутильованої соняшникової олії агрохолдингу «Кернел» у 2023 році, %

Джерело: за даними річних звітів

Щодо сегменту «Інфраструктура і торгівля», то агрохолдинг «Кернел» забезпечує 8% експорту зернових у загальному показнику по Україні. Агрохолдинг «Кернел» є провідним експортером зерна з Чорноморського регіону та є найбільшим експортером зерна з України. Підприємство займається закупівлею зерна у місцевих партнерів-виробників (включаючи власне виробництво продукції рослинництва) та експортом його з України.

Річна потужність терміналів підприємства складає 10,9 млн т. Крім того, досліджуване підприємство має найбільший приватний парк вагонів-зерновозів. Більшість інвестицій агрохолдингу «Кернел» було зосереджено на зміцненні інфраструктури та логістичних активів. Ці інвестиції включали придбання

транспортних активів, таких як судна, контейнери, вагони-платформи та вантажівки, а також придбання перевантажувальних потужностей для зерна та харчової олії. На рис. 2.5 наведено динаміку експорту зерна підприємства.

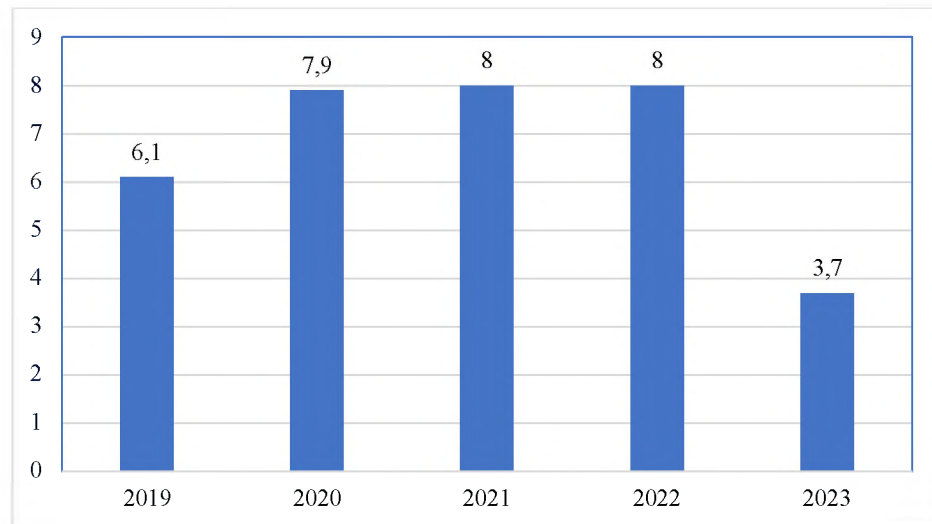


Рисунок 2.5 – Динаміка обсягу експорту зерна агрохолдингу «Кернел» у 2019-2023 роках, млн т

Джерело: за даними річних звітів

За даними рис. 2.5 можемо зробити висновок, що досягнувши максимальних обсягів експорту у 2021 та 2022 роках, у 2023 році спостерігаємо його різке скорочення у понад 2 рази. На початку повномасштабного вторгнення агрохолдинг зіткнувся з критичними логістичними проблемами, оскільки через втрату доступності морського транспорту, неможливо було замінити іншими видами транспорту підтримку такого високого обсягу експорту. Але завдяки зерновій угоді підприємству вдалося експортувати продукцію, але зважаючи на високі логістичні ризики вже у 2023 році обсяг експорту був суттєво скорочений. Кукурудза склала 77% обсягів експорту, пшениця – 17%, решта відсотка припадає на ячмінь та інші культури.

Щодо виробництва продукції рослинництва, то агрохолдинг «Кернел» є одним з лідерів ринку України, оскільки оперує земельним фондом у 510 тис га. (див. рис. 2.1). Земельний фонд досліджуваного підприємства знаходиться в центральних і північних областях України з високородючими чорноземами і достатньою кількістю опадів. Земельний банк поділено на п'ять виробничих

кластерів, кожен з яких має децентралізовану оперативну структуру прийняття рішень, що дозволяє швидко реагувати на зовнішні фактори. На рис. 2.6 наведено динаміку обсягу виробництва продукції рослинництва агрохолдингу «Кернел».

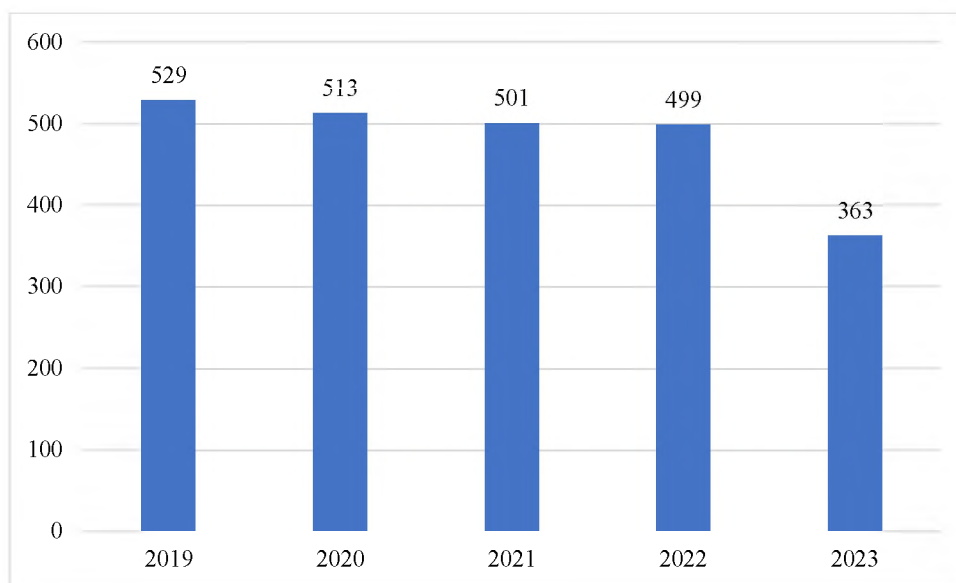


Рисунок 2.6 – Динаміка виробництва продукції рослинництва агрохолдингу «Кернел» у 2019-2023 роках, млн т

Джерело: за даними річних звітів

Скорочення обсягів виробництва продукції рослинництва відбувалось на фоні скорочення площ посіву у Харківській області. У структурі посівів переважають кукурудза та соняшник, що займає загалом 80-85% банку сільськогосподарських угідь, а решту становить пшениця, ріпак, соя та інші культури. Агрохолдинг «Кернел» орендує всю експлуатовану землю із середнім терміном дії договорів оренди 13,1 року. Усі договори оренди передбачають право першочергової відмови від продовження договору оренди або викупу землі, якщо це буде дозволено.

Слід вказати на те, що структура посівів сільськогосподарських культур у 2022 та 2023 роках, відзначені сильним переходом до олійних культур. Тривалий високий рівень посівів олійних культур може зашкодити врожайності та прибутковості. Тому у 2024-2025 роках агрохолдинг «Кернел» планує поступово скорочувати посівні площі олійних культур, а з 2026 року розраховує повернути їх до нормованого.

Далі проілюструємо ефективність сегментів господарської діяльності агрохолдингу «Кернел» за допомогою показника EBITDA, тобто прибутку до виплати відсотків, оподаткування та амортизації активів (рис. 2.7).

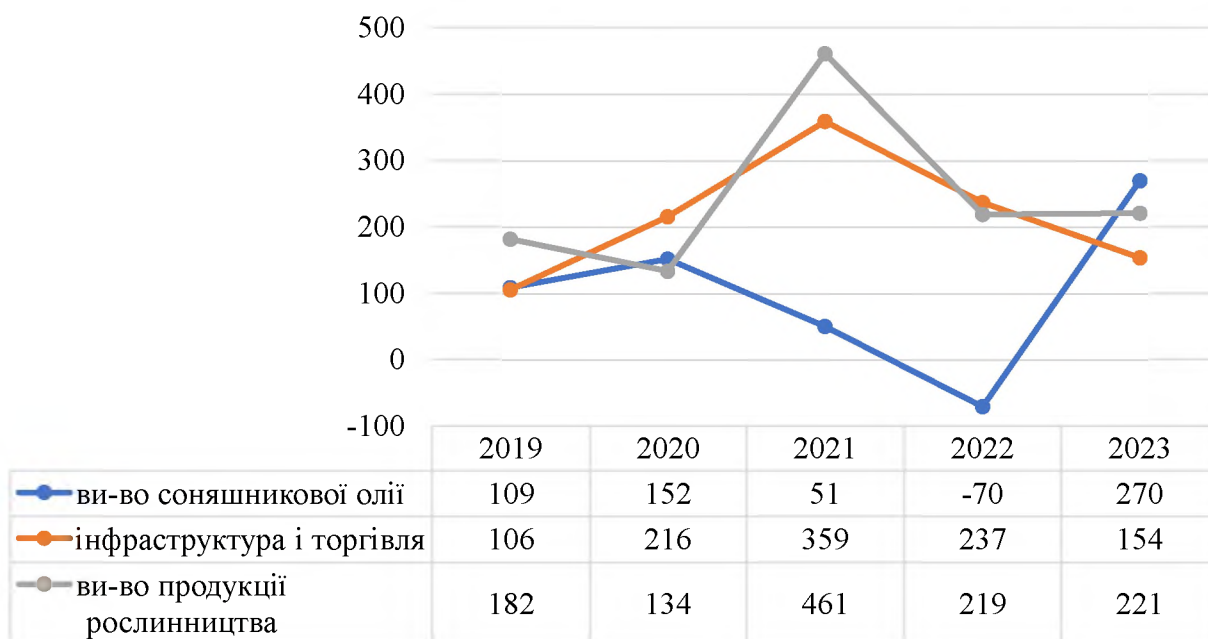


Рисунок 2.7 – Динаміка EBITDA агрохолдингу «Кернел» у 2019-2023 роках, млн доларів США

Джерело: за даними річних звітів

За даними рис. 2.7 можемо зробити висновок, що найменше падіння характерне для виробництва продукції рослинництва, оскільки відбулася зміна пріоритетів на користь високомаржинальних олійних культур. Найбільше падіння відбулося у сегменті виробництва соняшникової олії у 2022 році у зв'язку зі стрімким зростанням логістичних витрат, але вже у 2023 році прибутковість цього сегменту зросла. Щодо сегменту інфраструктури та торгівлі, то його прибутковість стабільно скорочується.

Таким чином, на основі проведеного аналізу господарської діяльності агрохолдингу «Кернел» можемо зробити висновок, що на обсяги господарської діяльності критичний вплив мало повномасштабне вторгнення, але вже у 2023 році внаслідок антикризових заходів та диференціації логістичних потоків, прибутковість основних сегментів було відновлено.

2.2 Оцінка стану облікової політики та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

Облікова політика - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Основна мета облікової політики підприємства полягає у формуванні методів та принципів обліку для складання достовірної фінансової звітності, яка не порушує національні та міжнародні нормативно-правові вимоги. Завданнями облікової політики в контексті гармонізації обліку та звітності є дотримання загальноприйнятих вимог щодо формування фінансової звітності, формування надійної системи інформаційного забезпечення підприємства для прийняття управлінських рішень, формування інформаційного забезпечення розрахунків за податками

Остання редакція облікової політики агрохолдингу «Кернел» затверджена наказом від 1 січня 2023 року. У обліковій політиці агрохолдингу «Кернел» визначено дотримання принципу безперервності і у річній фінансовій звітності підприємство розкриває основні положення згідно цього принципу. У 2021-2023 роках у розділі фінансової звітності, присвяченому розкриттю дотримання принципу безперервності, було вказано, що вплив бізнес-середовища розкрито у річному звіті, аналіз основних фінансових показників також розкрито у звіті, а основні ризики визначено у відповідному розділі річного звіту. Зазначено, що вище керівництво агрохолдингу «Кернел» переглянуло поточний і прогнозований фінансовий стан підприємства та зробило обґрунтовані припущення щодо майбутніх торгових і виробничих показників, а також боргових вимог. Результати показали, що підприємство повинно мати можливість працювати в межах наявного капіталу, тобто топ-менеджмент обґрунтовано очікує, що агрохолдинг «Кернел» має достатні ресурси для продовження діяльності в осяжному майбутньому. Відповідно, підприємство продовжує приймати принцип безперервності діяльності при підготовці річного звіту та звітності.

У фінансовій звітності 2022 року у зв'язку з повномасштабним вторгнення

цей розділ був значно розширений і розкриті сценарії дій підприємства. Зокрема агрохолдинг «Кернел» при дотриманні принципу безперервності враховує прямий і непрямий вплив на бізнес внаслідок війни:

- за період після російського вторгнення в Україну 1150 військовослужбовців поповнили Збройні сили України та територіальну оборону, приблизно 350 з них були демобілізовані. Працівники рослинництва та агропромислового комплексу залишилися у своїй робочій зоні;

- критично важливі об'єкти та інфраструктура агрохолдингу не зазнали значних пошкоджень. Сума частково або повністю пошкоджених основних фондів становить 592 тис. дол. США. В окупованій частині Харківської області перебували два олійні заводи (Вовчанськ і Приколотне), один район агрокомпанії із загальним земельним банком 1,5 тис. га та 290 вагонів, балансова вартість яких станом на 30 червня становила 50 300 тис. дол. 2022 р. Проте в результаті успішної протидії українських військових сил Україна відновила контроль над цією територією. Група визнала списання запасів через призупинення експорту та подальше закінчення терміну придатності товарів, а також знищення в результаті військових дій;

- експортні продажі компанії становлять 97% від загальних зовнішніх продажів, але через війну експортний потік через українські порти значно скоротився. Альтернативні експортні маршрути обмежені пропускною здатністю залізниць і значно дорожчі порівняно з морськими. Внутрішні продажі значно зросли через помірну доступність експорту товарів звичайним способом;

- 22 липня 2022 року Україна разом з Туреччиною та УНН підписали Ініціативу щодо безпечного транспортування зерна та продуктів харчування з українських портів (ISTGFUP), але залишається величезна невизначеність щодо її продовження;

- логістичні труднощі та обмеження доступу до ринку призвели до відсутності засобів захисту посівів, палива, добрив;

- частково працювали олійноекстракційні заводи через тимчасову неможливість експорту соняшникової олії через порти українського Чорного моря; два з них, Вовчанськ і Приколотне, припинили виробництво через окупацію станом

на 30 червня 2022 року.

- військова діяльність у південній частині України залишається надто ризикованою для відновлення експортних операцій через морські порти, діяльність яких частково відкрита, і, як наслідок, агрохолдинг «Кернел» припинив закупівлю зернових та олійних культур у фермерів;

- ліквідність підприємства знаходиться під тиском через скорочення виручки та зростання вартості логістики для альтернативних шляхів експорту;

- банківські можливості виявились обмеженими;

- враховуючи перебої, описані вище, здатність підприємства обслуговувати борг постраждала. Агрохолдинг успішно домовився з банками про звільнення від погашення основної суми кредиту за період, що закінчується 30 вересня 2022 року. Відповідні звільнення були отримані до 30 червня 2022 року, і підприємство вчасно розрахувалося по виплаті відсотків.

Керівництво реорганізувало бізнес-процеси у відповідь на вищезазначені впливи (рис. 2.8).

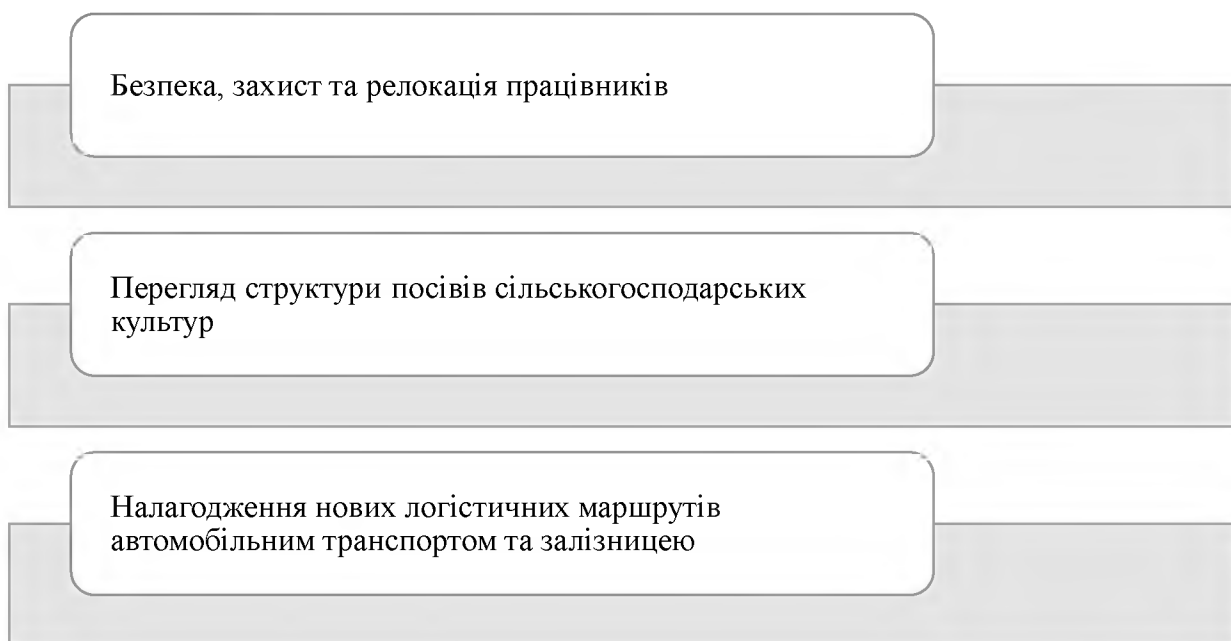


Рисунок 2.8 – Зміни в бізнес-процесах агрохолдингу «Кернел» у відповідь на виклики воєнного стану

Джерело: узагальнено автором на основі [35]

Крім того, 22 липня 2022 року у Стамбулі було підписано Ініціативу щодо

створення гуманітарного коридору для безпечного транспортування зерна та продуктів харчування з українських портів. Станом на 20 жовтня 2022 року агрохолдинг «Кернел» експортував через коридор 930 тис. тонн зерна та 153 тис. тонн шроту [35].

