

О. В. Назаренко,
д. е. н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Сумський національний аграрний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7546-174X>

DOI: 10.32702/2306-6814.2025.6.7

БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ, СУТТЄВІСТЬ ІНФОРМАЦІЇ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПРИ ВІДОБРАЖЕННІ ПОДІЙ ВІД ЗВІТНОЇ ДО ДАТИ ЗАТВЕРДЖЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА, ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ ЇХ АУДИТУ

О. Nazarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department
of Accounting and Taxation, Sumy National Agrarian University

GOING CONCERN, MATERIALITY OF INFORMATION IN THE ACCOUNTING POLICY
WHEN REFLECTING EVENTS FROM THE REPORTING PERIOD TO THE DATE OF APPROVAL
OF THE COMPANY'S FINANCIAL STATEMENTS, PROCEDURAL ASPECTS OF THEIR AUDIT

Однією з найскладніших проблем під час формування показників та аудиту фінансової звітності (в т.ч. в умовах війни) є належне розкриття подій після звітної дати до моменту її затвердження, які можуть мати суттєвий вплив на фінансовий стан підприємства. Військові дії спричиняють значну економічну невизначеність, що може впливати на активи, зобов'язання, операційну діяльність і майбутню безперервність функціонування суб'єкта господарювання.

В ході проведених досліджень було акцентовано увагу на упорядкування процесу визначення суттєвості звітної інформації та представлення в обліковій політиці, дотримання принципу "безперервності діяльності", відображення у фінансовій звітності подій після закінчення звітного періоду, процедурних особливостей дій аудитора щодо подій, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою його звіту.

Ідентифіковано кількісні та якісні характеристики інформації, відображуваної сучасними бізнес суб'єктами в обліковій політиці, фінансових звітах, відповідно до діючих норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Визначено ризик-індикатори, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність окремого господарюючого суб'єкта продовжувати власну діяльність на безперервній основі в межах визначеного прогностичного періоду.

Встановлено, що повне, якісне розкриття суттєвого впливу подій після звітної дати (в тому числі за умов дії військового стану) являється одним із ключових питань під час аудиту (як державного, так і незалежного) показників фінансової звітності та може здійснювати вплив на зміст звіту аудитора. Представлені належним чином та відображені події після звітної дати дозво-

лять стейкхолдерам (в розрізі окремих груп) мати інформацію про реальний стан справ та ухвалювати обґрунтовані управлінські (економічні) рішення на основі скоригованих даних у відповідній фінансовій звітності.

Підтверджено, що події після звітного періоду є важливим аспектом аудиторської перевірки, оскільки вони можуть вимагати коригувань або розкриття інформації у фінансовій звітності для забезпечення її достовірності та відповідності міжнародним стандартам.

One of the most challenging issues in the preparation and audit of financial statements (including in times of war) is the proper disclosure of events occurring after the reporting date and before the financial statements are authorized for issue that may have a material impact on the financial position of the entity. Military actions cause significant economic uncertainty, which may affect the assets, liabilities, operations and future continuity of the entity.

The research focused on streamlining the process of determining the materiality of reporting information and its presentation in accounting policies, compliance with the going concern principle, reflecting events after the end of the reporting period in the financial statements, and procedural features of the auditor's actions regarding events occurring between the date of the financial statements and the date of his or her report.

The author identifies quantitative and qualitative characteristics of information reflected by modern business entities in accounting policies and financial statements in accordance with the current norms of national accounting regulations (standards) and international financial reporting standards. The risk indicators that, individually or in aggregate, may cast significant doubt on the ability of an individual business entity to continue its operations on a continuous basis within the specified forecast period are identified.

It has been established that full, qualitative disclosure of the material impact of events after the reporting date (including under martial law) is one of the key issues in the audit (both state and independent) of financial statements and may affect the content of the auditor's report. Properly presented and reflected events after the reporting date will allow stakeholders (in the context of certain groups) to have information about the real state of affairs and make informed management (economic) decisions based on adjusted data in the relevant financial statements.

It is confirmed that events after the reporting period are an important aspect of the audit, as they may require adjustments or disclosures in the financial statements to ensure their reliability and compliance with international standards.

Ключові слова: аудит, безперервна діяльність, звітний період, звітність підприємства, облікова політика, суттєвість, управлінське рішення, ризик-індикатори.

Key words: audit, going concern, reporting period, company's financial statements, accounting policy, materiality, management decision, risk indicators.

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

Однією з найскладніших проблем під час формування показників та аудиту фінансової звітності (в т.ч. в умовах війни) є належне розкриття подій після звітної дати до її затвердження, які можуть мати суттєвий вплив на фінансовий стан підприємства. Військові дії спричиняють значну економічну невизначеність, що може впливати на активи, зобов'язання, операційну діяльність і майбутню безперервність функціонування суб'єкта господарювання. Ключові аспекти цієї проблеми включають: ідентифікація подій після звітної дати до моменту затвердження звітності (визначення подій, що виникли

