ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ

Лубенченко Ольга Едуардівна,
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
завідувач Національного центру обліку та аудиту;
Національна академія статистики, обліку та аудиту

Одним з найважливіших питань аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання є оцінка аудитором спроможності такого суб'єкта продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Оцінка допомагає визначити, чи зможе підприємство продовжувати свою діяльність принаймні найближчий дванадцять календарних місяців, дозволяє прийняти ключові рішення управлінському персоналу, власникам, інвесторам, кредиторам, регуляторним органами, іншим зацікавленим сторонам. Такий підхід спричинений, *по-перше*, тим, що оцінка безперервності діяльності дозволяє оцінити фінансову стабільність підприємства. А саме: якщо виявлені проблеми з фінансами, це може свідчити про можливість банкрутства в осяжному майбутньому. І оцінка безперервності дозволяє своєчасно виявити ці проблеми своєчасно та вжити відповідні контрзаходи. *По-друге*, безперервність діяльності нерозривно пов'язана із оперативним та стратегічним плануванням: розуміння того, чи здатне підприємство продовжувати діяльність, дозволяє управлінському персоналу приймати обґрунтовані поточні та стратегічні рішення. *По-третє*, безперервність є основою довіри інвесторів та кредиторів до суб'єкта господарювання: інвестори і кредитори потребують впевненості, що підприємство здатне функціонувати і виконувати свої довгострокові та поточні зобов'язання. *По-четверте*, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в України» вимагає дотримання принципу безперервності, що означає: оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі [1].

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, зокрема Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність діяльності» (надалі – МСА) розглядає відповідальність аудитора під час аудиту фінансової звітності, що стосується безперервності діяльності та впливу на звіт аудитора [2]. МСА 570 містить цілі аудитора, вимоги щодо процедур оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності через порушення принципу безперервності, оцінки впливу на звіт розглянутих аудитором тверджень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, методичні матеріали. МСА 570 застосовується для аудитів фінансової звітності, починаючи з 15 грудня 2016 року. Але ж, насьогодні існує ряд серйозних загроз, таких як військове вторгнення російської федерації на територію України, практично щоденні терористичні атаки агресора через застосування ракетної зброї, безпілотних летальних апаратів на українські міста і села. Указом

Президента України від 24.02.2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» було введено воєнний стан і має місце його подальше продовження. Оцінка прямих збитків, що зазнала економіка України, здійснена аналітичною командою Київської Школи Економіки (далі – КШЕ) спільно з Міністерствами і відомствами, такими як Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури, Міністерство економіки, Міністерство охорони здоров'я, Міністерство з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України, Національний банк України. Проведені дослідження свідчать, що загальні прямі збитки підприємств оцінюються у $13,1 млрд. Загалом від початку війни пошкоджено або зруйновано активи щонайменше 426 великих та середніх приватних підприємств, а також державних підприємств, плюс десятки тисяч малих приватних. У таблицях 1, 2 представлено витяг із досліджень КШЕ щодо збитків промислового сектору, будівництва, послуг та роздрібної торгівлі (Джерела: Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури; Державна служба статистики; відкриті дані, власні дані та розрахунки КШЕ) [3].

Таблиця 1

Оцінка прямих збитків промислового сектору, будівництва та послуг [3]

Види втрат	Одиниця кількості	Первісна кількість об'єктів	Кількість об'єктів пошкоджених	Оцінка втрат, $млрд
Великі та середні приватні підприємства	од.	5 270	92	7,0
Малі приватні підприємства	од.	78 060	немає даних	4,3
Державні підприємства	од.	1665	348	1,7
Загальні прямі збитки активів	х	х	х	

Таблиця 2

Оцінка прямих збитків роздрібної торгівлі [3]

Види втрат	Одиниця кількості	Первісна кількість об'єктів	Кількість об'єктів пошкоджених	Оцінка втрат, $млрд
Зруйновано				
Об'єкти роздрібної торгівлі	од.	40 277	немає даних	1,5
Торгові центри	од.	329	9	0,3
Пошкоджено				
Об'єкти роздрібної торгівлі	од.	40 277	немає даних	0,7
Торгові центри	од.	329	22	0,2
Загальні прямі збитки галузі	х	х	х	2,57

Представлені дані потребують уточнення, тому що не всі території сьогодні охоплені статистичними дослідженнями щодо руйнувань та понесених збитків через воєнну агресію. Дослідження свідчать, що вітчизняні суб'єкти господарювання мають значні збитки і проблеми із забезпеченням діяльності на безперервній основі. В той же час, аудитори зобов'язані зважувати на ці обставини і застосовувати МСА 570 з урахуванням подій, що спричинені широкомасштабним вторгненням країни – агресора. Так, при оцінці безперервності діяльності слід оцінити події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, уточнивши їх, таблиця 3.

Таблиця 3

Оцінка ризиків щодо забезпечення безперервності в умовах воєнного стану (фрагмент)

Вплив воєнного стану	**Аудиторські процедури оцінки ризику**
Втрата ключового управлінського персоналу без його заміни (під час воєнного стану управлінський персонал може бути мобілізовані до Збройних сил України та Територіальної оборони)	Запит щодо змін у складі ключового персоналу клієнта та оцінка впливу таких змін на можливість суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, оцінка впливу на формування фінансові звітності (суттєві викривлення)
Втрата основного ринку, втрата активів (воєнний стан спричиняє падіння виробництва, руйнування або пошкодження активів, що вимагає бухгалтерської оцінки)	Запит управлінському персоналу, аналітичні процедури оцінки ризиків та аналітичні процедури по суті, альтернативні процедури
Під час воєнного стану державне регулювання може виявитись більш жорстким, введення санкцій (Закон України від 03.03.2022 р. № 2116-IX «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів» та Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»; втрата ключового клієнта/клієнтів, постачальників)	Запит управлінському персоналу щодо регуляторних обмежень під час воєнного стану, аналітичні процедури, інспектування

Оцінка аудитором дотримання принципу безперервності впливає на думку (модифікацію думки) щодо фінансової звітності. За певних обставин аудитор

може виказати думку із застереженням (існує суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності, та інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно управлінським персоналом у примітках до фінансової звітності). Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним, але фінансова звітність була складена з використанням припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, аудитор має висловити негативну думку.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № XIV – III, зі змінами і доповненнями URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. IAASB. 2020. Ч. I–III. URL: https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0

3. Звіт про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії Росії проти України станом на початок 2024 рок URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/04/01.01.24_Damages_Report.pdf