Підприємство повністю дотримується всіх правил і положень санкцій проти Росії та Білорусі, включно з тими, які введені або опубліковані різними країнами та організаціями. Крім того, утримується від роботи з особами чи організаціями, які перебувають у списку санкцій. Призупинено реалізацію кількох інвестиційних проектів та скорочено інвестиції в необоротні активи.

Підприємство має намір продовжувати виплачувати відсотки своїм кредиторам, поки не буде погашення основної суми через перегляд умов, і продовжувати виплачувати купони власникам облігацій.

У звітності за 2023 рік перелік умов, що створюють додаткові ризики та контрзаходів було доповнено. Зокрема, за період після російського вторгнення в Україну 1478 військовослужбовців приєдналися до Збройних сил України та територіальної оборони, з них приблизно 634 були демобілізовані. Особовий склад в основному працює на тому ж місці, що й до війни;

- декілька об'єктів інфраструктури агрохолдингу «Кернел» постраждали від ракетних атак і атак безпілотників. З 19 липня 2023 року, одразу після розірвання зернової угоди, Росія посилила ракетні та безпілотні атаки на українські порти, перевалку та сільськогосподарську інфраструктуру в Одеській області, щоб призупинити експорт сільськогосподарської продукції з України. Ці атаки завдали значної шкоди інфраструктурі експорту зерна в українських портах, зокрема Одесі та Чорноморську, включно з критично важливими активами, що належать агрохолдингу;

- Вовчанський та Приколотненський олійноекстракційні заводи наразі недоступні. Україна відновила контроль над цією частиною Харківської області у вересні 2022 року, але вона все ще залишається зоною підвищеного ризику через близькість до кордону з Росією та регулярні артилерійські обстріли;

- два з дробильних заводів агрохолдингу «Кернел» скоротили роботу з листопада 2022 року по січень 2023 року через перебої з електроенергією,

спричинені ракетними ударами по українській системі виробництва та розподілу електроенергії. Чотири інші дробильні заводи оснащені когенераційними теплоенергетичними установками, що дозволяє їм відносно стабільно працювати;

- протягом другого та третього кварталів 2023 фінансового року зернова угода дозволила досягти відносно високих обсягів експорту зерна. Агрохолдинг відновив зернотрейдингову діяльність на мінімальному рівні, щоб забезпечити стабільний товарний потік на експортних терміналах. З середини весни 2023 року зерновий коридор працював ненадійно та неефективно. Однак, незважаючи на це, вдалося експортувати продукцію альтернативними маршрутами, включаючи річку Дунай, залізницю та вантажівки. 17 липня 2023 року зернову угоду не було продовжено. Підприємство розвиває альтернативні канали експорту, але зі значно вищими витратами на логістику порівняно з маршрутами чорноморських портів;

- ближче до кінця 2023 фінансового року Європейська Комісія запровадила тимчасові обмеження на імпорт у межах своїх п'яти держав-членів для окремих сільськогосподарських товарів, що походять з України, включаючи пшеницю, кукурудзу, насіння ріпаку та соняшнику. Ці заходи визначили, що ця продукція українського походження може проходити виключно через країни-члени ЄС через уніфікований митний транзитний процес або на шляху до території, що не входить до ЄС. Тим не менш, 15 вересня 2023 року Європейська комісія скасувала раніше діючі обмеження у відповідь на зобов'язання України посилити нагляд за експортом сільськогосподарської продукції;

- закупівля зерна залишається на низькому рівні, оскільки агрохолдинг «Кернел» продовжує зосереджуватися на експорті власного врожаю та підтримці низьких запасів, тоді як доступність експортних каналів залишається обмеженою;

- погашення випущених облігацій номінальною вартістю 300 000 тисяч доларів США, заплановане на жовтень 2024 року, разом із погашенням кредитних ліній, згаданих вище, чинить значний тиск на позицію ліквідності підприємства в наступні дванадцять місяців. Протягом червня-жовтня 2024 року агрохолдинг планує погасити фінансові зобов'язання на суму понад 313 мільйонів доларів США.

У організаційній структурі агрохолдингу «Кернел» наявний відділ

внутрішнього аудиту, який в тому числі, контролює дотримання принципу безперервності підприємства (Додаток В).

Таким чином, у 2022 та 2023 роках керівництво визнає, що майбутній розвиток військових дій та їх тривалість є єдиним джерелом суттєвої невизначеності, яка може викликати суттєві сумніви щодо здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність, і, отже, підприємство може бути не в змозі реалізувати свої активи та виконати свої зобов'язання у звичайному ході діяльності. Незважаючи на єдину суттєву невизначеність, пов'язану з війною в Україні, керівництво продовжує вживати заходів для мінімізації впливу на підприємство, і тому вважає, що застосування припущення про безперервність діяльності для складання цієї консолідованої фінансової звітності є доцільним.

2.3 Організація та методика аудиту безперервності діяльності підприємства

Організація аудиту безперервності діяльності підприємства передбачає розробку плану та програми такого аудиту. Планування роботи дає можливість приділити належну увагу найважливішим аспектам аудиту безперервності і сприяє більш ефективному розподілу роботи серед аудиторів. Обсяг аудиторської роботи залежить від розміру підприємства, складності аудиту, аудиторського досвіду, знання діяльності клієнта. Визначаючи мету аудиту безперервності, аудитору потрібно обговорити з клієнтом характер, обсяг і умови роботи, з'ясувати, чого чекає від нього клієнт, його вимоги та який висновок щодо дотримання принципу безперервності діяльності зроблено управлінським персоналом. Потім необхідно ознайомитися з обліковою політикою клієнта, визначити, чи відповідає вона стандартам бухгалтерського обліку і звітності, вимогам чинного законодавства, вивчити систему внутрішнього контролю та відповідають вони принципу безперервності господарської діяльності [11]. У випадку проведення аудиту лише одного об'єкту – принципу безперервності діяльності - план аудиторської перевірки

матиме наступний вигляд (табл. 2.1):

Таблиця 2.1 – План аудиту безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

№	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець
1	Отримання загальної інформації про підприємство	1-2 дні	ПІБ аудитора
2	Попередня оцінка системи бухгалтерського обліку	2-3 дні	ПІБ аудитора
3	Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок	1-2 дні	ПІБ аудитора
4	Розроблення плану та програми аудиту	1 день	ПІБ аудитора
5	Ознайомлення з висновком управлінського персоналу щодо безперервності господарської діяльності підприємства та його обґрунтуванням	1 день	ПІБ аудитора
6	Визначення зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на безперервність діяльності підприємства	2 дні	ПІБ аудитора
7	Аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на безперервність діяльності підприємства	3 дні	ПІБ аудитора
8	Оцінка впливу найбільш критичних факторів на безперервність діяльності підприємства	1 день	ПІБ аудитора
9	Оформлення робочих документів аудитора з питань аудиту безперервності діяльності	1 день	ПІБ аудитора
10	Складання аудиторського висновку та звіту	1 день	ПІБ аудитора

Джерело: складено автором

У програмі аудиту безперервності види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні збігатися із загальним планом проведення аудиту безперервності. Аудиторська програма безперервності допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу. До аудиторської програми безперервності включається перелік об'єктів аудиту (ринкові фактори, фінансові показники тощо), а також час, що його необхідно витратити на кожну аудиторську процедуру. У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає терміни проведення аудиторських тестів і незалежних процедур - координує роботу всіх можливих помічників з числа співробітників підприємства, реєструє присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі. У випадку проведення аудиту лише одного об'єкту – безперервності господарської

діяльності - програма аудиторської перевірки матиме наступний вигляд (табл. 2.2):

Таблиця 2.2 – Програма аудиту безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

№	Заплановані види робіт	Період проведення процедури	Виконавець	Назва робочих документів аудитора
1	Отримання загальної інформації про підприємство	1-2 дні	ПБ аудитора	Копії установчих документів
2	Попередня оцінка системи бухгалтерського обліку	2-3 дні	ПБ аудитора	План та програма аудиту
3	Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок	1-2 дні	ПБ аудитора	План та програма аудиту
4	Розроблення плану та програми аудиту	1 день	ПБ аудитора	План та програма аудиту
5	Ознайомлення з висновком управлінського персоналу щодо безперервності господарської діяльності підприємства та його обґрунтуванням	1 день	ПБ аудитора	Копія підтвердження управлінським персоналом дотримання принципу безперервності діяльності
6	SWOT-аналіз факторів безперервності діяльності підприємства	2 дні	ПБ аудитора	Аналітична таблиця «Матриця SWOT-аналізу факторів безперервності діяльності»
7	Аналіз схильності підприємства до банкрутства за різними моделями	3 дні	ПБ аудитора	Аналітична таблиця «Результати оцінки схильності до банкрутства»
8	Прогнозна оцінка окремих факторів безперервності господарської діяльності підприємства	1 день	ПБ аудитора	Аналітична таблиця «Прогнозування прибутку підприємства»
9	Оформлення робочих документів аудитора з питань аудиту безперервності діяльності	1 день	ПБ аудитора	Робочі документи аудитора
10	Складання аудиторського висновку та звіту	1 день	ПБ аудитора	Аудиторський висновок, звіт

Джерело: складено автором

Протягом усієї тривалості аудиту безперервності діяльності загальний план аудиту і програма переглядаються та уточнюються аудитором, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямків аудиту, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, на які раніше очікував аудитор. Події або мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми, оформляються ним документально.

На основі проведеного аналізу факторів безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел» сформовано матрицю SWOT-аналізу для досліджуваного підприємства (рис. 2.9).

Внутрішнє середовище	
Сильні сторони (STRENGTHS – S)	Слабкі сторони (WEAKNESSES – W)
1. Лідерська позиція на ринку 2. Повний цикл виробництва від вирощування сировини до переробки 3. Стабільний попит на соняшникову олію на світовому ринку	1. Високий рівень залежності від морських логістичних шляхів 2. Високий рівень залежності торгової діяльності від наявних елеваторних потужностей 3. Високий рівень запозичень
Зовнішнє середовище	
Можливості (OPPORTUNITIES – O)	Загрози (THREATS – T)
1. Залучення фінансування на пільгових або грантових умовах 2. Розширення власного логістичного парку 3. Відновлення обсягів морської логістики	1. Продовження військових дій та розширення їх на територію виробничих потужностей підприємства 2. Блокування логістичних маршрутів 3. Зростання податкового навантаження

Рисунок 2.9 – Матриця SWOT-аналізу безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

Джерело: складено автором

Далі за оцінками представників управлінського персоналу агрохолдингу «Кернел» було визначено вагомість кожного з вказаних факторів як для внутрішнього (табл. 2.3) так і зовнішнього (табл. 2.4) середовища та оцінено в балах їх цінність, де S_i – оцінка сильної сторони в балах, W_i – оцінка слабкої сторони в балах, а M_{S_i} та M_{W_i} – вагомість сильної та слабкої сторони відповідно. За даними табл. 2.3 можемо зробити висновок, що сильні сторони агрохолдингу «Кернел» врівноважують слабкі.

Таблиця 2.3 – Бальна оцінка факторів внутрішнього середовища безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

Фактори	Сильні сторони			Слабкі сторони			
	S_i , бали	Вагомість, M_{S_i}	Цінність, $S_i \times M_{S_i}$	Фактори	W_i , бали	Вагомість, M_{W_i}	Цінність, $W_i \times M_{W_i}$
1	2	3	4	5	6	7	8
Лідерська позиція на ринку	10	0,5	5	Високий рівень залежності від морських логістичних шляхів	9	0,6	5,4

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Повний цикл ви-ва від вирощування сировини до переробки	8	0,3	2,4	Високий рівень залежності торгової діяльності від наявних елеваторних потужностей	8	0,3	2,4
Стабільний попит на соняшникову олію на світовому ринку	7	0,2	1,4	Високий рівень запозичень	9	0,1	0,9
РАЗОМ	23	1	8,8	РАЗОМ	21	1	8,7

Джерело: складено автором

У табл. 2.4 узагальнено оцінки зважені оцінки вагомості та ймовірності, де O_j – оцінка можливості в балах, T_j – оцінка загрози в балах, P_{O_j} та P_{T_j} – вагомість можливостей та загроз.

Таблиця 2.4 – Бальна оцінка факторів зовнішнього середовища безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

Можливості				Загрози			
Фактори	O_j , бали	P_{O_j}	$O_j \times P_{O_j}$	Фактори	T_j , бали	P_{T_j}	$T_j \times P_{T_j}$
Залучення фінансування на пільгових або грантових умовах	10	0,7	7	Обмеженість доступу до фінансування	6	0,3	1,8
Розширення власного логістичного парку	8	0,6	4,8	Скорочення власного логістичного парку	7	0,4	2,8
Відновлення обсягів морської логістики	4	0,2	0,8	Скорочення обсягів морської логістики	5	0,8	4,0
Припинення військових дій	10	0,2	2	Продовження військових дій	10	0,8	8
Розблокування логістичних маршрутів	10	0,6	6	Блокування логістичних маршрутів	8	0,4	3,2
Скорочення податкового навантаження	7	0,5	3,5	Зростання податкового навантаження	9	0,5	4,5
РАЗОМ	49	-	24,1	РАЗОМ	45	-	24,3

Джерело: складено автором

За даними табл. 2.4 можемо зробити висновок найбільшій можливості управлінський персонал агрохолдингу «Кернел» пов'язує припиненням військових дій та розблокуванням логістичних маршрутів, а найбільша загроза – продовження воєнних дій. Настання можливостей матиме більший вплив на діяльність підприємства ніж реалізація загроз. Але реалізація окремих загроз критичною для діяльності підприємства. Особливо важливо для оцінки безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел» співвіднести взаємний вплив «Можливості - сильні/слабкі сторони» та «Загрози- сильні/слабкі сторони» і скласти відповідну матрицю. Зведемо результати оцінки факторів у матрицю SWOT (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Матриця SWOT факторів безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

Фактори внутрішнього середовища, у зважених балах	Можливості (O _j)			Загрози (T _j)		
	Залучення фінансування на пільгових або грантових умовах	Розширення власного логістичного парку	Відновлення обсягів морської логістики	Продовження воєнних дій	Блокування логістичних маршрутів	Зростання податкового навантаження
Сильні сторони (S_i)	ПОЛЕ «SO»: $S_i \times O_j = K^{SO}_{ij}$			ПОЛЕ «ST»: $S_i \times T_j = K^{ST}_{ij}$		
Лідерська позиція на ринку	35	24	4	40	16	22,5
Повний цикл ви-ва від вирощування сировини до переробки	16,8	11,52	1,92	19,2	7,68	10,8
Стабільний попит на соняшникову олію на світовому ринку	9,8	6,72	1,12	11,2	4,48	6,3
Слабкі сторони (W_i)	ПОЛЕ «WO»: $W_i \times O_j = K^{WO}_{ij}$			ПОЛЕ «WT»: $W_i \times T_j = K^{WT}_{ij}$		
Високий рівень залежності від морських логістичних шляхів	37,8	25,92	4,32	43,2	17,28	24,3
Високий рівень залежності торгової діяльності від наявних елеваторних потужностей	16,8	11,52	1,92	19,2	7,68	10,8
Високий рівень запозичень	6,3	4,32	0,72	7,2	2,88	4,05

Джерело: складено автором

Це дозволяє зробити стратегічні висновки з проведеного аналізу, точно структурувати проблеми та задачі, які стоять перед компанією та знайти шляхи їх вирішення з врахуванням наявних та передбачуваних ресурсів та оцінити перспективи безперервності господарської діяльності. Далі на основі проведених розрахунків оберемо стратегію забезпечення безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел». Обирається одна з чотирьох стратегій:

- використання сильних сторін для реалізації можливостей;
- використання сильних сторін для зниження негативного впливу загроз;
- використання можливостей для нівелювання слабких сторін;
- згортання діяльності.