після дати балансу, та їх впливу на фінансовий стан підприємства; розмежування подій, що підтверджують умови, які існували на звітну дату та тих, що відображають нові обставини); оцінка суттєвості та впливу на звітність (особливості представлення в обліковій політиці; визначення необхідності коригування балансових показників або розкриття інформації у примітках до фінансової звітності; аналіз впливу таких подій на безперервність діяльності підприємства та можливість його подальшого функціонування; вплив на звіт аудитора (аудитор повинен відреагувати на події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою його звіту). Сприяння усуненню даної проблематики виступає ключовими завданнями науковців та практиків у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у дослідження теоретичних і практичних аспектів ідентифікації суттєвості звітної інформації та представлення в обліковій політиці, дотримання принципу "безперервності діяльності— підприємства, порядку відображення у фінансовій звітності подій від звітної до дати затвердження, процедурних особливостей дій аудитора відносно даних обставин зробили такі українські вчені: К.В. Безверхий, М.І. Бондар, Л.В. Коваль, П.О. Куцик, І.М. Назаренко, В.П. Пантелеєв, Н.Л. Правдюк, В.Я. Плаксієнко, Н.М. Проскуріна, О.В. Харламова, Л.В. Чижевська та інші. Взявши за основу системність проведених досліджень зазначеними науковцями, доречно зазначити, що дана тематика не втратила своєї актуальності та потребує подальшого опрацювання.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою написання наукової статті є дослідження: процесу визначення суттєвості звітної інформації та представлення в обліковій політиці, дотримання принципу "безперервності діяльності— підприємства, порядку відображення у фінансовій звітності подій від звітної до дати затвердження, процедурних особливостей дій аудитора щодо подій, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою його звіту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сучасні бізнес умови функціонування господарюючих суб'єктів потребують акцентування уваги на упорядкуванні процесу визначення кількісних та якісних характеристик суттєвості звітної інформації, відображення в обліковій політиці, дотримання принципу "безперервності діяльності— окремого господарюючого суб'єкта, представлення у фінансовій звітності подій, що можуть мати місце, після закінчення звітного періоду до моменту її оприлюднення, процедурних особливостей аудиту (як державного фінансового, так і незалежного) подій, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора.

У системі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) відсутній окремий стандарт, що регламентує порядок дій за даних обставин. Слід зазначити, що НП(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", у структурі МСФЗ, МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", МСБО 10 "Події після звітного періоду— певною мірою розкривають, а інші нормативні документи регулюють означені питання досить фрагментарно.

Незважаючи на те, що поняття "суттєвість— закріплене в національних (міжнародних) стандартах бухгалтерського обліку, його практичне застосування залишається недостатньо усвідомленим. У багатьох випадках відбувається ототожнення із граничним рівнем помилки у фінансовій звітності, що звужує розуміння цього терміну та ускладнює його інтеграцію в національну облікову практику. Водночас кількісні критерії та якісні характеристики суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності виступають важливим елементом облікової політики підприємства.

Це визначено у п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики, затверджених наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635 [1]. Таким чином, у документі про облікову політику необхідно передбачити або окремий структурний компонент щодо суттєвості, або ж визначити відповідні критерії в розділах, присвячених активам і зобов'язанням, як того вимагають НП(С)БО.

Окремою причиною обмеженого розуміння критерію суттєвості в обліковій практиці являється недостатня його представлення у чинній нормативно-правовій базі, зокрема фрагментарність його згадок у регуляторних актах з бухгалтерського обліку.

Основними джерелами, що допомагають усвідомити природу суттєвості облікової інформації та самої концепції суттєвості, є:

— "Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства— № 635 [1];

— НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності— [8];

— Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності— [12].

При цьому термін "суттєвість— з точки зору бухгалтерського обліку не має чіткого нормативного визначення. Єдиним офіційним документом, що містить його трактування, є зазначений вище Лист Мінфіну, відповідно до якого суттєвість розглядається як: "характеристики облікової інформації, що визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності". У цьому ж листі запроваджено поняття "поріг суттєвості", яке означає: "абсолютну або відносну величину, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації— [12]. Перевищення даного порогу вказує на важливість інформації для певних груп користувачів.

Більш коректним терміном виступає "суттєва інформація", що відповідає НП(С)БО 1, у якому зазначено, що суттєвою є інформація: "відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності". Суттєвість інформації визначається відповідними НП(С)БО або МСФЗ та керівництвом підприємства [8]. Таким чином, суттєвість виконує функцію порогового значення або точки відліку, яку повинна досягати інформація, щоб бути корисною для потенційних користувачів фінансової звітності.

Кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості, слід наводити у формах фінансової звітності окремо. Відповідно до норм НП(С)БО, господарюючі суб'єкти можуть не наводити статті у фінансовій звітності, за якими відсутня інформація щодо її розкриття (за виключенням випадків, коли така інформація була представлена в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з визначеного переліку статей, наведених у національних облікових стандартах, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація являється суттєвою, оцінка статті може бути достовірно визначена. Інформація за статтями, які не відповідають визначеним критеріям і ознакам суттєвості, відображається у статтях, призначених для розкриття інших складових компонент класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виокремлюються у фінансовій звітності.

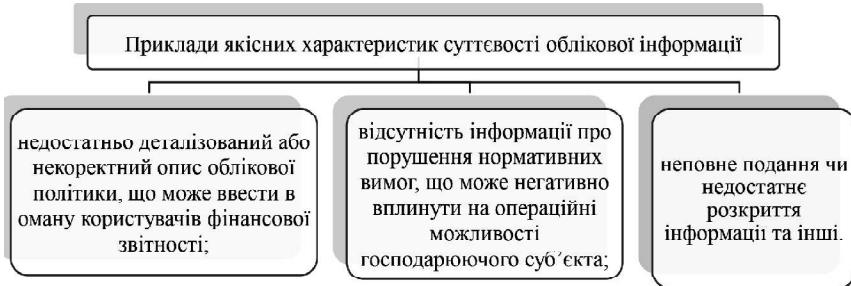


Рис. 1. Приклади якісних характеристик суттєвості облікової інформації

Джерело: узагальнено автором на підставі [9].