Для визначення стратегії розрахувати комплексну оцінку кожного з квадратів матриці SWOT-аналізу та порівняти сумарні значення між собою (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Вибір стратегії забезпечення безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел»

(110,88)		<	$\sum_1^{i,j} K^{ST}_{i,j}$ (138,16)	
v			v	
$\sum_1^{i,j} K^{WO}_{i,j}$ (109,62)		<	$\sum_1^{i,j} K^{WT}_{i,j}$ (136,59)	
Види стратегій:	Максі-Максі	використання сильних сторін для реалізації можливостей	$\Sigma K^{SO}_{i,j} > \Sigma K^{ST}_{i,j}$ $\Sigma K^{SO}_{i,j} > \Sigma K^{WO}_{i,j}$	<i>Ідеальна ситуація</i>
	Максі-Міні	використання сильних сторін для зниження негативного впливу загроз	$\Sigma K^{ST}_{i,j} > \Sigma K^{SO}_{i,j}$ $\Sigma K^{ST}_{i,j} > \Sigma K^{WT}_{i,j}$	<i>Ризикова ситуація</i>
	Міні-Максі	використання можливостей для нівелювання слабких сторін	$\Sigma K^{WO}_{i,j} > \Sigma K^{SO}_{i,j}$ $\Sigma K^{WO}_{i,j} > \Sigma K^{WT}_{i,j}$	<i>Нормальна ситуація</i>
	Міні-Міні	згортання діяльності	$\Sigma K^{WT}_{i,j} > \Sigma K^{WO}_{i,j}$ $\Sigma K^{WT}_{i,j} > \Sigma K^{ST}_{i,j}$	<i>Кризова ситуація</i>
Рекомендована стратегія			Максі-Міні	

Джерело: складено автором

За результатами SWOT-аналізу можемо зробити висновок, що агрохолдингу «Кернел» задля забезпечення безперервності господарської діяльності доцільно застосовувати стратегію «Максі-Міні», яка орієнтована на використання сильних сторін для зниження негативного впливу загроз. Тобто безперервність діяльності досліджуваного підприємства може бути забезпечена за умови знаходження шляхів відновлення на довоєнному рівні, а за можливості, розширення господарської діяльності.

З метою прогнозування можливості банкрутства агрохолдингу «Кернел» використаємо різноманітні методики діагностики банкрутства зарубіжних та вітчизняних дослідників. Розрахунки будемо проводити за показниками 2021-2023 років (рис. 2.7.).

Таблиця 2.7 – Діагностика банкрутства агрохолдингу «Кернел» за моделлю Альтмана у 2021-2023рр.

Розрахунок	Коефіцієнт	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Добуток значення на коефіцієнт		
					2021 рік	2022 рік	2023 рік
Робочий капітал/ валюта балансу (x_1)	0,012	0,3420	0,0681	0,1398	0,0041	0,0008	0,0017
Сума нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) та резервного капіталу / валюта балансу (x_2)	0,014	0,5125	0,4658	0,5467	0,0072	0,0065	0,0077
Звичайний прибуток до оподаткування + проценти за кредит / валюта балансу (x_3)	0,033	0,1716	0,0208	0,1341	0,0057	0,0007	0,0044
Ринкова вартість підприємств / позичковий капітал (x_4)	0,006	1,9518	1,6747	1,8145	0,0117	0,0100	0,0109
Відношення виручки від реалізації до загальних активів (x_5)	0,999	1,3999	1,2738	0,8893	1,3985	1,2725	0,8884
Разом	x	x	x	x	1,4271	1,2906	0,9131

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності

У табл. 2.7 наведено розрахунки за дискримінантною п'ятифакторною моделлю прогнозування банкрутства Е. Альтмана. Недоліком є те, що модель

Альтмана розроблена на основі даних 50-х років минулого століття й є застарілою, тому з огляду на суттєві зміни у рівні економічного розвитку вважається за доцільне їх періодичне тестування на нових вибірках даних. За даними табл. 2.7 та за шкалою значень показника 5-ти факторної моделі Альтмана, можемо зробити висновок, що протягом всього досліджуваного періоду його значення для агрохолдингу «Кернел» менше за 1,81, тобто ймовірність банкрутства є високою від 80% до 100%. У таблиці 2.8 наведено розрахунки ймовірності банкрутства досліджуваного підприємства за моделлю М. Спрінгейта.

Таблиця 2.8 – Діагностика банкрутства агрохолдингу «Кернел» за моделлю М. Спрінгейта у 2021-2023рр.

Розрахунок	Коефіцієнт	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Добуток значення на коефіцієнт		
					2021 рік	2022 рік	2023 рік
Власний оборотний капітал/ активи (x_1)	1,03	0,0591	0,0057	0,0775	0,0608	0,0058	0,0798
Прибуток до виплати відсотків/ всього активів (x_2)	3,07	0,1716	0,0208	0,1341	0,5267	0,0639	0,4117
Прибуток до оподаткування/ поточні зобов'язання (x_3)	0,66	0,5868	-0,0194	0,1937	0,3873	-0,0128	0,1279
Чистий дохід/ актив (x_4)	0,4	1,3999	1,2738	0,8893	0,5600	0,5095	0,3557
Разом	x	x	x	x	1,5348	0,5664	0,9751

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності

Якщо значення $Z < 0,862$ – підприємство є потенційним банкрутом; $Z = 0,862$ – граничне значення ймовірності банкрутства; $Z > 0,862$ – відсутність ймовірності банкрутства. За моделлю Спрінгейта (табл. 2.8), оскільки значення інтегрального показника у 2022 було нижчим за 0,862, то ризик банкрутства у цьому році був високим. Оскільки у 2023 значення показника було вище за 0,862, то ймовірність банкрутства є низькою.

У таблиці 2.9 представлено розрахунок ймовірності банкрутства досліджуваного підприємства за моделлю Ліса. Модель Ліса є більш збалансованою, вона також акцентує увагу на рівень прибутковості діяльності та рентабельність активів підприємства, а також на структуру активів та джерел їх

фінансування.

Таблиця 2.9 – Діагностика банкрутства агрохолдингу «Кернел» за моделлю Ліса у 2021-2023рр.

Розрахунок	Коефіцієнт	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Добуток значення на коефіцієнт		
					2021 рік	2022 рік	2023 рік
Оборотні активи/ всього активів (x ₁)	0,063	0,5714	0,6028	0,6286	0,0360	0,0380	0,0396
Операційний прибуток/ всього активів (x ₂)	0,092	0,1725	0,0217	0,1131	0,0159	0,0020	0,0104
Нерозподілений прибуток/ всього активів (x ₃)	0,057	0,5125	0,4658	0,5467	0,0292	0,0266	0,0312
Власний капітал/ зобов'язання (x ₄)	0,001	0,9518	0,6747	0,8145	0,0010	0,0007	0,0008
Разом	x	x	x	x	0,0820	0,0672	0,0820

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності

За моделлю Ліса (табл. 2.9), оскільки значення інтегрального показника вище граничного 0,037, то ймовірність банкрутства є невисокою. У таблиці 2.10 наведено розрахунок ймовірності банкрутства досліджуваного підприємства за методикою Таффлера і Тішоу. Ця модель є досить обмеженою у використанні, оскільки її можна застосовувати лише відносно підприємств, що котирують свої акції на фондових біржах.

Таблиця 2.10 – Діагностика банкрутства агрохолдингу «Кернел» за моделлю Таффлера і Тішоу у 2021-2023рр.

Розрахунок	Коефіцієнт	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Добуток значення на коефіцієнт		
					2021 рік	2022 рік	2023 рік
Операційний прибуток / поточні зобов'язання (x ₁)	0,53	0,7518	0,0405	0,2314	0,3985	0,0215	0,1227
Оборотні активи / зобов'язання (x ₂)	0,13	1,1153	1,0095	1,1405	0,1450	0,1312	0,1483
Поточні зобов'язання / всього активів (x ₃)	0,18	0,2294	0,5347	0,4887	0,0413	0,0963	0,0880
Чистий дохід/ всього активів (x ₄)	0,16	1,3999	1,2738	0,8893	0,2240	0,2038	0,1423
Разом	x	x	x	x	0,8087	0,4528	0,5012

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності

Критичне значення Z -показника за цією моделлю – 0,25. Якщо $Z > 0,3$ – у фірми непогані довгострокові перспективи, а якщо $Z < 0,2$ – банкрутство більш ніж ймовірне. За моделлю Таффлера та Тішоу (табл. 2.10) ймовірність у довгостроковій перспективі агрохолдингу «Кернел» невисока.

У табл. 2.11 проведено оцінку за вітчизняною методикою, розробленою О.О. Терещенко, яка враховує економічні реалії України.

Таблиця 2.11 – Діагностика банкрутства агрохолдингу «Кернел» за моделлю О.О. Терещенко у 2021-2023рр.

Розрахунок	Коефіцієнт	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Добуток значення на коефіцієнт		
					2021 рік	2022 рік	2023 рік
1	2	3	4	5	6	7	8
Відношення грошових надходжень до зобов'язань (x_1)	1,5	2,7323	2,1331	1,6137	4,0984	3,1997	2,4205
Відношення валюти балансу до зобов'язань (x_2)	0,08	1,9518	1,6747	1,8145	0,1561	0,1340	0,1452
Відношення чистого прибутку до середньорічної суми активів (x_3)	10	0,1265	-0,0097	0,0769	1,2654	-0,0972	0,7690
Відношення прибутку до виручки (x_4)	5	0,0904	-0,0076	0,0865	0,4520	-0,0382	0,4324
Відношення виробничих запасів до виручки (x_5)	0,3	0,0593	0,1789	0,0989	0,0178	0,0537	0,0297
Відношення виручки до основного капіталу (x_6)	0,1	3,2664	3,2070	2,3943	0,3266	0,3207	0,2394
Разом	x	x	x	x	6,3163	3,5727	4,0361

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності

Розроблена дискримінантна модель О. Терещенка має значні переваги над традиційними вітчизняними методиками, зокрема зручність у застосуванні, врахована сучасна міжнародна практика, вирішено проблеми критичних значень показників, за рахунок використання різноманітних модифікацій базової моделі до підприємств різних видів діяльності, враховано галузеву специфіку підприємства. За моделлю Терещенко О.О. ймовірність банкрутства досліджуваного підприємства низька, оскільки значення інтегрального показника більше 2.

Узагальнимо результати моделювання ризику банкрутства за різними моделями у табл. 2.12.

Таблиця 2.12 – Узагальнені результати моделювання ймовірності банкрутства агрохолдингу «Кернел» у 2021-2023рр.

Модель	Ймовірність банкрутства
Модель Альтмана	висока
Модель М. Спрінгейта	низька
Модель Ліса	низька
Модель Таффлера і Тішоу	низька
Модель Терещенко О.О.	низька

Джерело: узагальнено автором

Отже, на основі інтегральної оцінки схильності до банкрутства агрохолдингу «Кернел» можемо зробити висновок, що 4 з 5 моделей вказують на те, що ймовірність банкрутства досліджуваного підприємства є низькою. Вагомим фактором безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел» вважаємо високе боргове навантаження

2.4 Формування та узагальнення незалежної думки аудитора за результатами перевірки

Аудитор проводить оцінку, отриманих аудиторських доказів та формулює свою незалежну думку. Якщо підприємство дотримується принципу безперервності та в процесі аудиту не виявлено суттєвої невизначеності, то аудитор формулює немодифіковану думку. Якщо суттєва невизначеність присутня, але у фінансовій звітності підприємства вона адекватно розкрита, то до немодифікованої думки доцільно додати окремий параграф «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності». У випадку відсутності або обмеженої інформації про суттєву невизначеність у фінансовій звітності, аудитор приймає рішення і надає думку із застереженням або негативну думку. Результати впливу оцінки безперервності діяльності підприємства на тип висновку аудитора узагальнено на рис. 2.10.

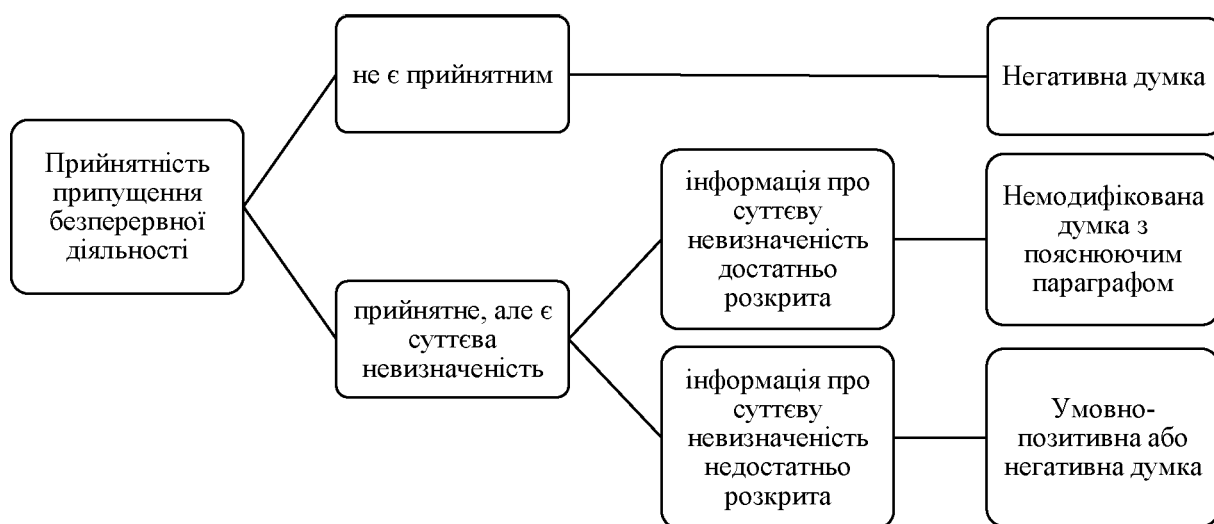


Рисунок 2.10 – Вплив результатів оцінки дотримання принципу безперервності діяльності на думку аудитора.

Джерело: узагальнено автором на основі [7, 8, 10, 13, 16]

У аудиторському висновку компанії Deloitte за результатами аудиту фінансової звітності агрохолдингу «Кернел» за 2021 рік щодо безперервності господарської діяльності зазначається, що під час підготовки консолідованої фінансової звітності Рада директорів несе відповідальність за оцінку здатності агрохолдингу «Кернел» продовжувати безперервність діяльності, розкриваючи, якщо це застосовно, питання, пов'язані з безперервністю діяльності, і використовуючи принцип безперервності діяльності, якщо Рада директорів не має наміру ліквідувати підприємство чи припинити діяльність, або не має реальної альтернативи, окрім як це зробити.

Водночас аудитори використовувати професійне судження та зберігали професійний скептицизм протягом усього аудиту, зокрема щодо висновку про доцільність використання Радою директорів принципу безперервності бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, чи існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями чи умовами, які можуть викликати значні сумніви щодо здатності агрохолдингу продовжувати безперервну діяльність.

У 2022 році аудиторський висновок готувала аудиторська компанія PwC. У своєму звіті аудитори зазначають, що приділили особливу увагу розкриттю інформації про вплив повномасштабного вторгнення на господарську діяльність

підприємства. Аудитори визначили цей ризик як суттєву невизначеність, але водночас, не вважають його достатньою підставою для надання умовно-позитивної чи негативної думки. У 2023 році аудиторська компанія PwC дотримувалась такої самої думки.

На основі проведеного нами аналізу, також ідентифіковано військові дії та пов'язані з ними негативні наслідки, зокрема для логістики підприємства, як суттєву невизначеність, але оскільки у фінансовій звітності розкрито як основні ризики так і стратегію підприємства щодо їх нейтралізації або мінімізації, то також вважаємо, що може бути сформульована немодифікована думка з пояснюючим параграфом.

Війна – суттєва подія для українських підприємств і організацій, інформація про яку має бути розкрита у фінансовій звітності, наприклад:

- вплив на персонал компанії та витрати, пов'язані з виплатами персоналу;
- призупинення чи перерви в діяльності через порушення ланцюга поставок, припинення операцій, втрату виробничих потужностей чи комерційних об'єктів, обмеження пересування та порушення логістики;
- пошкодження або знищення майна;
- арешт чи експропріація активів на потреби держави;
- обмеження доступу до грошових коштів та еквівалентів або обмеження грошових операцій;
- знецінення фінансових та нефінансових активів (з урахуванням подій та інформації після дати звітності);
- невиконання умов договорів через форс-мажорні обставини, несприятливі зміни умов договорів, порушення умов кредитних договорів, неможливість своєчасно погашати кредиторську заборгованість та затримки погашення дебіторської заборгованості;
- значне зменшення обсягів продажів, прибутків, грошових потоків від операційної діяльності;
- нестабільність та значні зміни цін на інструменти капіталу, боргові цінні папери, цін на сировину, обмінних курсів іноземної валюти та/або процентних

ставок;

- оголошення про плани припинення діяльності або вибуття основних активів;

- інші обставини, що суттєво впливають на діяльність [24].