Керівництво окремого бізнес суб'єкта має право самостійно визначати кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації щодо господарських операцій, подій та статей фінансової звітності, якщо ці критерії

Аналіз цих положень свідчить, що суттєвість є не лише кількісним показником, а й досить часто виступає якісним критерієм. Якісні характеристики суттєвості пов'язані з подіями господарської діяльності, які мають не-

ідентифіковані НП(С)БО або іншими діючими нормативно-правовими актами. Тобто підприємство може застосовувати власні підходи до визначення суттєвості окремих господарських операцій та об'єктів обліку з урахуванням специфіки своєї діяльності, за умов, коли вони не врегульовані на законодавчому рівні.

Діючі регуляторні документи визначають конкретні випадки, коли необхідно застосовувати підхід суттєвості відносно облікової інформації.

Діючі регуляторні документи визначають конкретні випадки, коли необхідно застосовувати підхід суттєвості відносно облікової інформації. Впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Відповідно до НП(С)БО 1, суттєвість визначається саме як якісна характеристика фінансової звітності, а не лише кількісна. Це означає, що у фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про будь-яку господарську операцію або подію, якщо вона є важливою для прийняття рішень користувачами, незалежно від її вартісної оцінки.

Приклад якісних характеристик суттєвості облікової інформації відображено на рисунку 1.

Наприклад, якщо у структурі дебіторської заборгованості 75 % припадає на одного покупця (замовника), його неплатоспроможність може суттєво вплинути на фінансову стабільність підприємства. Ця інформація обов'язково має бути представлена у "Примітках до річної фінансової звітності". У разі її відсутності користувачі можуть зробити хибні висновки щодо платоспроможності господарюючого суб'єкта.

Методичні рекомендації № 635 [1] та Лист Мінфіну № 04230 [12] містять пропозиції щодо кількісних і якісних критеріїв суттєвості. Однак ці документи мають лише рекомендаційний характер і не є нормативно-правовими актами, тобто не встановлюють обов'язкових правових норм. До того ж у даних документах наведено різні кількісні пороги суттєвості для одних і тих самих об'єктів обліку. Таким чином, кінцеве рішення щодо рівня суттєвості інформації залишається за керівництвом підприємства [9].