Якщо за судженням аудитора, питання щодо таких подій та умов настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор повинен включити до звіту аудитора пояснювальний параграф, що посилається на питання, яке в належний спосіб подане або розкрито у фінансовій звітності, за умови, що розглянуте питання не вимагає від аудитора модифікації думки та воно не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення в звіті аудитора.

Відповідальність за рішення про вплив питань, що стосуються безперервності діяльності, на аудиторській звіт та обрання конкретного способу інформування користувачів фінансової звітності про ці питання покладається на ключового партнера з аудиту, який підписав звіт незалежного аудитора з урахуванням обставин конкретного суб'єкта господарювання на основі оцінки отриманих і задокументованих доказів.

Крім того, якщо за результатами аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, зроблено висновок про існування суттєвої невизначеності щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі або про існування загрози безперервності такого підприємства, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством (НКЦПФР, НБУ, інший орган) в порядку та спосіб, визначений таким органом, або якщо не визначено – шляхом надіслання письмового повідомлення із забезпеченням доказів отримання адресатом цього повідомлення.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Рекомендації з удосконалення методики аудиту безперервності діяльності підприємства

Проведене нами дослідження показало, що методології аудиту безперервності господарської діяльності не приділяється достатньо уваги у сучасному науковому дискурсі, і якщо загальні аспекти визначені у міжнародних стандартах аудиту, то конкретні методики, робочі документи аудитора, що відповідають реаліям України наразі відсутні. Тому на основі проведеного дослідження теоретичних та методичних аспектів аудиту забезпечення дотримання принципу безперервності діяльності, нами визначено такі основні напрями удосконалення методики аудиту (рис. 3.1).

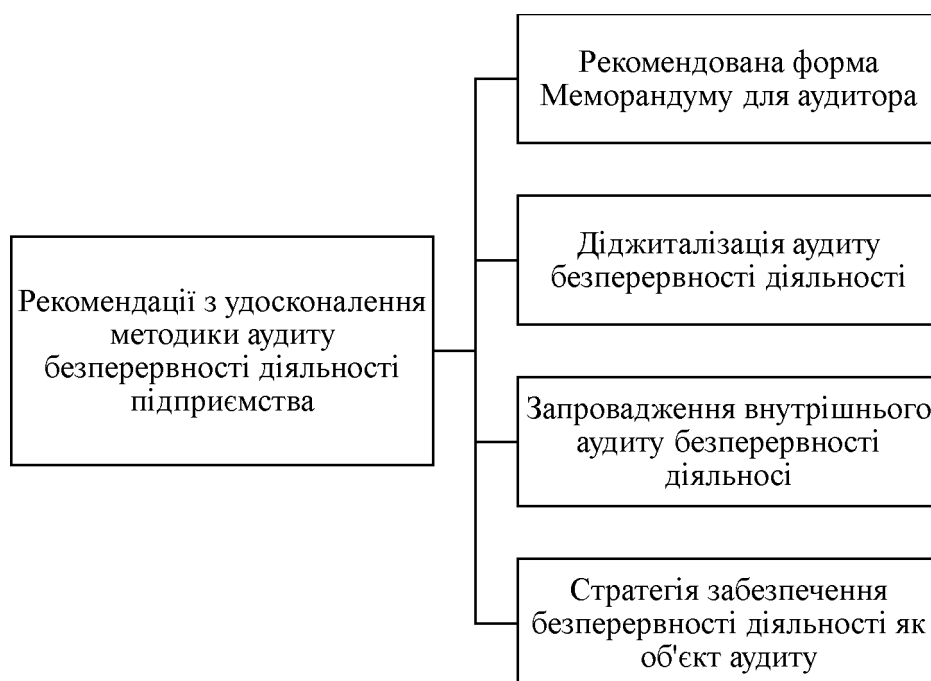


Рисунок 3.1 – Рекомендації з удосконалення методики аудиту безперервності господарської діяльності підприємства

Джерело: складено автором

У межах даного підпункту 3.1 кваліфікаційної роботи зупинимось на перших двох рекомендаціях, а двом наступним приділимо увагу в окремих підпунктах 3.2 та 3.3.

В ході аудиту забезпечення принципу безперервності діяльності підприємства аудитор варто зробити запит до керівництва підприємства на складання Меморандуму про безперервність діяльності підприємства. Він слугуватиме основою для оцінки аудитором забезпечення принципу безперервності діяльності на підприємстві. Запропонований нами Меморандум, який ми рекомендуємо застосовувати в процесу аудиту дотримання принципу безперервності діяльності, наведено у Додатку Г. Його основні складові узагальнено у табл. 3.1. У заголовку меморандуму вказується назва компанії, дата на яку складено фінансову звітність, ким підготовлений та дату складання самого меморандуму.

Таблиця 3.1 – Рекомендована структура Меморандуму про безперервність діяльності підприємства

Розділ	Питання, які необхідно розкрити
Передісторія та хронологія подій	Описуються суттєві події, які впливають на безперервність діяльності підприємства
Мета Меморандуму	Вказується мета складання Меморандуму про безперервність діяльності підприємства
Аналіз основної діяльності суб'єкта господарювання, на яку вплинула поточна ситуація	Визначаються основні аспекти (бізнес-процеси, фінанси, ринки тощо) на які впливають суттєві фактори зовнішнього або внутрішнього середовища
Оцінка керівництвом впливу на об'єднану фінансову звітність	Висновок керівництва підприємства щодо дотримання принципу безперервності діяльності
Вжиті дії та плани керівництва	Розкривається план дій щодо протидії суттєвим факторам, які визначають безперервність діяльності підприємства
Висновки	Аудитор формулює власний висновок

Джерело: складено автором

У випадку агрохолдингу «Кернел» у розділі «Передісторія та хронологія подій» доцільно розкрити інформацію про початок повномасштабного вторгнення в Україну. Зокрема можна вказати, що 21 лютого 2022 року президент Росії офіційно визнав Донецьку область та Луганську область на сході України незалежними державами. 24 лютого 2022 року Росія прийняла рішення про вторгнення в Україну. Президент Володимир Зеленський підписав указ про введення воєнного стану в

Україні з 5:30 ранку 24 лютого 2022 року на 30 діб і вже продовжений до 8 лютого 2025 року. Військове вторгнення Росії в Україну має численні наслідки, включаючи значне переміщення населення та кризу біженців, руйнування або пошкодження інфраструктури, певні адміністративні обмеження на операції з конвертації валюти та платежі за кордон, запроваджені Національним банком України, а також значні порушення економічної діяльності в Україні.

Таблиця 3.2 – Аналіз основної діяльності агрохолдингу «Кернел» під впливом військового стану

Аспект	Вплив
Структура власності	Суттєвого впливу немає
Географія господарської діяльності	Вовчанський та Приколотненський олійноекстракційні заводи наразі недоступні. ближче до кінця 2023 фінансового року Європейська Комісія запровадила тимчасові обмеження на імпорт у межах своїх п'яти держав-членів для окремих сільськогосподарських товарів, що походять з України
Вплив на операційну діяльність	1478 військовослужбовців приєдналися до Збройних сил України та територіальної оборони
Вплив на постачання	логістичні труднощі та обмеження доступу до ринку призвели до відсутності засобів захисту посівів, палива, добрив
Вплив на збут та логістику	декілька об'єктів інфраструктури агрохолдингу «Кернел» постраждали від ракетних атак і атак безпілотників експортні продажі компанії становлять 97% від загальних зовнішніх продажів, але через війну експортний потік через українські порти значно скоротився. Альтернативні експортні маршрути обмежені пропускною здатністю залізниць і значно дорожчі порівняно з морськими.
Ризик невиконання зобов'язань перед кредиторами	погашення випущених облігацій номінальною вартістю 300 000 тисяч доларів США, заплановане на жовтень 2024 року, разом із погашенням кредитних ліній, згаданих вище, чинить значний тиск на позицію ліквідності підприємства в наступні 12 місяців. ліквідність підприємства знаходиться під тиском через скорочення виручки та зростання вартості логістики для альтернативних шляхів експорту

Джерело: складено автором

У розділі «Мета Меморандуму» доцільно вказати, що метою цього меморандуму є документування, на думку керівництва, впливу війни на поточну ситуацію на підприємство, а також на її фінансову звітність за 2024 рік. Метою меморандуму також є документування аналізу та висновків управлінської команди. Щодо розділу «Аналіз основної діяльності суб'єкта господарювання, на яку

вплинула поточна ситуація», то доцільно розкрити вплив військового стану на основні аспекти діяльності агрохолдингу «Кернел» (див. табл. 3.2).

У розділі «Оцінка керівництвом впливу на об'єднану фінансову звітність» керівництву агрохолдингу «Кернел» доцільно зазначити, що керівництво визнає, що майбутній розвиток військових дій та їх тривалість є єдиним джерелом суттєвої невизначеності, яка може викликати суттєві сумніви щодо здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність, і, отже, підприємство може бути не в змозі реалізувати свої активи та виконати свої зобов'язання у звичайному ході діяльності. Незважаючи на єдину суттєву невизначеність, пов'язану з війною в Україні, керівництво продовжує вживати заходів для мінімізації впливу на підприємство, і тому вважає, що застосування припущення про безперервність діяльності для складання цієї консолідованої фінансової звітності є доцільним.

У розділі «Вжиті дії та плани керівництва» доцільно вказати про такі заплановані заходи, спрямовані на подолання наслідків воєнного стану, зокрема:

- враховуючи невизначені перспективи відновлення українських чорноморських портів для експорту сільськогосподарської продукції в 2024 фінансовому році, агрохолдингу «Кернел» покладається на порти річки Дунай і внутрішні маршрути. Незважаючи на те, що підприємство успішно забезпечило певні потужності для експорту соняшникової олії та шроту, збільшення витрат на логістику не забезпечує економічно життєздатної альтернативи для транспортування зерна за поточного рівня світових цін на сировину. Агрохолдинг «Кернел» аналізує додаткові інвестиції для розширення можливостей експорту зерна та одночасного зниження витрат на логістику;

- керівництво налагодило логістичні маршрути для експорту зерна та олії через порти річки Дунай до Констанці, Румунія, судами та баржами, а також через Польщу, Румунію та Литву вантажівками та залізницею, в тому числі з використанням власних залізничних вагонів. Застосування нових логістичних маршрутів через сухопутні кордони та порт Рені почалося після закриття чорноморських портів після 18 липня 2023 року. Створення альтернативних логістичних ланцюжків для експорту дозволяє експортувати приблизно 100 000

тонн зерна/олійних культур, 100 000 тонн соняшникової олії та 100 тис. продуктів переробки соняшникового шроту на місяць. Однак високі витрати на логістику та низькі ціни продажу можуть призвести до того, що деякі з таких операцій будуть збитковими;

- обсяг експортних продажів обмежений повільною залізничною логістикою через сухопутні кордони через технічні відмінності між українською та європейською залізничними мережами. Таким чином, протягом 2023 фінансового року керівництво інвестувало 38 486 тис. доларів США в придбання одного балкера для перевезення зерна, одного нафтоналивного танкера для перевезення соняшникової олії, 2 барж, 99 залізничних платформ, 100 зернових контейнерів і 400 танк-контейнерів для збільшення логістичної потужності та 30 вантажівок з причепами для перевезення зерна;

- наразі агрохолдинг «Кернел» управляє земельним банком, який складається з 359 тисяч гектарів, у тому числі 340 тисяч гектарів під урожай 2022 року для продажу, 7 тисяч гектарів землі під насінням та культурами, які вирощуються для власного використання, і 12 тисяч гектарів під паром землі;

- для підтримки ліквідності та управління невизначеністю агрохолдинг «Кернел» вирішив продовжити звільнення від зобов'язань та домовленості про призупинення з кредиторами та розпочала нові переговори з кредиторами в травні 2023 року щодо комерційних умов для нового періоду очікування до 30 червня 2024 року. У результаті, підприємство отримало звільнення від довоєнних позик на суму 777 909 тисяч доларів США щодо відстрочення погашення до 30 червня 2024 року. Результатом переговорів щодо реструктуризації з кредиторами стало комплексне вирішення умов реструктуризації, прийнятих кредиторами, включаючи положення щодо підтримки акціонерів в розмірі до 60 000 тисяч доларів США, що було визнано кредиторами необхідним і справедливим. Щоб виконати умови реструктуризації, 1 вересня 2023 року агрохолдинг «Кернел» оголосив про додаткову емісію 216 000 000 акцій, залучивши 983 тисячі доларів США доходів. Крім того, агрохолдинг «Кернел» виплатив 20 264 тисячі доларів США в рамках умов реструктуризації та передав депозит як заставу в розмірі 122 703 тисячі

доларів США. Крім того, умови реструктуризації дозволили підприємству погасити позики на суму 25 319 тисяч доларів США, які були погашені в жовтні 2023 року;

- підприємство вивчає альтернативні джерела фінансування, такі як позики від міжнародних та українських банків і фінансових установ, які взяли на себе зобов'язання надавати фінансову підтримку підприємствам в Україні [30-34].

У висновку Меморандуму аудитор має зазначити власну думку, зокрема на основі проведеного у другому розділі кваліфікаційної роботи аналізу, можемо зробити висновок, що ідентифіковано військові дії та пов'язані з ними негативні наслідки, зокрема для логістики підприємства, як суттєву невизначеність, але оскільки у звітності розкрито як основні ризики так і стратегію підприємства щодо їх нейтралізації або мінімізації, то також вважаємо, що може бути сформульована немодифікована думка з пояснюючим параграфом.

Щодо розвитку діджиталізації аудиту безперервності діяльності, то вона передбачає застосування в процесі аудиту сучасних інформаційних технологій, зокрема автоматизацію рутинних процедур аудиту, використання алгоритмів аналітики даних, технології штучного інтелекту, блокчейн-технологій тощо.

Найбільший вплив діджиталізації відчувається на етапі виконання аудиту, що призводить до отримання найбільших переваг. Цей вплив можна охарактеризувати як повне перепроєктування процесу, оскільки виконання аудиторських тестів більше не проводиться безпосередньо аудиторами. Це призводить до значної економії часу, скорочення часу між аудитами, швидшого виконання аудиту та ширшого охоплення аудиту. Ці результати дозволяють аудиторам витратити більше часу на розслідування винятків, аналіз першопричин, формування думки, судження та залучення клієнтів, що призводить до багатших і якісніших аудиторських звітів і покращення відносин з клієнтами. Аудитори покладатимуться на етапи аудиту, які виконує робот-аудитор, а аудиторські навички аудитора застосовуватимуться для формування думки, судження та взаємодії з клієнтами [37, 38].

Автоматизація змінює підхід аудиторів до своєї роботи, оскільки повторювані, трудомісткі завдання, такі як витяг даних, тестування транзакцій і звірки, замінюються автоматизацією. Інструменти роботизованої автоматизації

процесів (RPA) обробляють ці процеси швидко й точно, дозволяючи аудиторам зосередитися на більш цінних видах діяльності, як-от оцінка ризиків, аналіз даних і стратегічне планування, кожна з яких має вирішальне значення для глибшого й детальнішого розуміння клієнтів, швидше визначаючи потенційні ризики та пропонуючи індивідуальні поради, які можуть допомогти клієнтам покращити роботу та дотримання вимог.

Величезний обсяг даних, які сьогодні генерують підприємства, створює для аудиторів як виклики, так і можливості. Розширені інструменти аналітики, такі як візуалізація даних і алгоритми машинного навчання, можуть просіювати ці дані, виявляючи приховані шаблони, аномалії та потенційні ризики шахрайства. Ці інструменти також мають перевагу в тому, що вони здатні швидко адаптуватися до нових даних, нормативно-правових актів і розвитку ринку, а також до змін ділової практики.

Інструменти на основі штучного інтелекту використовуються для аналізу величезних наборів даних, виявлення підозрілих транзакцій і створення попередніх звітів за результатами аудиту. Хоча штучний інтелект не замінює аудиторів, він допомагає приймати рішення, розширює наявні можливості обробляти дані, які раніше могли бути пропущені. Завдяки штучному інтелекту та автоматизації, що працюють разом, аудитори можуть зосередити своє професійне судження та досвід більш безпосередньо на складних ситуаціях, підвищуючи їх цінність.

Поява технології блокчейн представляє ще один потужний інструмент для аудиторів, пропонуючи революційний підхід до того, як транзакції реєструються, перевіряються та захищаються. По суті, властиві блокчейну функції безпеки та незмінні записи можуть революціонізувати верифікацію транзакцій, зменшуючи потребу в ручному тестуванні та підвищуючи довіру аудиту. Традиційно аудитори поклалися на ручні методи перевірки точності та легітимності фінансових операцій. За допомогою блокчейну кожна транзакція надійно записується – і після запису її неможливо змінити, забезпечуючи постійний і прозорий запис транзакцій. Це відкриває двері для безперервного аудиту, коли транзакції перевіряються в режимі реального часу, забезпечуючи зацікавленим сторонам більшу прозорість і впевненість.

3.2 Оцінка ефективності внутрішнього контролю та його вплив на результати незалежного аудиту безперервності діяльності

Для удосконалення аудиту безперервності діяльності підприємства нами визначено розвиток системи внутрішнього аудиту в оцінці забезпечення дотримання принципу безперервності діяльності, оскільки наразі ця функція не є розвинутою у сучасних українських підприємствах. Залученість внутрішнього аудиту у процес оцінки забезпеченості дотримання принципу безперервності в бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності дозволить знизити загальний рівень аудиторського ризику (рис. 3.2).

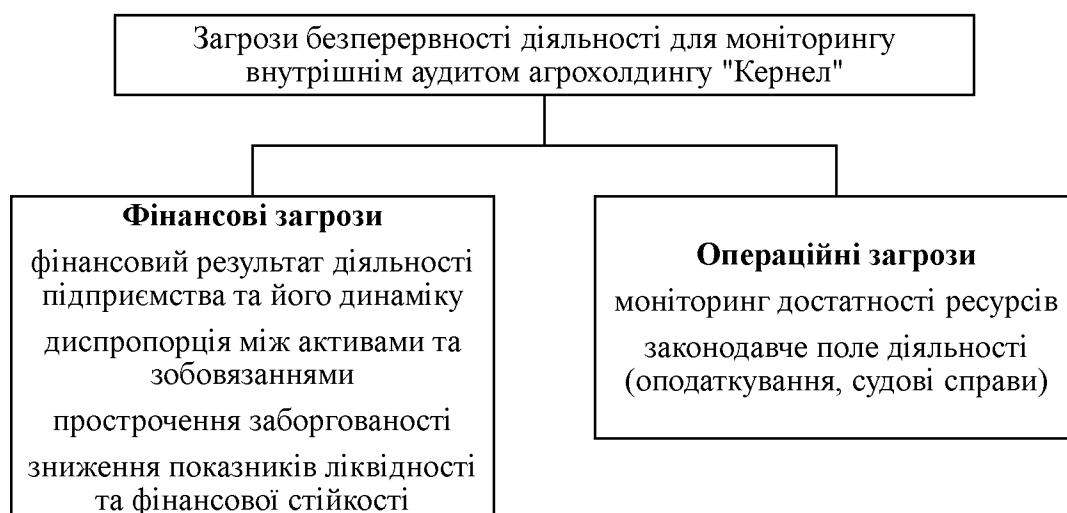


Рисунок 3.2 – Загрози безперервності діяльності агрохолдингу «Кернел» для моніторингу внутрішнім аудитом

Джерело: узагальнено автором

Ефективність внутрішнього контролю визначається тим, наскільки комплексно він покриває оцінку ризиків, які можуть загрожувати безперервності діяльності підприємства. На рис. 3.3 узагальнено основні організаційні складові внутрішнього аудиту, які забезпечать контроль за безперервністю діяльності підприємства.

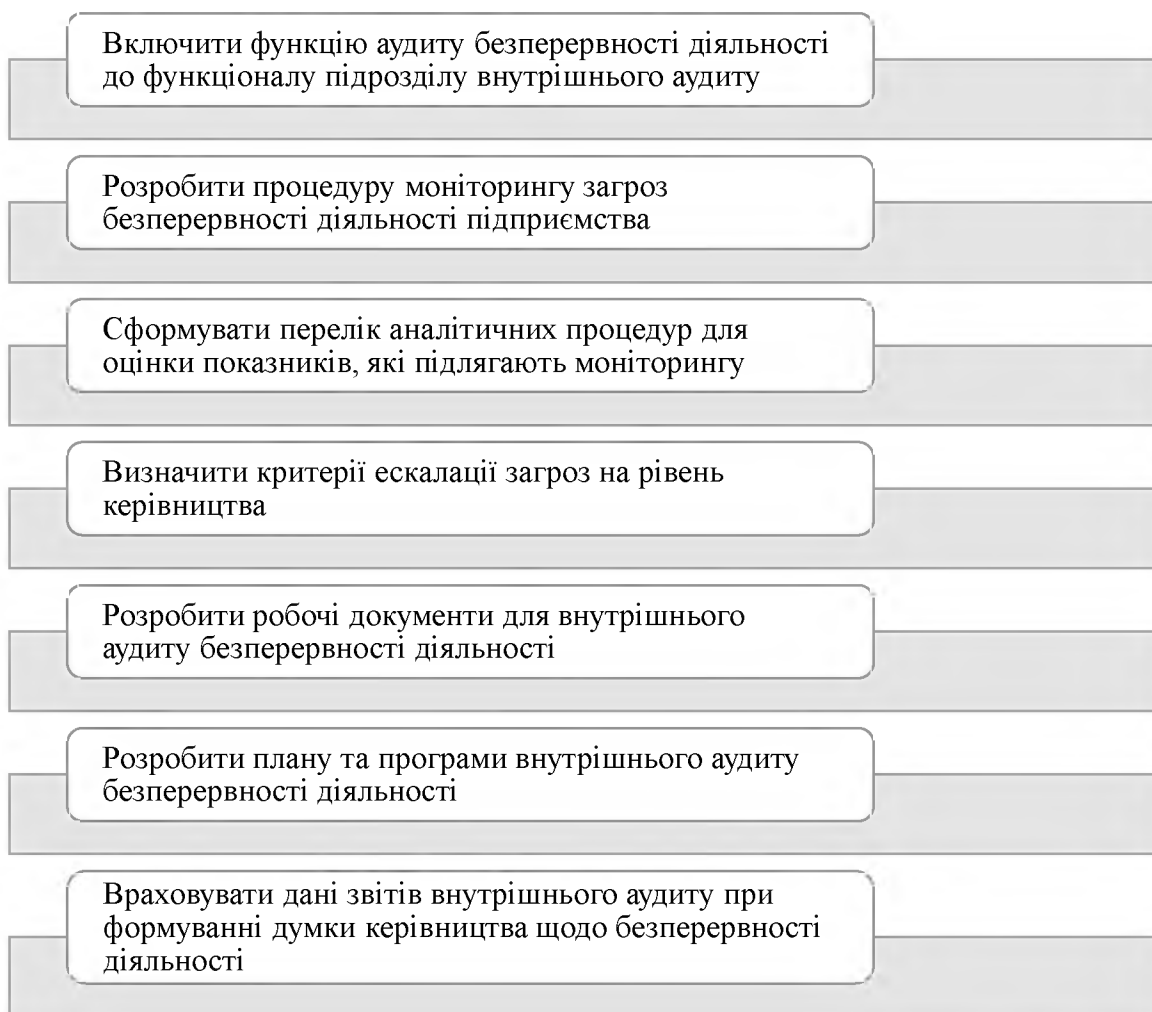


Рисунок 3.3 – Рекомендований перелік заходів для організації ефективного внутрішнього аудиту безперервності діяльності

Джерело: сформовано автором

Зокрема внутрішній аудит може бути зорієнтований на відслідковування таких основних показників, які мають вагомий вплив на безперервність діяльності підприємства, як співвідношення активів та зобов'язань, перевірка своєчасності виплат за борговими зобов'язаннями, ідентифікація від'ємних грошових потоків, перевірка правильності результатів фінансового аналізу, участь у тестуванні програмного забезпечення, за допомогою якого проводяться фінансові розрахунки тощо.

Керівництву агрохолдингу «Кернел» необхідно оцінити, чи воно вже встановило процеси та засоби внутрішнього контролю для проведення оцінки безперервної діяльності та чи буде цього достатньо для усунення ризиків,

пов'язаних з військовим станом. Керівництву, ймовірно, доведеться змінити свої поточні процеси та засоби контролю або запровадити нові процеси та засоби контролю, щоб врахувати вплив, який може сильно відрізнятись залежно від галузі, оскільки військовий стан є унікальною та безпрецедентною подією. Керівництву може знадобитися підтримувати численні прогнози грошових потоків на 12 місяців, які відображають кілька різних сценаріїв. Наразі керівництво агрохолдингу «Кернел» підготувало прогнози грошових потоків на наступні 12 місяців виходячи з таких ключових припущень:

- відсутність подальшого значного просування російських військ на територію України та ескалації військових дій, які можуть серйозно вплинути на активи агрохолдингу;

- відсутність серйозних пошкоджень інфраструктури агрохолдингу або критичної транспортної та енергетичної інфраструктури України;

- угода про «зерновий коридор» або подібна домовленість буде продовжена надалі;

- агрохолдинг буде експортувати лише альтернативними маршрутами, що становить приблизно 50% використання потужностей;

- відтермінування капітальних витрат, які не є суттєвими для діяльності та не закріплені в договорах;

- основні суми довоєнних інвестиційних кредитів будуть погашені в сумах, не вищих за початковий договірний графік, і жоден із цих кредиторів не скористається своїм правом вимагати дострокового погашення непогашених позик;

- агрохолдингу зможе організувати додаткове фінансування для рефінансування існуючої заборгованості або продовження графіків погашення та/або повернення до початкового договірного терміну погашення існуючих позик або випущених облігацій;

- акціонери продовжуватимуть підтримувати підприємство.

Деякі додаткові міркування про безперервність діяльності під час процесу прогнозування грошових коштів повинні включати затримку в зборі дебіторської заборгованості, потенційне скорочення продажів, збільшення витрат на

інструменти для підтримки працівників, зокрема внутрішньо переміщених осіб та релокованих, тощо. Все вищевказане формує нові передумови для внутрішнього контролю (рис. 3.4).

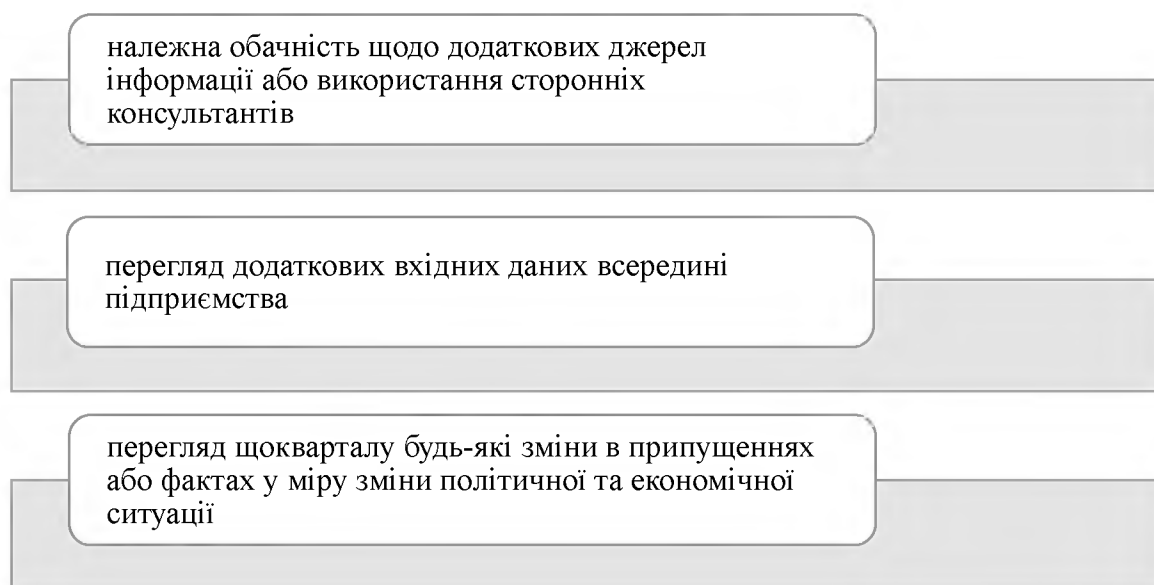


Рисунок 3.4 – Нові передумови для внутрішнього контролю у агрохолдингу «Кернел»

Джерело: сформовано автором

Таким чином, якість внутрішнього контролю може вплинути на схильність аудиторів видавати висновки про безперервність діяльності з кількох причин. По-перше, аудит фірм із недоліками внутрішнього контролю, ймовірно, створює більший ризик через більшу ймовірність невиявлених проблем безперервної діяльності та більшу ймовірність викривлень. Слабке середовище внутрішнього контролю сприяє управлінню прибутками та опортуністичній поведінці та знижує надійність фінансової звітності. У крайньому випадку керівники вдаються до фальсифікації фінансової звітності, щоб приховати збитки або заборгованість, яка може сигналізувати про фінансові труднощі та загрозу банкрутства. За таких обставин аудитори, як правило, проявляють консерватизм, щоб компенсувати свій ризик і зменшити ймовірність невидання модифікованого висновку, коли це необхідно.

По-друге, аудитори, ймовірно, піддаються додатковому ризику судового розгляду, коли перевіряють аудиторські фірми з виявленими суттєвими недоліками

внутрішнього контролю, і, таким чином, видають висновки про безперервність діяльності, щоб захистити себе від збільшення юридичної відповідальності. Недоліки внутрішнього контролю пов'язані з вищою вартістю капіталу та більш негативними кредитними рейтингами. Поєднання вищої вартості капіталу та негативних кредитних рейтингів ускладнює доступ компаній до ринку капіталу, тим самим ще більше погіршуючи несприятливий фінансовий стан.

3.3 Формування стратегічного розвитку суб'єкта господарювання у дотриманні принципу безперервності діяльності

Задля формування стратегічного розвитку суб'єкта господарювання у дотриманні принципу безперервності діяльності у агрохолдингу «Кернел» доцільно застосовувати підхід безперервності ведення бізнесу. Ця стратегія передбачає завчасну розробку контрзаходів для протистояння загрозам, які впливають на безперервність діяльності підприємства. Це дозволяє підприємству швидше реагувати на реалізацію передбачених ризиків. Стратегія безперервності бізнесу передбачає планування та підготовку для забезпечення можливості підприємства працювати за умови виникнення інцидентів та катастроф, а також відновити діяльність у відносно короткі терміни.

Метою підходу безперервності ведення бізнесу є продовження критичної бізнес-діяльності в умовах несприятливого зовнішнього середовища, кризової ситуації, військових дій, пандемії, природної катастрофи тощо. Основні складові підходу безперервності ведення бізнесу узагальнено на рис. 3.5.

За своїм змістом підхід безперервності ведення бізнесу має всеохоплюючий характер і повинен покривати усі види її господарської діяльності. Необхідно передбачати негативний вплив на бізнес при розробці самого процесу та закладати таку можливість задля адекватного розуміння своїх можливостей та прихованих резервів.

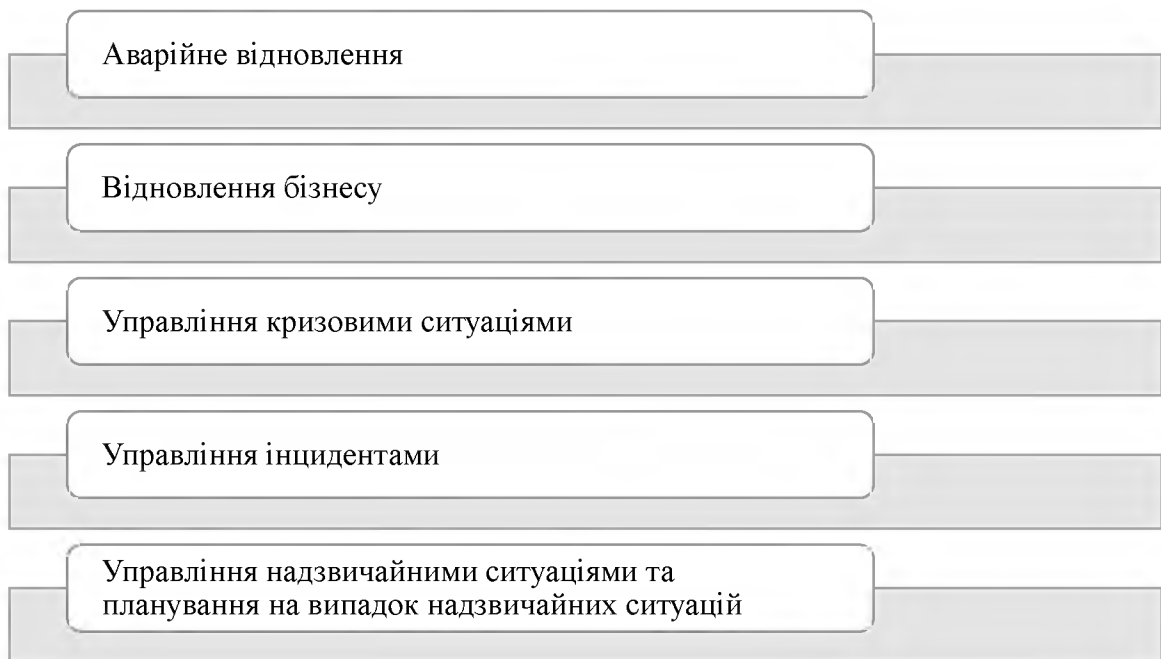


Рисунок 3.5 – Основні складові підходу безперервності ведення бізнесу

Джерело: складено автором

Система управління безперервністю ведення бізнесу включає в себе:

- Стратегію безперервності ведення бізнесу;
- Політику безперервності ведення бізнесу;
- Політику кризового управління;
- Політику кризового управління;
- План безперервності ведення бізнесу;
- План відновлення після катаклізму.