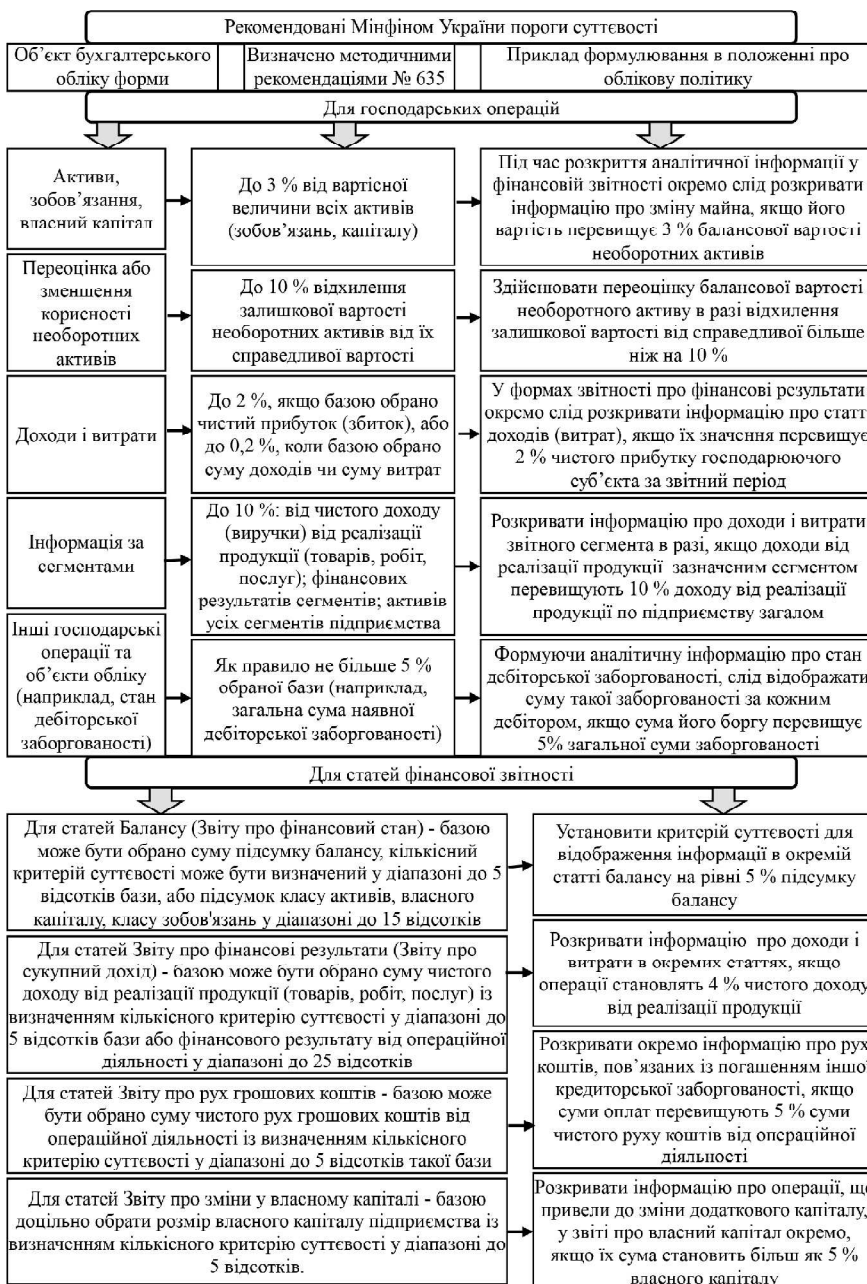


Рис. 2. Рекомендовані Мінфіном України пороги суттєвості

Джерело: узагальнено автором на підставі [1, 9].

Ухвалені рішення доцільно відобразити в положенні про облікову політику підприємства. Рекомендовані Міністерством фінансів України пороги суттєвості відображено на рисунку 2.

При розробці облікової політики, підприємства, що формують показники фінансової звітності, повинні орієнтуватися на потреби відповідних користувачів інформації та дотримуватися представлених на рисунку 2 меж (порогів) суттєвості. При цьому, необхідним є застосування професійного судження, але водночас не слід допускати перевищення максимально допустимого рівня рекомендованих порогів суттєвості. Визначаючи межі суттєвості, слід забезпечити достатню деталізацію фінансової звітності, щоб користувачі отримували повну інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, які можуть надалі вплинути на їхні управлінські рішення.

Алгоритм встановлення рівня суттєвості передбачає:

— якщо встановлюється нижчий рівень (наприклад, для Звіту про фінансовий стан — 4% замість 5%), додаткових пояснень не потрібно;

— якщо встановлюється вищий рівень (наприклад, 8% замість 5%), доцільно обґрунтувати, що такий поріг не спотворює фінансову інформацію та не впливає негативно на прийняття рішень користувачами звітності.

Таким чином, критерій суттєвості відіграє ключову роль у визначенні рівня розкриття інформації щодо активів і господарських операцій окремого господарюючого суб'єкта. Доречно зауважити, що самі господарські операції не можуть бути "несуттєвими", однак інформація про них може визнаватися несуттєвою, для її деталізованого розкриття у формах фінансової звітності.

Одним із основних принципів, на яких, за сучасних бізнес умов, ґрунтується бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні являється безперервність, який у відповідності до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" — передбачає, що оцінка активів та зобов'язань господарюючого суб'єкта здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі [10].

Не дотримання даного принципу, може вказувати на факт наявності суттєвої невизначеності стосовно подій чи умов, що може піддати значному сумніву здатність досліджуваного підприємства продовжувати власну діяльність на безперервній основі, належне звітування згідно діючих як національних, так і міжнародних стандартів. При провадженні фінансового аналізу, аудиту (як державного, так і незалежного) слід акцентувати увагу на процедурах оцінки ризиків та власних відповідних діях, дослідженні подій, умов, що можуть поста-

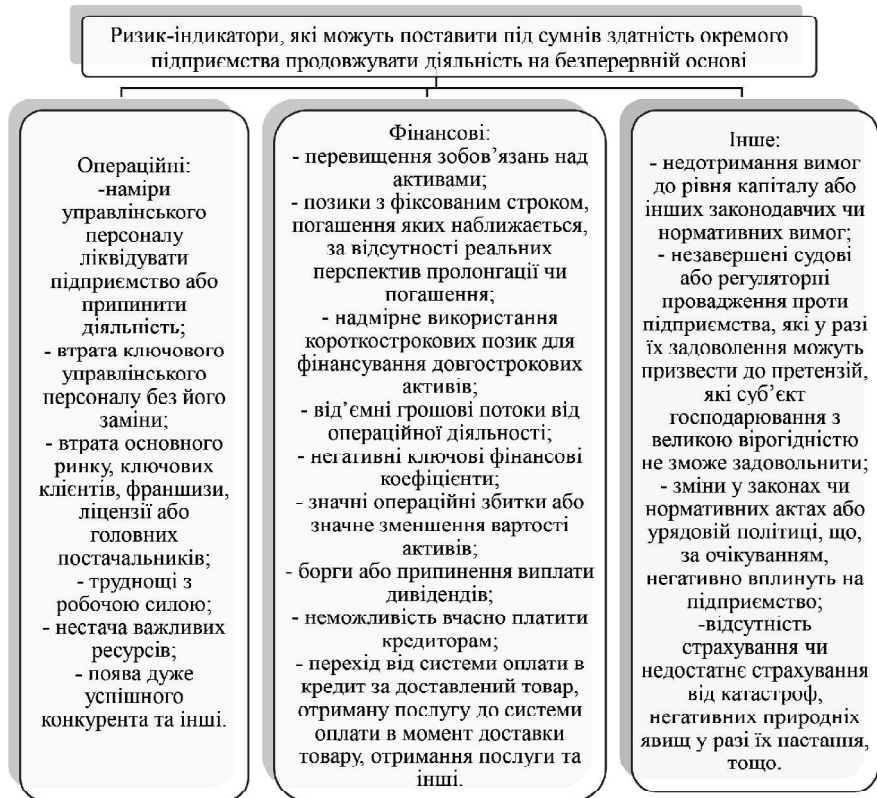


Рис. 3. Ризик-індикатори, які ставлять під істотний сумнів здатність окремого господарюючого суб'єкта продовжувати діяльність на безперервній основі

Джерело: узагальнено авторами на підставі [4, 6].