Першою має бути розроблена Стратегія організації щодо безперервності ведення бізнесу. Далі у Політиці безперервності ведення бізнесу необхідно визначити методи аналізу бізнес-процесів, оцінки активів компанії та ресурсів (Business Impact Analysis – BIA). Метод аналізу впливу на бізнес дозволяє досліджувати вплив інцидентів на ключові види діяльності і процеси компанії.

Стратегія організації щодо безперервності ведення бізнесу включає формулювання, вибір та впровадження методів зменшення впливу загроз та реагування на інциденти. Для досягнення цілей і завдань організації стратегії, які необхідно розробити, повинні підтримувати кожен наступний фазу життєвого циклу катастрофи, а саме реагування, відновлення та повернення.

Залежно від обсягу плану, розробка стратегії відновлення може бути складним процесом визначення та аналізу альтернативних способів ведення бізнесу. Доцільно досліджувати та обирати альтернативні технології, процеси, оцінювати успіхи та невдачі інших організацій, використовуючи подібні підходи, визначити які є альтернативні постачальники, що можуть надати найбільш повну послугу та прийнятний рівень покриття для реалізації вибраних стратегій, вибрати стратегію, яка забезпечує прийнятний рівень обслуговування та співвідношення витрат і вигод.

План забезпечення безперервності бізнесу містить процедури та інструкції, яких організація повинна дотримуватися під час реалізації загрози, щоб мінімізувати час простою, охоплюючи бізнес-процеси, активи, людські ресурси, ділових партнерів тощо. Тож першим кроком до побудови плану безперервності бізнесу є оцінка бізнес-процесів, щоб визначити, які з них є найбільш критичними; які найбільш вразливі та до якого типу подій; і які потенційні втрати, якщо ці процеси припиняться на день, кілька днів або тиждень.

Наступним кроком у розробці плану забезпечення безперервності бізнесу є визначення цільового часу відновлення організації (RTO), який є цільовою кількістю часу між точкою збою та відновленням операцій, і цільової точки відновлення (RPO), яка є максимальною обсяг втрати даних, який може витримати організація.

Одним із поширених інструментів планування безперервності бізнесу є контрольний список, який включає матеріали та обладнання, розташування резервних копій даних і сайти резервного копіювання, де доступний план і хто має його мати, а також контактну інформацію для екстрених служб, ключового персоналу та постачальників резервних копій.

Тестування та відпрацювання допомагають підготувати всіх зацікавлених сторін до реального інциденту, допомагаючи їм розвинути навички до дій, необхідні для якнайшвидшої та якомога впевненішої реакції під час кризи. Багато організацій два-чотири рази на рік тестують план безперервності бізнесу. Частота тестів, а також перевірок і оновлень залежить від самої організації — її галузі,

швидкості інновацій і трансформації, кількості плинності ключового персоналу, кількості бізнес-процесів і так далі.

Тим часом тестування симуляції катастрофи — яке може бути досить трудомістким — все одно має проводитися щорічно. Для цього тесту створіть середовище, яке імітує реальну катастрофу, з усім необхідним обладнанням, витратними матеріалами та персоналом (включно з діловими партнерами та постачальниками). Мета моделювання — визначити, чи можуть організація та її персонал виконувати критичні бізнес-функції під час реальної події.

Кожен план забезпечення безперервності бізнесу повинен підтримуватися зверху вниз. Це означає, що вище керівництво повинно бути представлене під час створення та оновлення плану; ніхто не може делегувати цю відповідальність підлеглим. Крім того, план, імовірно, залишиться свіжим і життєздатним, якщо вище керівництво зробить його пріоритетним, приділивши час для належного перегляду та тестування.

Керівники компаній і старші менеджери повинні досконало розуміти план, як він реалізується та як вони візьмуть на себе відповідальність у часи кризи. Вони також зазвичай відповідають за тестування та оновлення плану, оскільки потреби бізнесу з часом змінюються. Деякі організації також можуть мати менеджера з безперервності бізнесу. Разом з іншим керівництвом ця особа, як правило, наглядає за створенням, тестуванням і впровадженням плану в усій організації та гарантує, що всі працюють на одній сторінці. Крім того, кожен відділ (HR, IT, фінанси, операції тощо) матиме власні обов'язки в рамках плану. Наприклад, IT може відповідати за вирішення технічних проблем після стихійного лиха. У той же час ваш фінансовий відділ керує витратами та розраховує грошовий вплив, який це матиме на бізнес.

Таким чином, стратегічне управління безперервністю бізнесу забезпечує об'єднання усіх застосовуваних на підприємстві заходів у цілісний, адекватний реальним загрозам і керований комплекс, що дозволяє компанії забезпечити дотримання принципу безперервності діяльності.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного узагальнення теоретичних, методичних та практичних аспектів аудиту безперервності діяльності підприємства можемо зробити такі основні висновки:

1. Встановлено, що вживання категорії припущення поряд з принципом безперервності діяльності, вказує на таку характеристику як ймовірний характер. Тобто управлінський персонал підприємство може вважати, що дотримується принципу безперервності діяльності, але зовнішні обставини непереборної сили можуть призвести до банкрутства та ліквідації підприємства, як наприклад, військні дії, природні катаклізми, зміна законодавства тощо. Іншими словами можливо говорити про високу ймовірність безперервності діяльності підприємства.

2. З'ясовано, що метою аудиту безперервності діяльності підприємства є оцінка факторів, які можуть ставити під сумнів припущення про безперервність діяльності, опис їх наслідків і висловлення думки щодо правомірності застосування принципу безперервності та здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність. Інституційне забезпечення аудиту безперервності в умовах пандемії, військових дій потребує розвитку.

3. На основі проведеного аналізу господарської діяльності агрохолдингу «Кернел» можемо зробити висновок, що на обсяги господарської діяльності критичний вплив мало повномасштабне вторгнення, але вже у 2023 році внаслідок антикризових заходів та диференціації логістичних потоків, прибутковість основних сегментів було відновлено.

4. У обліковій політиці агрохолдингу «Кернел» визначено дотримання принципу безперервності і у річній фінансовій звітності підприємство розкриває основні положення згідно цього принципу. У 2021-2023 роках у розділі фінансової звітності, присвяченому розкриттю дотримання принципу безперервності, було вказано, що вплив бізнес-середовища розкрито у річному звіті, аналіз основних фінансових показників також розкрито у звіті, а основні ризики визначено у відповідному розділі річного звіту.

5. За результатами SWOT-аналізу можемо зробити висновок, що агрохолдингу «Кернел» задля забезпечення безперервності господарської діяльності доцільно застосовувати стратегію «Максі-Міні», яка орієнтована на використання сильних сторін для зниження негативного впливу загроз. З метою прогнозування можливості банкрутства агрохолдингу «Кернел» використаємо різноманітні методики діагностики банкрутства зарубіжних та вітчизняних дослідників. На основі інтегральної оцінки схильності до банкрутства агрохолдингу «Кернел» можемо зробити висновок, що 4 з 5 моделей вказують на те, що ймовірність банкрутства досліджуваного підприємства є низькою. Вагомим фактором безперервності господарської діяльності агрохолдингу «Кернел» вважаємо високе боргове навантаження

6. На основі проведеного нами аналізу ідентифіковано військові дії та пов'язані з ними негативні наслідки, зокрема для логістики підприємства, як суттєву невизначеність, але оскільки у звітності розкрито як основні ризики так і стратегію підприємства щодо їх нейтралізації або мінімізації, то також вважаємо, що може бути сформульована немодифікована думка з пояснюючим параграфом.

7. Наведено рекомендації щодо удосконалення аудиту безперервності діяльності, зокрема розроблено Меморандум щодо безперервності діяльності, напрями діджиталізації аудиту безперервності, розвитку внутрішнього контролю забезпечення безперервності діяльності та формування стратегічних засад безперервності господарювання:

- рекомендований Меморандум щодо безперервності діяльності включає в себе передісторію та хронологію подій, мету меморандуму, аналіз основної діяльності суб'єкта господарювання, на яку вплинула поточна ситуація, оцінка керівництвом впливу на об'єднану фінансову звітність, вжиті дії та плани керівництва, висновок;

- діджиталізація аудиту безперервності діяльності передбачає застосування в процесі аудиту сучасних інформаційних технологій, зокрема автоматизацію рутинних процедур аудиту, використання алгоритмів аналітики даних, технології штучного інтелекту, блокчейн-технологій тощо;

- щодо удосконалення внутрішнього аудиту безперервності діяльності підприємства, то запропоновано виокремити таку функцію, розробити процедуру моніторингу безперервності діяльності, розробити комплекс аналітичних показників для оцінки загроз, визначити критерії для ескалації загроз на рівень вищого керівництва, розробити план, програму та робочі документи для внутрішнього аудиту безперервності діяльності;

- задля формування стратегічного розвитку суб'єкта господарювання у дотриманні принципу безперервності діяльності у агрохолдингу «Кернел» доцільно застосовувати підхід безперервності ведення бізнесу. Ця стратегія передбачає завчасну розробку контрзаходів для протистояння загрозам, які впливають на безперервність діяльності підприємства. Це дозволяє підприємству швидше реагувати на реалізацію передбачених ризиків. Стратегія безперервності бізнесу передбачає планування та підготовку для забезпечення можливості підприємства працювати за умови виникнення інцидентів та катастроф, а також відновити діяльність у відносно короткі терміни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України 16 липня 1999 року № 996-XIV із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
3. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf
4. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf
5. МСА 570 «Безперервність діяльності». URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-570-revised-going-concern-3>
6. 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.dtkk.ua/2022/23/71562>
7. Книшек О.О., Коновалова О.В., Синельник В.С. Аудиторська оцінка безперервності діяльності підприємства. *Облік і фінанси*. 2020. №4. С. 103-111.
8. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 23. С. 116-122.
9. Гуцаленко Л., Альшин В. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств – передумова підвищення його ефективності. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 2. С. 92–105.
10. Костирко Р.О. Аудит безперервності діяльності підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2023. №5. С. 32-41.
11. Юрченко О.С. Формування обліково-аналітичного забезпечення оцінки безперервності діяльності підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2023. №1. С.

44–52.

12. Костирко Р.О., Юрченко О.С. Концептуальні основи ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку в забезпеченні безперервної діяльності підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 53. С. 202-208.

13. Селіщев С.В., Клименко В.В., Новальська Н.І., Багрій М.М. Окремі методологічні аспекти застосування аналітичних процедур при визначенні аудитором застосування принципу безперервності при підготовці фінансових звітів управлінським персоналом транспортно-логістичної компанії. *Бізнес-інформ*. 2021. №11. С. 335-340.

14. Селіщев С.В. Стратегічне планування внутрішнього аудиту безперервності діяльності. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки*. 2019. №6, Т. 1. С. 155-158.

15. Селіщев С.В. Структурний аспект перевірки безперервності діяльності підприємства при проведенні внутрішнього аудиту. *Статистика України*. 2020. №2-3. С. 155-162.

16. Селіщев С.В. Аудиторський ризик та суттєвість у перевірці дотримання принципу безперервності діяльності підприємств. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. №1/1. С. 24-26.

17. Селіщев С.В. Забезпечення вимог конфіденційності в ході аудиторської перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. №12/2. С. 38-40.

18. Селіщев С.В. Оцінка аудитором діяльності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання при перевірці дотримання принципу безперервності діяльності. *Бізнес-інформ*. 2019. №11. С. 270-274.

19. Селіщев С.В. Оцінка ризику контролю при аудиті безперервності на базі визначення ефективності функціонування внутрішнього аудиту підприємства. *Агросвіт*. 2020. №1. С. 37-41.

20. Селіщев С.В. Оцінка ризиків безперервності діяльності, пов'язаних із бізнес-середовищем суб'єкта господарювання. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку і аудиту*. 2018. №4. С. 122-128.

21. Селіщев С.В. Принцип безперервності як предмет уваги аудитора: стратегічний аспект планування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку і аудиту*. 2018. №3. С. 48-53.
22. Гринчишин Я. М. Аудит принципу безперервності діяльності та його вплив на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 57. С. 127-132.
23. Мушинський Б.М. Концепція безперервності ведення бізнесу: теоретичні та прикладні аспекти. *Бізнес-інформ*. 2018. №8. С. 185-190.
24. Інформаційно-методичний простір формування думки аудитора щодо дотримання безперервності діяльності суб'єкта господарювання. URL: <https://www.apu.com.ua/2023/04/24/49452/>
25. Річний звіт агрохолдингу «Кернел» за 2023 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2023/10/FY2023_Kernel_Annual_Report.pdf
26. Річний звіт агрохолдингу «Кернел» за 2022 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2022/11/FY2022_Kernel_Annual_Report.pdf
27. Річний звіт агрохолдингу «Кернел» за 2021 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2021/10/FY2021_Kernel_Annual_Report.pdf
28. Річний звіт агрохолдингу «Кернел» за 2020 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2020/12/FY2020_Kernel_Annual_Report.pdf
29. Річний звіт агрохолдингу «Кернел» за 2019 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2019/10/Kernel_FY2019_Annual_Report_.pdf
30. Фінансова звітність агрохолдингу «Кернел» за 2023 рік. URL: <https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2023/10/kernel-2023-06-30-e.xhtml>
31. Фінансова звітність агрохолдингу «Кернел» за 2022 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-

content/uploads/2022/12/Kernel_Annual_report_FY2022_standalone.pdf

32. Фінансова звітність агрохолдингу «Кернел» за 2021 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2021/10/Kernel_FY2021_Annual_Report_Standalone.pdf

33. Фінансова звітність агрохолдингу «Кернел» за 2020 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2020/11/Kernel_FY2020_Annual_Report_Standalone.pdf

34. Фінансова звітність агрохолдингу «Кернел» за 2019 рік. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2019/09/Kernel_FY2019_Annual_Report_Standalone.pdf

35. Офіційний сайт агрохолдингу «Кернел». URL: <https://www.kernel.ua/ua/>

36. Impact of external events on the going concern assessment and disclosures. URL: <https://kpmg.com/xx/en/our-insights/ifrg/2024/frut-going-concern-3a.html>

37. Perspective Chapter: Audit Digitalization – Key Impacts on the Audit Profession. URL: <https://www.intechopen.com/chapters/85811>

38. Emerging digital technologies and auditing firms: Opportunities and challenges. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1467089524000095>

39. Audit's digital revolution: how technology is reshaping the industry. URL: <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/audits-digital-revolution-how-technology-is-reshaping-the-industry>

40. The impact of technological advancement in the audit. URL: <https://www.compact.nl/articles/the-impact-of-technological-advancement-in-the-audit/>

41. Internal Control Implications on Going Concern Analysis. URL: <https://centricconsulting.com/news/insights/internal-control-implications-on-going-concern-analysis/>

42. Guide on auditor's responsibilities relating to going concern assumption in an audit of financial statements. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.icap.net.pk/wp-content/uploads/2017/08/Guide-on-going-concern-auditor-responsibilities.pdf

43. Internal control deficiencies and the issuance of going concern opinions.

URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1052045709000538>

44. Going Concern — Key Considerations Related to Performing a Comprehensive Assessment. URL: <https://dart.deloitte.com/USDART/home/publications/deloitte/accounting-spotlight/2020/going-concern-assessment>

45. Внутрішній аудит : навчальний посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми :ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.

46. How to create an effective business continuity plan. URL: <https://www.cio.com/article/288554/best-practices-how-to-create-an-effective-business-continuity-plan.html>

47. Expect the unexpected: Creating a business continuity plan. URL: <https://www.jpmorgan.com/insights/business/business-planning/what-is-a-business-continuity-plan>

48. Operating through volatility: Five pillars to manage business continuity. URL: <https://www.accenture.com/hu-en/insights/strategy/ukraine-operating-through-volatility-business-continuity>

49. Business Continuity Strategy. URL: <https://quantive.com/resources/articles/business-continuity-strategy>

50. Best Practices for Ensuring Strong Business Continuity. URL: <https://www.infopulse.com/blog/best-practices-business-continuity>

Таблиця А.1 – Визначення безперервності діяльності у нормативно-правовій базі з бухгалтерського обліку та аудиту

Нормативно-правовий акт	Основні положення щодо безперервності діяльності
1	2
У бухгалтерському обліку	
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]	Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтується на принципі безперервності - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]	Фінансова звітність формується з дотриманням принципів безперервності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
Концептуальна основа фінансової звітності [3]	Фінансова звітність зазвичай складається на основі припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, та припущення про те, що ця діяльність триватиме в передбачуваному майбутньому. Отже, приймається припущення про те, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби в початку процедури ліквідації або припиненні діяльності. Якщо ж такий намір або така потреба має місце, може постати необхідність складання фінансової звітності на іншій основі. У такому разі у фінансовій звітності описується використана основа.
МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [4]	Суб'єкт господарювання складає фінансову звітність на основі припущення про безперервність, якщо тільки управлінський персонал не має наміру ліквідувати суб'єкта господарювання чи припинити діяльність або якщо не має реальної альтернативи таким заходам. Якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо суб'єкт господарювання не складає фінансову звітність на основі припущення про безперервність, він повинен розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій він склав фінансову звітність, та з причинами, через які діяльність суб'єкта господарювання не розглядається як безперервна.
В аудиті	
МСА 570 «Безперервність діяльності» [5]	Відповідно до принципу безперервності діяльності в бухгалтерському обліку, фінансова звітність готується на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервним підприємством, яке продовжуватиме свою діяльність в осяжному майбутньому. Фінансова звітність загального призначення складається з використанням принципу безперервної діяльності, якщо керівництво не має наміру ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність, або якщо не має реальної альтернативи, окрім як зробити це.

Продовження табл. А.1

1	2
<p>Інформаційний лист аудиторів «Розгляд аудиторів безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності» [6]</p>	<p>Фінансова звітність зазвичай складається на основі припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, та припускає, що ця діяльність триватиме в передбачуваному майбутньому. Отже, приймається припущення про те, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби в початку процедури ліквідації або припиненні діяльності. Якщо ж такий намір або така потреба мають місце, може постати необхідність складання фінансової звітності на іншій основі. У такому разі у фінансовій звітності описується використана основа. Принцип безперервності передбачає, що активи та зобов'язання обліковуються виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання при звичайному ході бізнесу.</p>

Джерело: узагальнено автором

Таблиця Б.1 – Етапи та аудиторські процедури аудиту безперервності діяльності підприємства

Етапи	Стадії	Аудиторські процедури
1	2	3
Преаудит	Ознайомлення з господарською діяльністю підприємства в контексті безперервності діяльності	Аналіз засновницьких документів, опитування топ-менеджменту щодо безперервності діяльності, аналіз галузі, конкуренції в галузі, попередній фінансовий аналіз, оцінка системи внутрішнього контролю
	Складання листа-зобов'язання щодо питання аудиту безперервності діяльності	Запит про безперервність діяльності до управлінського персоналу
Планування аудиту	Включення питання аудиту безперервності діяльності у загальний план аудиту	Передбачення у плані аудиту етапів, що стосуються оцінки дотримання принципу безперервності діяльності підприємства
	Розробка програми аудиту безперервності діяльності	Планування аудиторських процедур для кожного кроку аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємства
Перевірка за змістом	Оцінка ризиків безперервної діяльності	Аналіз трудового потенціалу з метою виявлення труднощів з трудовою силою Перевірка листування з банком, яка свідчить про неможливість виконувати умови кредитних угод Фінансовий аналіз з метою дослідження фінансового стану і основних результатів фінансово-господарської діяльності підприємства Перевірка контрактів по позикам з фіксованим строком з метою пошуку позик погашення яких наближається Перевірка контрактів по позикам з фіксованим строком з метою пошуку позик погашення яких наближається. Аналіз незавершених судових справ проти підприємства з метою визначення, чи дозволяє фінансовий стан підприємства та його платоспроможність їх задовольнити у разі їх задоволення

Продовження табл. Б.1

1	2	3
	Оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності підприємства своєю діяльністю на безперервній основі	Обговорення з управлінським персоналом на якій інформації (даних) ґрунтувалися його припущення про безперервність діяльності підприємства 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 підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі Перевірка документації (бізнес-плану, протоколів засідань, контракти, угоди про наміри тощо), яка підтвердить надійність даних та обґрунтованість припущень, на яких ґрунтується оцінка управлінського персоналу
	Наступна оцінка дотримання принципу безперервності діяльності	Запит до управлінського персоналу щодо його планів майбутніх дій Перевірка листування щодо реструктуризації боргу Перевірка листування з податковими органами щодо відстрочення податкового боргу Перевірка договору на майбутні поставки Порівняти прогнозну фінансову інформацію з останніми попередніми періодами з фінансовою інформацією за попередні періоди.
	Оцінка впливу отриманої інформації на думку аудиторів	Перевірка фінансової звітності з метою оцінити повноту та точність питань, охоплених у розкритій інформації про безперервність діяльності порівняно з нашим розумінням ризиків
Заключний етап	Формулювання аудиторського висновку	Аналіз обґрунтованості думки аудитора під час формування думки незалежного аудитора про достовірність інформації щодо безперервності діяльності підприємства

Джерело: узагальнено автором на основі [7, 8, 10, 13, 16]

Організаційна структура агрохолдингу «Кернел»



Джерело: за даними підприємства

Меморандум про безперервність діяльності

Назва групи:	XXX
Кінець звітного періоду:	XXX
Підготовлено:	XXX
Дата:	XXX

1 – Передумови та хронологія подій

На бізнес Групи впливають економіка та фінансові ринки України, яким притаманні особливості ринку, що розвивається. Правова, податкова і адміністративна системи продовжують розвиватися, проте пов'язані з ризиком неоднозначності тлумачення їх вимог, які до того ж схильні до частих змін, що у сукупності з іншими юридичними та фіскальними перешкодами створює додаткові проблеми для суб'єктів господарювання, які ведуть бізнес в Україні. 24 лютого 2022 р. Російська Федерація розпочала повномасштабне військове вторгнення в Україну. Війна, що триває, призвела до значних людських жертв, суттєвого переміщення населення, пошкодження інфраструктури, відключень електроенергії та значного порушення економічної діяльності в Україні в цілому. Це також мало негативний та тривалий вплив на політичне та бізнес-середовище в Україні, у тому числі на здатність багатьох суб'єктів господарювання продовжувати свою діяльність у звичайному режимі. У відповідь на військове вторгнення Президентом України було запроваджено воєнний стан, який наразі продовжено до 9 листопада 2024 року.

Протягом 2023 та 2024 років активні бойові дії залишаються інтенсивними, хоча й зосередженими на сході та півдні України, а Автономна Республіка Крим та більша частина території Донецької, Луганської, Херсонської та Запорізької областей все ще перебувають під окупацією. Крім того, з жовтня 2022 року Російська Федерація розпочала ракетні та безпілотні атаки, які вплинули на електромережу, а також на іншу критично важливу цивільну інфраструктуру по всій Україні. Незважаючи на війну, що триває, макроекономічні показники виявилися більш стійкими, ніж очікувалося спочатку. У 2023 році реальний ВВП зріс на 5,3%. Річна інфляція знизилася до 5,1%. Також відбулись зниження облікової ставки НБУ з 25% до 13% та відмова від політики прив'язки обмінного курсу. Однак існують очікування щодо сповільнення зростання через війну, що триває. Тим часом, баланс бюджету продовжує демонструвати значний дефіцит, спричинений видатками, пов'язаними з обороною та національною безпекою. Прогнози в цілому підлягають значним ризикам, насамперед через підвищену невизначеність, спричинену війною, а також можливі затримки або скорочення обсягів зовнішнього фінансування.

З початком війни НБУ запровадив певні адміністративні обмеження на операції з обміну валюти та рух капіталу, включаючи обмеження виплат відсотків і дивідендів за кордон. Через ці обмеження можливості обміну гривні є лімітованими, і вона не є вільно конвертованою валютою. З 3 жовтня 2023 року НБУ відмовився від фіксованого курсу. Після початку вторгнення всі глобальні рейтингові агентства знизили рейтинги України: Fitch - до рівня RD, Moody's – до рівня Ca зі стабільним прогнозом, а S&P – до рівня CC/C до «вибіркового дефолту» (SD).

У нинішніх умовах Група продовжує свою операційну діяльність на неокупованій території України і управлінський персонал Групи дійшов висновку, що Група зможе продовжувати свою діяльність як безперервну діяльність.

2 – Мета цього меморандуму

Метою цього меморандуму є документування, з точки зору керівництва, впливу війни на Групу та її дочірні компанії (далі - Група), а також на її комбіновану фінансову звітність за 2024 рік,

відповідно до поточної ситуації. Метою меморандуму також є документування аналізу та висновків робочої групи у цьому відношенні. Основні теми, які будуть розглянуті в цьому меморандумі, є наступними:

- (A) Аналіз основної діяльності суб'єкта господарювання, на яку впливає поточна ситуація (розділ 3)
- (B) Оцінка керівництвом впливу на комбіновану фінансову звітність за 2024 рік (розділ 4)
- (C) Вжиті заходи та плани керівництва щодо майбутніх дій (розділ 5)
- (D) Висновки (розділ 6)

3 – Аналіз основних видів діяльності Групи, на які вплинула поточна ситуація

Основні напрямки діяльності Групи, на які вплинула поточна ситуація, можна описати наступним чином:

Ситуація може мати як прямий, так і непрямий вплив на підприємство:

А) Прямий вплив поточної ситуації на бізнес та операційну діяльність

Критерії	Відповідь аудитора
<p><u>Власність (і вплив санкцій на неї)</u> Акціонери / УБО Члени правління Члени ТКРГ Інші ключові зацікавлені сторони Зв'язок з урядами (посадовими особами) Росії / Білорусі / України</p>	
<p><u>Географія</u> Місцезнаходження діяльності та персоналу Прямі (значні) операції / активи / інвестиції / дочірні компанії / філії в Росії/Україні/Білорусі</p>	
<p><u>Бізнес</u> Перебої в основних процесах Групи (робота заводів / офісів / робочої сили тощо). Сектори, що зазнають найбільшого впливу, можуть включати, серед іншого, фінансові послуги, енергетичні компанії, авіакомпанії, оборонний сектор, низку державних компаній, банки, енергетичні компанії, судноплавство і транспорт, телекомунікації та електронну промисловість.</p>	
<p>Порушення в ланцюжку поставок (наприклад, зміна умов торгівлі, втрата основного постачальника, дефіцит важливих матеріалів та значні зміни в доступності, маршрути поставок через Росію/Білорусь/Україну та ціни на важливі виробничі ресурси, такі як газ/енергія, тощо).</p>	
<p>Чи має суб'єкт господарювання суттєві контракти або продажі в країнах, на які поширюються санкції?</p>	
<p>Торговельна діяльність з країнами, на які поширюються санкції (продажі, закупівлі, енергоносії тощо), та/або країнами, на які поширюються санкції?</p>	
<p>Сигнали про погіршення кредитного ризику, платіжної поведінки боржників, значне зростання</p>	

рівня проблемної заборгованості, втрату великого клієнта та ознаки припинення фінансової підтримки з боку боржників	
І навпаки, чи покладається суб'єкт господарювання на постачання ключових матеріалів або послуг з Росії/Білорусі чи України, або на поставки, які зазвичай транспортуються через Росію/Білорусь чи Україну?	
Чи залежить суб'єкт господарювання від поставок нафти, газу або інших (енергетичних або (сировинних)) товарів, на ціни на які може негативно вплинути поточна ситуація, і чи може він перекласти ці витрати на своїх клієнтів?	
Неспроможність платити кредиторам, збільшення простроченої торгової кредиторської заборгованості більш ніж на 10 днів, а постачальники змінили або відкликали кредитні умови	
Чи має суб'єкт господарювання суттєві активи в Росії/Білорусі або Україні, включаючи гудвіл або нематеріальні активи (на рівні групи), оцінка яких може бути знижена через вплив майбутніх грошових потоків?	
Чи володіє суб'єкт господарювання значними пайовими та борговими цінними паперами (державними чи недержавними) в Росії/Білорусі або Україні, які можуть бути схильні до значно підвищеного ринкового, кредитного ризику та ризику ліквідності?	
Якщо суб'єкт господарювання планує продати свої активи в Росії/Україні, чи є можливість це зробити, беручи до уваги обмеження/заборони на продаж, а також їх вплив на оцінку активів та безперервність діяльності?	
Бухгалтерські IT-рішення (SAP йде з Росії)	
Зміни попиту на продукцію/послуги підприємства	
Чи стикалася організація зі збільшенням кількості кібератак?	
Чи може суб'єкт господарювання зазнати значного впливу валютних ризиків, пов'язаних з ризиками в російських рублях або українських гривнях, а також впливу потенційних обмежень на міжнародні платежі в цих валютах?	
<u>Фінансування</u>	
Існуючі контракти з банками, що потрапили під санкції	
Вплив відсутності доступу до SWIFT у банків/фінансових установ	
Платежі, отримані / здійснені в Україну / Росію / Білорусь (наприклад, вплив виключення з SWIFT)	
Можливість виплати дивідендів іноземним	

акціонерам російськими компаніями	
Чи можуть санкції (країна / ЄС / США / інше) вплинути на бізнес-процеси, які включають платежі з Росії/Білорусі або від фізичних чи юридичних осіб, що потрапили під санкції, а це означає, що компанія може зіткнутися з труднощами в отриманні платежів.	
Проблеми з банками / постачальниками фінансування / кредитними ковенантами / кредитними лініями внаслідок санкцій (у тому числі відмова від виконання зобов'язань, відмова в наданні кредитів або скасування кредитних ліній, перегляд рейтингів кредитних агентств у бік зниження, посилення обмежень на доступ до необхідного капіталу та кредитів, несприятливі зміни кредитного ризику, пов'язаного з контрагентами за операціями, а також неможливість отримати фінансування для розробки нових продуктів або інших важливих інвестицій).	
Правові/регуляторні Чинне санкційне регулювання [ЄС / США / Великобританія / Японія тощо] і чи застосовуються закони про санкції безпосередньо до організації?	
Зміни в законодавстві, нормативних актах або державній політиці, які можуть мати значний негативний вплив на суб'єкт господарювання, недотримання положень про санкції або інших законодавчих чи нормативних вимог	
Інше	

4 – Оцінка керівництвом впливу на комбіновану фінансову звітність за 2024 рік

На основі нашого аналізу основної діяльності суб'єкта господарювання, на яку вплинула поточна ситуація, як описано в розділі 3, ми оцінили вплив на розкриття інформації в комбінованій фінансовій звітності за 2024 рік наступним чином:

Критерії	Відповідь аудитора
Оцінка управлінським персоналом наслідків припущення про безперервність діяльності?	
Оцінка керівництва щодо розкриття інформації про дотримання (недотримання) санкційного законодавства, що впливає на Групу	
Оцінка керівництва щодо безперервності діяльності розкриття потенційного впливу	
Інше	

5 – Вжиті заходи та плани керівництва щодо майбутніх дій

Плани керівництва щодо подальших дій

З метою подолання негативного впливу поточної кризової ситуації, як зазначено у попередньому параграфі, керівництво визначило наступні плани щодо майбутніх дій, які керівництво вважає реалістичними та здійсненними:

Критерії	Відповідь аудитора
Безперервність бізнесу	
санкції	
реструктуризація банківських установ	
репатріація людей / грошових коштів / активів тощо.	
рефінансування або реструктуризація існуючих боргових зобов'язань (включаючи кредити, лізинг та іншу кредиторську заборгованість) та отримання нових джерел фінансування	
перегляд фінансових ковенантів та/або отримання дозволу на їх скасування, якщо існує ризик невиконання ковенантів за кредитними договорами	
захист доходів, скорочення витрат та управління залишками оборотного капіталу з метою генерування достатнього операційного грошового потоку для виконання зобов'язань у міру настання строку їх погашення	
управління ліквідністю шляхом відтермінування капітальних витрат, дивідендів та інших виплат, звернення за фінансовою підтримкою до акціонерів, використання державної допомоги та заявлення претензій за договорами страхування на випадок переривання діяльності; та	
реструктуризація операцій для реагування на збої в ланцюжку поставок, логістиці та інші перебої або значні зміни в попиті.	