вити під значний сумнів здатність підприємницької одиниці продовжувати свою діяльність на безперервній основі [4].

На рисунку 3 представлено ризик-індикатори, які, окремо або сформувавши певну сукупність, можуть поставити під значний сумнів здатність бізнес-суб'єкта продовжувати власну діяльність на безперервній основі.

Представлений перелік не є вичерпним, і наявність одного чи кількох зазначених пунктів на рисунку 3 не обов'язково свідчить про існування суттєвої невизначеності. Важливим аспектом застосування принципу безперервної діяльності є його функція прогнозу. Завдяки фінансовій звітності, сформованій відповідно до цього принципу, керівництво підприємства отримує можливість аналізувати поточний стан справ і планувати подальші управлінські рішення.

Процес, пов'язаний із затвердженням форм фінансової звітності до випуску, може трансформуватися залежно від сформованої структури управління, діючих законодавчих вимог, а також від процедур, що їх дотримуються при складанні та остаточно завершуючи фінансову звітність. За деяких обставин від господарюючого суб'єкта вимагають подавати фінансову звітність його акціонерам для ухвалення після того, як фінансова звітність уже випущена (фінансова звітність затверджується до випуску на дату випуску), від управлінського персоналу вимагають подавати фінансову звітність наглядовій раді (яка формується виключно з працівників, які не відповідають за виконавчі функції на підприємстві) для ухвалення (фінансова звітність затверджується до

Події, які коригують (не коригують) після звітного періоду показники відображені у фінансовій звітності підприємства

Події, що вимагають коригування	Події, що не вимагають коригування
а) рішення після звітного періоду, в судовій справі, яке підтверджує, що суб'єкт господарювання мав, теперішню заборгованість на кінець звітного періоду. Суб'єкт господарювання коригує будь-яке попередньо визнане забезпечення, пов'язане з цією судовою справою, відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» або визнає нове забезпечення.	а) значне об'єднання бізнесу після звітного періоду (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» вимагає розкриття конкретної інформації в кожному такому випадку) або вибуття значного дочірнього підприємства;
б) отримання інформації після звітного періоду, яка вказує, що корисність активу зменшилася на кінець звітного періоду або що сума раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу, треба коригувати (банкрутство замовника, яке сталося після звітного періоду, зазвичай, підтверджує, що замовник був кредитно-знеціненим на кінець звітного періоду; продаж запасів після звітного періоду може свідчити, про їхню чисту вартість реалізації на кінець звітного періоду);	б) оголошення плану про припинення діяльності;
в) визначення після звітного періоду собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів до кінця звітного періоду;	в) істотні придбання активів, класифікація активів як утримуваних для продажу згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», інші вибуття активів або експропріація значних активів урядом;
г) визначення після звітного періоду суми виплат що участі у прибутку або преміювання, якщо суб'єкт господарювання мав, теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання на кінець звітного періоду здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати (МСБО 19 «Виплати працівникам»);	г) знищення великого виробничого підприємства внаслідок пожежі після звітного періоду;
г) викриття шахрайства або помилок, яке свідчить, що фінансова звітність була неправильно.	г) оголошення про значну реструктуризацію або про початок її запровадження (МСБО 37);
	д) значні операції зі звичайними акціями та операції з потенційними звичайними акціями після звітного періоду (МСБО 33 «Прибуток на акцію» вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію з описом таких операцій, за винятком капіталізації або бонусної емісії, чи поділення акцій або зворотного поділення акцій, що їх потрібно коригувати згідно з МСБО 33);
	е) надзвичайно великі зміни після звітного періоду в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют;
	є) зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітного періоду, які значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання (МСБО 12 «Податки на прибуток»);
	ж) прийняття значних зобов'язань або умовних зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій;
	з) початок великого судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після звітного періоду.

Рис. 4. Події, які коригують (не коригують) після звітного періоду показники відображені у фінансовій звітності підприємства

Джерело: узагальнено автором на підставі [2].

випуску тоді, коли управлінський персонал затверджує її до подання наглядовій раді) [2].

Події після звітного періоду — це всі події до дати затвердження фінансової звітності до випуску, навіть якщо ці події відбуваються після оприлюднення фінансової інформації.

Події після звітної дати можуть бути такими, які потребують коригування та тими, що не потребують коригування. Події, що вимагають коригування після звітної дати, частіше за все дають додаткову інформацію про умови, які існували на звітну дату. Ефект від даних подій матиме певний вплив на фінансовий стан та результати діяльності бізнес суб'єкта в межах звітного періоду. Навпаки, події, які не вимагають коригування після звітного періоду, надають інформацію щодо умови, яких не існувало на звітну дату. Отже, дані події повинні бути

окремо представлені та розкриті у примітках.

Згідно діючих вимог МСФЗ відносно кожної суттєвої категорії подій, які не потребують коригування після звітного періоду, бізнес суб'єкт розкриватиме, яким був характер таких подій, та попередньо проводитиме оцінку їх фінансового впливу або констатуватиме, що така оцінка не є можливою. Оцінка фінансового впливу має базуватися на фактах, що наявні станом на дату затвердження фінансової звітності і не повинна містити прогнозних заяв, що мають загальний характер.