6 – Висновок

На основі наведеного вище аналізу:

--

SCI-CONF.COM.UA

SCIENCE AND TECHNOLOGY: CHALLENGES, PROSPECTS AND INNOVATIONS



**PROCEEDINGS OF IV INTERNATIONAL
SCIENTIFIC AND PRACTICAL CONFERENCE
NOVEMBER 28-30, 2024**

**OSAKA
2024**

TABLE OF CONTENTS

AGRICULTURAL SCIENCES

1. ***Kravchenko O., Nykytiuk Yu., Tkachuk R.*** 16
LANDSCAPE AND SOIL COVER DIVERSITY IN POLISSIA AND FOREST-STEPPE OF UKRAINE
2. ***Sushko L., Zaitsev A., Maliehina A.*** 24
DIAGNOSTIC EXPERT SYSTEMS FOR DIAGNOSING INTERNAL COMBUSTION ENGINES
3. ***Sushko L., Zbandut D., Maliehina A.*** 27
DISADVANTAGES OF PNEUMATIC SEPARATION SYSTEMS AND THEIR CAUSES
4. ***Suska A. A., Diakonov V. I., Skrypnyk O. S., Borovenskyi O. O.*** 30
PRODUCTION OF ENERGY-EFFICIENT SOLID BIOFUEL FROM WOOD WASTE AFTER FOREST FIRES CAUSED BY WAR
5. ***Ворона К. В., Соколовська І. М.*** 33
ВПЛИВ ЗМІН КЛІМАТУ НА ВЕДЕННЯ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА В УКРАЇНІ
6. ***Дьоміч В. А., Соколовська І. М.*** 39
НАПРЯМКИ СЕЛЕКЦІЇ ПОЛЬОВИХ КУЛЬТУР В УМОВАХ ПОСУШЛИВОГО КЛІМАТУ
7. ***Мельник А. В., Бельмас І. Г., Головін М. Ю., Комарицький І. А., Котко О. О.*** 44
ВПЛИВ ВІЙНИ НА ДИНАМІКУ ПОПУЛЯЦІЙ КОПИТНИХ ТВАРИН В ПІВНІЧНО-СХІДНОМУ ЛІСОСТЕПУ УКРАЇНІ
8. ***Сєвідов В. П.*** 48
ВПЛИВ ПОЗАКОРЕНЕВОГО ПІДЖИВЛЕННЯ НІТРАТОМ КАЛІЮ НА РІСТ ТА РОЗВИТОК ПОМІДОРУ ПАНЕКРА F1

BIOLOGICAL SCIENCES

9. ***Маковецька О. О., Третяк Д. Ю., Ковальчук К. І.*** 53
ФАРБУВАННЯ ДАХІВ У БІЛИЙ КОЛІР – РЯТУВАННЯ ВІД СПЕКИ
10. ***Топчій М. С., Євсєєва Т. В.*** 61
ФІЗИЧНА РЕАБІЛІТАЦІЯ З ОСТЕОХОНДРОЗОМ ПОПЕРЕКОВОГО ВІДДІЛУ ХРЕБТА

MEDICAL SCIENCES

11. ***Pashkevych V. V., Tsysar Yu. V.*** 68
THE IMPORTANCE OF PREGNANCY PLANNING: THE HEALTH OF THE MOTHER AND CHILD IN YOUR HANDS (LITERATURE REVIEW)
12. ***Pikas O. B.*** 74
WSPÓŁCZESNE ASPEKTY ZMIAN METABOLICZNYCH WE KRWI PALACZY

138. *Марчук У. О., Небилиця А. С.* 779
 АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ
 ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ
139. *Якимик С. Б., Євдокименко В. К.* 786
 ЗНАЧЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОГО
 МОНІТОРИНГУ ДЛЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СИТУАЦІЇ ТА РОЗВИТКУ
 В УКРАЇНІ
140. *Яцкевич І. В., Бендер О. О.* 791
 УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНИМ
 РОЗВИТКОМ У ПАТ «ОДЕСКАБЕЛЬ»

LEGAL SCIENCES

141. *Васильєв О. Д.* 796
 LEGAL RELATIONS IN THE FIELD OF INTELLECTUAL
 PROPERTY. DOCTRINAL APPROACHES
142. *Єрменчук М. М.* 800
 КРЕАТИВНІ ІНДУСТРІЇ. СПЕЦІАЛІЗОВАНА ДІЯЛЬНІСТЬ ІЗ
 ДИЗАЙНУ
143. *Олійник А. Ю.* 804
 ДЖЕРЕЛА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ КОМЕРЦІЙНОЇ
 ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ
144. *Поліщук В.* 813
 ЕТИЧНІ ПРАВИЛА У ПРОФЕСІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ АДВОКАТА
145. *Розум І. О.* 818
 АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ В ГАЛУЗІ ОХОРОНИ
 ПРАЦІ І ЗДОРОВ'Я НАСЕЛЕННЯ: ОКРЕМІ ПРАКТИЧНІ
 АСПЕКТИ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У
 ПЛОЩИНІ ЗАСТОСУВАННЯ УПОВНОВАЖЕНИМ СУБ'ЄКТОМ
 ІНШИХ ЗАХОДІВ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ДО
 ПРАВОПОРУШНИКА
146. *Таволжанська Ю. С., Пехота Є. В.* 824
 ЗАХИСТ ТАЄМНИЦІ ЛИСТУВАННЯ, ТЕЛЕФОННИХ РОЗМОВ,
 ТЕЛЕГРАФНОЇ ТА ІНШОЇ КОРЕСПОНДЕНЦІЇ (ЗА ПРАКТИКОЮ
 ЄСПЛ)

**АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ**

Марчук Ульяна Олександрівна,

к.е.н., доцент

Небилиця Андрій Сергійович

Студент

Київський національний економічний університет

імені Вадима Гетьмана

м. Київ, Україна

Анотація: Пропонована робота присвячена актуальному питанню аудиторської оцінки безперервності діяльності підприємств в умовах сучасних викликів, зокрема, війни. Автор аналізує теоретичні засади та практичні аспекти застосування принципу безперервності діяльності в українській та міжнародній бухгалтерській і аудиторській практиці. Особлива увага приділяється впливу воєнних дій на безперервність діяльності підприємств та необхідності адаптації аудиторських процедур до нових умов. В роботі виокремлено проблеми та прогалини у нормативно-правовій базі, а також запропоновано напрямки подальших досліджень.

Ключові слова: безперервність діяльності, підприємство, нормативно-правова база, міжнародні стандарти аудиту, аудиторський ризик.

Аудит безперервності діяльності підприємств в Україні є важливим інструментом, який допомагає забезпечити достовірність фінансової звітності, захистити інтереси користувачів фінансової звітності та підвищити ефективність управління підприємствами. З 24 лютого українська економіка зазнала серйозного занепаду, адже перед українським бізнесом постали наступні виклики: зниження попиту на товари та послуги, що призвело до скорочення обсягів продажів та виробництва; зростання витрат на енергоносії, сировину, транспорт та логістику, що призвело до підвищення собівартості

продукції та послуг, а також до зменшення конкурентоспроможності українських підприємств; зниження доступу до фінансування і втрата доступу до міжнародних ринків капіталу, що в свою чергу, ускладнило залучення фінансування для інвестицій та розвитку; нестабільність законодавства, що створює додаткові ризики для бізнесу та ускладнює його діяльність.

У результаті цих факторів український бізнес зазнав значних втрат. Багато підприємств були змушені припинити свою діяльність або скоротити масштаби роботи. Саме тому, оцінка безперервності роботи підприємств в умовах війни є важливою для користувачів фінансової звітності, оскільки вона дозволяє їм зрозуміти, чи здатне підприємство продовжувати свою діяльність в умовах воєнного часу.

Безперервність діяльності як об'єкт дослідження обліку і аудиту за останні кілька десятиліть тільки посилює свою роль у зв'язку зі світовою фінансовою кризою, пандемією, військовими конфліктами тощо. Зростає як значення обґрунтованого застосування принципу безперервності діяльності при веденні бухгалтерського обліку так і об'єктивна оцінка припущення про безперервність діяльності у ході аудиторської перевірки.

Аналізуючи підходи до визначення безперервності діяльності з позицій бухгалтерського обліку та аудиту у нормативно-правовій базі можемо вказати на те, що у вітчизняній нормативно-правовій базі акцентується увага саме на принципі безперервності, виходячи з якого, оцінка активів та зобов'язань підприємства у бухгалтерському обліку та звітності відповідно, здійснюється виходячи з умови, що його діяльність триватиме далі [1, 2, 3]. У міжнародних стандартах обліку та аудиту [4, 5, 6] розглядається більш широке коло сценаріїв – припущення про безперервність виконується, не виконується і якщо така інформація не може бути розкрита або не є релевантною діяльності підприємства. Крім того, у міжнародній нормативно-правовій базі [4, 5, 6] покладається відповідальність на управлінський персонал підприємства щодо розкриття інформації за будь-якого з наведених вище сценаріїв. Крім того, у вітчизняній нормативній базі акцентується увага на тому, що дотримання

принципу безперервності діяльності впливає на оцінку активів та зобов'язань підприємства, тоді як у міжнародних стандартах передбачається розкриття основних факторів, які впливають на дотримання цього принципу. Зокрема, не розкрито зміст суттєвих невизначеностей. Також, у нормативно-правовій базі не розкривається питання зміни підходів до оцінки активів та зобов'язань підприємства у випадку якщо є ризики порушення безперервної діяльності підприємства [1, 2, 3]. Слід вказати на те, що у вітчизняному законодавстві немає конкретики щодо тривалості періоду в якому діяльність підприємства прогнозується як безперервна, тоді як в міжнародних стандартах окреслена принаймні нижня межа у 12 місяців [4, 5, 6].

У вітчизняних наукових джерелах [7, 8] дискутується вживання термінів «принцип» та «припущення» у відношенні до безперервності діяльності підприємства, оскільки законодавчо вони не визначені. Зокрема акцентується увага на сутності цих в термінів в аспекті того, що принцип є чимось фундаментальним, основою, а припущення передбачає оцінку певної ймовірності. Можемо виділити декілька підходів (рис. 1).

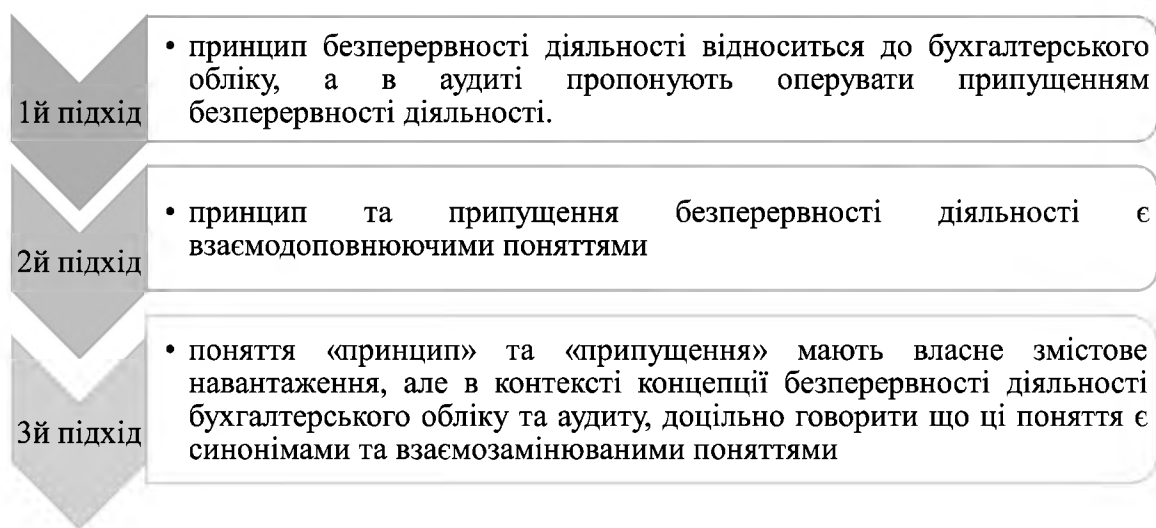


Рис. 1. Підходи до вживання термінів «принцип» та «припущення» у відношенні до безперервності діяльності підприємства

На нашу думку, біль аргументованим є третій підхід, оскільки вважаємо, що вживання категорії припущення поряд з принципом безперервності діяльності, вказує на таку характеристику як ймовірний характер. Тобто

управлінський персонал підприємства може вважати, що дотримується принципу безперервності діяльності, але зовнішні обставини непереборної сили можуть призвести до банкрутства та ліквідації підприємства, як наприклад, військові дії, природні катаклізми, зміна законодавства тощо. Іншими словами можливо говорити про високу ймовірність безперервності діяльності підприємства.

При дослідженні аудиту безперервності діяльності варто розглянути праці науковців за 2018-2024 роки (табл. 1).

Таблиця 1

Огляд публікацій з питань аудиту безперервності діяльності підприємства за 2018-2024 роки

Автор, рік	Основні питання, що досліджуються
Гуцаленко Л., Альошин В. (2024) [9]	Автори досліджують діджиталізацію аудиту безперервності діяльності підприємства.
Костирко Р.О. (2023) [10], [12]	Обґрунтовано передумови та пріоритети 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.
Юрченко О.С. (2023) [11], [12]	Досліджує передумови та проблематику обліково-аналітичного забезпечення оцінки безперервності діяльності підприємств, пріоритетні напрямки формування облікової і аналітичної інформації задля задоволення інформаційних запитів різних користувачів щодо безперервності діяльності підприємства.
Селіщев С.В. (2018-2021) [13-21]	Досліджує аналітичні процедури, методику планування, оцінку аудиторського ризику та суттєвості, оцінку системи внутрішнього контролю, методичні підходи до оцінки ризиків безперервності зовнішнього середовища при проведенні аудиту безперервності діяльності,
Гринчишин Я.М. (2020) [22]	Досліджує вплив аудиторських процедур на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств відповідно до міжнародного стандарту аудиту 570 «Безперервність діяльності»

Відповідно, проблематика аудиту безперервності діяльності підприємства

не є предметом широкої наукової дискусії, але водночас, вона привертає увагу з зв'язку зі зростанням ризику невизначеності, пов'язаного з воєнним станом. Зокрема Аудиторська палата України випустила низку роз'яснень як аудиторам зважати на оцінку безперервності діяльності з початком війни.

Таким чином, на основі проведеного узагальнення можемо зробити висновок, що проблематика застосування принципу (припущення) щодо безперервності діяльності підприємства набуває актуальності на фоні зростання невизначеності у політичному та економічному середовищах. Вітчизняна нормативно-правова база потребує доповнення в аспекті сценаріїв коли є ризику безперервності діяльності або є причини за яких цей принцип не застосовується. Водночас ні українські, ні міжнародні стандарти обліку і аудиту не містять конкретних рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку в умовах ризиків і високого рівня невизначеності щодо безперервності діяльності і, відповідно, адекватних методик оцінки з боку аудитора.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України 16 липня 1999 року № 996-XIV із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

3. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf

4. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf

5. МСА 570 «Безперервність діяльності». URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-570-revised-going-concern-3>

6. 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.dtkk.ua/2022/23/71562>

7. Книшек О.О., Коновалова О.В., Синельник В.С. Аудиторська оцінка безперервності діяльності підприємства. *Облік і фінанси*. 2020. №4. С. 103-111.

8. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 23. С. 116-122.

9. Гуцаленко Л., Альошин В. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств – передумова підвищення його ефективності. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 2. С. 92–105.

10. Костирко Р.О. Аудит безперервності діяльності підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2023. №5. С. 32-41.

11. Юрченко О.С. Формування обліково-аналітичного забезпечення оцінки безперервності діяльності підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2023. №1. С. 44–52.

12. Костирко Р.О., Юрченко О.С. Концептуальні основи ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку в забезпеченні безперервної діяльності підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 53. С. 202-208.

13. Селіщев С.В., Клименко В.В., Новальська Н.І., Багрій М.М. Окремі методологічні аспекти застосування аналітичних процедур при визначенні аудитором застосування принципу безперервності при підготовці фінансових звітів управлінським персоналом транспортно-логістичної компанії. *Бізнес-інформ*. 2021. №11. С. 335-340.

14. Селіщев С.В. Стратегічне планування внутрішнього аудиту безперервності діяльності. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки*. 2019. №6, Т. 1. С. 155-158.

15. Селіщев С.В. Структурний аспект перевірки безперервності діяльності підприємства при проведенні внутрішнього аудиту. *Статистика України*. 2020. №2-3. С. 155-162.

16. Селіщев С.В. Аудиторський ризик та суттєвість у перевірці дотримання принципу безперервності діяльності підприємств. *Економіка*.

Фінанси. Право. 2020. №1/1. С. 24-26.

17. Селіщев С.В. Забезпечення вимог конфіденційності в ході аудиторської перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємства. *Економіка. Фінанси. Право.* 2019. №12/2. С. 38-40.

18. Селіщев С.В. Оцінка аудитором діяльності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання при перевірці дотримання принципу безперервності діяльності. *Бізнес-інформ.* 2019. №11. С. 270-274.

19. Селіщев С.В. Оцінка ризику контролю при аудиті безперервності на базі визначення ефективності функціонування внутрішнього аудиту підприємства. *Агросвіт.* 2020. №1. С. 37-41.

20. Селіщев С.В. Оцінка ризиків безперервності діяльності, пов'язаних із бізнес-середовищем суб'єкта господарювання. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку і аудиту.* 2018. №4. С. 122-128.

21. Селіщев С.В. Принцип безперервності як предмет уваги аудитора: стратегічний аспект планування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку і аудиту.* 2018. №3. С. 48-53.

22. Гринчишин Я. М. Аудит принципу безперервності діяльності та його вплив на антикризовий фінансовий менеджмент підприємств. *Причорноморські економічні студії.* 2020. Вип. 57. С. 127-132.