На рисунку 4 представлено приклади подій, які коригують після звітного періоду, коли господарюючому суб'єктові слід коригувати суми, визнані у фінансовій звітності, або визнавати раніше не визнані статті та які не коригують після звітного періоду і які, як правило, приводять до розкриття інформації.

Для користувачів важливо володіти інформацією, про те коли фінансову звітність було затверджено до випуску, оскільки форми фінансової звітності не відображають події після цієї дати.

Окрема компанія повинна оцінювати всі події, що відбулися, комплексно і не зосереджуватися виключно на одній із них, наприклад, на безпосередньо дії військового стану, міжнародних економічних санкціях чи інших обставинах. Одна й та ж подія може мати різний вплив на різні суб'єкти господарювання, тож потребуватиме індивідуального відображення у формах фінансової звітності.

Окрім цього, рекомендується прописувати у статуті підприємства порядок затвердження фінансової звітності до випуску, обов'язково пересвідчившись у відповідності чинному законодавству. За обставин, коли відповідна інформація не знайшла відображення у Статуті, слушною виступає пропозиція щодо закріплення її в обліковій політиці, оскільки діючими стандартами дане питання не регламентується. Водночас слід врахувати, що господарюючим суб'єктам у Примітках до фінансової звітності необхідно деталізувати інформацію про дату затвердження фінансової звітності до випуску, про те хто здійснив санкціонування такого затвердження та чи мають можливість власники компанії або інші особи вносити зміни у фінансову звітність після випуску. За умов відсутності даного розкриття — вочевидь порушення міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 10 "Події після звітного пе-

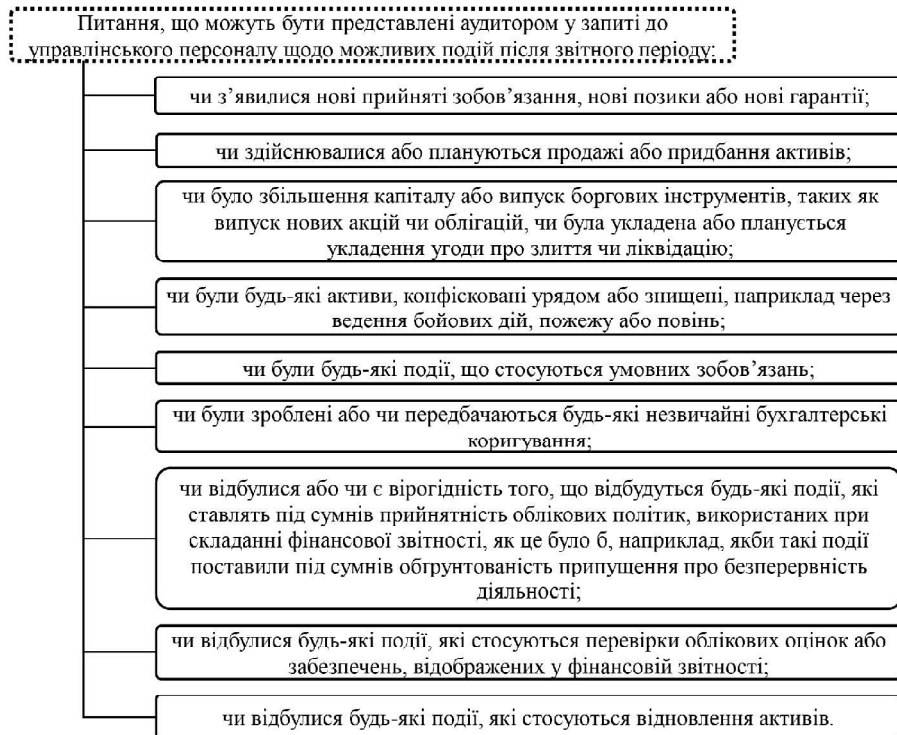


Рис. 5. Питання, що можуть бути представлені аудитором у запиті до управлінського персоналу щодо можливих подій після звітного періоду

Джерело: узагальнено автором на підставі [3].

ріоду". Відповідно, дата затвердження фінансової звітності до випуску має бути регламентована внутрішніми документами господарюючого суб'єкта, зокрема обліковою політикою [2].

Для більш детального визначення характеру, обсягу та змісту аудиторських процедур під час проведення аудиту (як незалежного, так і державного) аудитор здійснює оцінку системи внутрішнього контролю підприємства, що виступає об'єктом аудиту. Основною метою такої оцінки є створення основи для ефективного планування аудиту, визначення його виду, термінів проведення та необхідного обсягу аудиторських процедур. На початковому етапі оцінювання внутрішнього контролю одним із перших аналізується положення про облікову політику підприємства. Це дозволяє перевірити, наскільки забезпечується надання користувачам фінансової звітності повної, достовірної та об'єктивної інформації щодо фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів досліджуваного суб'єкта господарювання. Особлива увага приділяється принципам оцінки та методам обліку статей звітності, в частині забезпечення повноти і точності складання первинних документів. Також аналізується якість первинної інформації, яка є ключовою для ефективного управління та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Міжнародні стандарти аудиту зобов'язують аудиторів розробляти та застосовувати аналітичні процедури для розкриття інформації незалежно від рівня оцінених ризиків суттєвого викривлення. Ключовим аспектом проведення відповідних процедур являється розуміння можливості їх використання з урахуванням визначених цілей та завдань аудиту.

Застосування аналітичних процедур на кожному етапі аудиторської перевірки дає змогу: оцінити рівень

аудиторського ризику та суттєвості; визначити ймовірність безперервної діяльності підприємства; проаналізувати події, що відбулися після звітного періоду; дослідити фактори, що спричинили відхилення фактичних показників від оптимальних (нормативних, законодавчо встановлених); розробити конкретні рекомендації для усунення виявлених недоліків. Ефективне використання аналітичних процедур сприяє об'єктивній оцінці фінансового стану підприємства та підвищенню якості аудиту [7].

Фінансова звітність може зазнавати впливу певних подій, що відбуваються після звітної дати. Загалом концептуальні основи фінансової звітності розрізняють два типи таких подій: події, що надають докази відносно умов, які існували на дату складання фінансової звітності; події, що свідчать про обставини, що виникли вже після цієї дати. Відповідно до МСА 700, аудитор інформує користувачів фінансової звітності про те, що аудитор врахував усі відомі йому події та операції, які мали місце до цієї дати.

Згідно з МСА 560 "Події після звітного періоду", аудитор повинен: отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, що події, які виникли у проміжку між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту й потребують коригування або розкриття, належним чином відображені у звітності відповідно до концептуальної основи фінансового звітування; вжити відповідних заходів щодо фактів, які стали йому відомі після дати аудиторського звіту і які, якби були відомі раніше, могли б призвести до внесення змін до змісту звіту аудитора [3].

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, спрямовані на отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо всіх подій, які відбулися у період

між датою складання фінансової звітності та датою звіту аудитора й потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності.

Залежно від оцінювання ризиків аудиторські процедури, можуть містити процедури, потрібні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, включаючи огляд або тестування бухгалтерських записів чи операцій, які мають місце між звітною датою та датою звіту аудитора. При цьому не очікується, що аудитор виконуватиме додаткові процедури стосовно питань, до яких аудиторські процедури вже застосовувалися і були отримані задовільні висновки. Аудитор повинен брати до уваги оцінювання ризиків під час визначення характеру і обсягу процедур, що повинні включати: отримання розуміння кроків виконаних управлінським персоналом з метою забезпечення виявлення всіх подій після звітного періоду. При визначенні характеру та обсягу аудиторських процедур слід враховувати рівень ризику, а також оцінювати заходи, вжиті управлінським персоналом для виявлення подій після звітного періоду [5].

Під час запитів до керівництва або осіб, наділених найвищими повноваженнями, щодо можливих подій після звітного періоду, що можуть вплинути на фінансову звітність, аудитор може уточнювати поточний стан статей, відображених у бухгалтерському обліку на підставі попередніх чи неостаточних даних, а також ставити додаткові запитання, спрямовані на повне виявлення таких подій. Питання, що можуть бути представлені у такому запиті наведено на рисунку 5.

Під час проведення перевірки слід ознайомитися з протоколами засідань, якщо вони доступні, у яких брали участь власники суб'єкта господарювання, управлінський персонал та особи, наділені найвищими повноваженнями, що відбулися після дати складання фінансової звітності. У разі відсутності протоколів необхідно зробити відповідні запити щодо питань, які могли обговорюватися на таких засіданнях, протоколи яких недоступні. Крім того, за можливості, слід переглянути останню подальшу проміжну фінансову звітність суб'єкта господарювання. Якщо в ході перевірки виявлено події, що потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, аудитор має встановити, чи кожна з таких подій належним чином відображена в ній відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Аудитор має звернутися до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання ними письмових запевнень згідно МСА 580, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансового звітування вимагає здійснення коригування або розкриття інформації, були належним чином відкориговані або розкриті. Він не зобов'язаний проводити будь-які процедури щодо фінансової звітності після дати формування аудиторського звіту. Проте якщо після дати звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності відомим стає факт, який, якби був відомий аудитору на дату звіту, міг би призвести до внесення ним відповідних змін до звіту, аудитор повинен: обговорити дане питання з управлінським персоналом або, де це доречно, з тими, кого наділено най-

вищими повноваженнями; переконатись, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності і, якщо так, то зробити запити, яким чином управлінський персонал має намір врегулювати дане питання [3].

У випадку, коли управлінський персонал здійснює коригування фінансової звітності, аудитор має: виконати аудиторські процедури щодо коригувань, потрібні за обставин, що склались; розширити перелік реалізуємих аудиторських процедур, до дати нового звіту; та надати новий звіт щодо скоригованої фінансової звітності. Слід врахувати, що новий звіт аудитора не має датуватися раніше, ніж дата затвердження скоригованої фінансової звітності.

За обставин, коли управлінський персонал не вживає належних заходів для сприяння забезпеченню того, щоб будь-яка особа, яка отримала раніше вже оприлюднену фінансову звітність, була повідомлена про дану ситуацію, і не коригує показників фінансової звітності за умов, що склались, а аудитор вважає, що вона (фінансова звітність) має бути скоригована, йому необхідно повідомити управлінський персонал (тих, хто наділений найвищими повноваженнями), про власну позицію щодо вживання заходів для застереження від покладання на його звіт у майбутньому часовому відрізку.

ВИСНОВКИ

В ході проведених досліджень було акцентовано увагу на упорядкування процесу визначення суттєвості звітної інформації та представлення в обліковій політиці, дотримання принципу "безперервності діяльності", відображення у фінансовій звітності подій після закінчення звітного періоду до моменту її затвердження, процедурних особливостей дій аудитора щодо подій, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою його звіту, що є перспективним вектором продовження подальших досліджень.

Ідентифіковано кількісні та якісні характеристики інформації, відображуваної сучасними бізнес суб'єктами в обліковій політиці, фінансових звітах, відповідно до діючих норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Визначено ризик-індикатори, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність окремого господарюючого суб'єкта продовжувати власну діяльність на безперервній основі в межах визначеного прогностичного періоду.

Встановлено, що повне, якісне розкриття суттєвого впливу подій після звітної дати (в тому числі за умов дії військового стану) являється одним із ключових питань під час аудиту (як державного, так і незалежного) показників фінансової звітності та може здійснювати вплив на зміст звіту аудитора. Представлені належним чином та відображені події після звітної дати дозволять стейкхолдерам (в розрізі окремих груп) мати інформацію про реальний стан справ та ухвалювати обґрунтовані управлінські (економічні) рішення на основі скоригованих даних у відповідній фінансовій звітності.

Підтверджено, що події після звітного періоду є важливим аспектом аудиторської перевірки, оскільки вони можуть вимагати коригувань або розкриття інформації у фінансовій звітності для забезпечення її достовірності та відповідності міжнародним стандартам.

Література:

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 05.03.2025).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 10 "Події після звітного періоду— URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/МСБО%2010%20ukr_2024.pdf (дата звернення: 04.03.2025).

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина I / Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), 2024. Ч. 1. 1277 с.

4. Назаренко О. В., Гриб Є. С. Інформаційне супроводження фінансового механізму управління ризиками діяльності підприємств аграрного сектору в умовах сталого розвитку. Агросвіт. 2024. № 5. С. 54—60. <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2024.5.54>.

5. Назаренко О. В. Процедурні особливості дій аудитора щодо подій, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою його звіту. Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Суми, 19 листопада 2024 р.) / за ред. проф. Назаренко О. В. Суми: СНАУ, 2024. С. 111—113.

6. Назаренко О. В. Ризик-індикатори при аудиті підприємства щодо безперервності діяльності бізнес-суб'єктів. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава 10—11 травня 2023 р.) Полтава: ПУЕТ, 2023. С. 154—157

7. Назаренко О. В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. Агросвіт. 2018. № 14. С. 3—8.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 05.03.2025)

9. Правдюк Н. Л., Коваль Л. В., Коваль О. В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ. "Центр учбової літератури". 2020. 647 с.

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення: 04.03.2025).

11. Харламова О. Події після звітного періоду: ПСБО vs МСБО. URL: <https://amsfo.com.ua/podii-pislia-zvitnoho-periodu-p-s-bo-vs-msbo/> (дата звернення: 04.03.2025).

12. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text> (дата звернення: 05.03.2025).

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Orders "Methodological Recommendations on Accounting Policy of an Enterprise and Amendments to Certain", available

at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (Accessed 05 March 2025).

2. Board on International Accounting Standards (2005), "International Accounting Standard (IAS) "Events after the reporting period", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/МСБО%2010%20ukr_2024.pdf (Accessed 04 March 2025).

3. International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine, (2024), "Handbook of International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services Pronouncements 2020 Edition Volume I", available at: https://ifacweb.blob-core.windows.net/publicfiles/2024-04/2020%-20IAASB%20HB_Vol%201_Ukrainian_Secure.pdf (Accessed 04 March 2025).

4. Nazarenko, O. and Hryb, Y. (2024), "Information support of the financial mechanism of risk management of agricultural enterprises in the context of sustainable development", Agrosvit, vol. 5, pp. 54—60.

5. Nazarenko, O. (2024), — Procedural specifics of the auditor's actions in relation to events occurring between the date of the financial statements and the date of his/her report ", Zbirnyk materialiv III Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. Stratehichni priorytety rozvytku bukhhalters'koho obliku, audytu ta opodatkuvannia v umovakh hlobalizatsii [Collection of materials of the III International Scientific and Practical Conference. Strategic priorities for the development of accounting, auditing and taxation in the context of globalization], Sumy national agrarian university, Sumy, Ukraine, pp. 111—113.

6. Nazarenko, O. (2023), — Risk indicators in the audit of going concern assumptions of business entities ", Zbirnyk materialiv IV Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. Bukhhalters'kyj oblik v upravlinni pidpriemstvom: suchasni vyklyky [Collection of materials of the IV International Scientific and Practical Conference. Accounting in enterprise management: Modern challenges], Poltava university of economics and trade, Poltava, Ukraine, pp. 154—157.

7. Nazarenko, O. (2018), — The essence, functional purpose and features of the application of analytical procedures in auditing ", Agrosvit, vol. 14, pp. 3—8.

8. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "National provisions (Standard) 1 "General requirements for financial statements", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 05 March 2025).

9. Pravdiuk, N. L. Koval, L. V. and Koval, O. V. (2020), Oblikova polityka pidpriemstv [Accounting policies of enterprises], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (Accessed 04 March 2025).

11. Kharlamova, O. (2021), — Essential categories and factors of using labor resources potential of the population", available at: <https://amsfo.com.ua/podii-pislia-zvitnoho-periodu-p-s-bo-vs-msbo/> (Accessed 4 March 2025).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "On materiality in accounting and reporting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text> (Accessed 05 March 2025).

Стаття надійшла до редакції 05.03.2025 р.