

УДК 657.6:338.14

JEL Classification: M 41, M49

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-2.90.04>

**Ірина Мустеця**, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>

Чернівецький торговельно-економічний інститут ДТЕУ,  
м. Чернівці

## **АУДИТОРЬСКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: ПРОБЛЕМИ, ВИКЛИКИ, ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ**

### *Анотація*

**Актуальність. Постановка проблеми.** Високий ступінь активності наукового кола до проблематики розвитку аудиту у воєнний та післявоєнний період в Україні, наявність дискусійних питань щодо проблем та викликів на шляху до євроінтеграції зумовили вибір теми наукового дослідження.

Війна завдала значних руйнувань і через численну міграцію викликала значну нестачу професіоналів у сфері внутрішнього та зовнішнього аудиту. Значні кроки на шляху до стабілізації ситуації з діяльністю суб'єктів аудиторської діяльності здійснено законодавцем, зокрема було прийнято низку нормативних актів, які повинні забезпечити функціонування аудиторських фірм. Особливо зацікавило науковців питання проведення онлайн-аудитів з використанням комп'ютерних технологій та штучного інтелекту. Провідні зарубіжні об'єднання аудиторів та професійних бухгалтерів розробили інструкції, як працювати українським аудиторам в умовах війни, адже підприємства, які продовжують працювати, потребують постійної підтримки і консультування.

**Мета дослідження.** У статті досліджено стан аудиторської діяльності в умовах воєнного часу, окреслено основні проблеми та шляхи їх вирішення. Визначено головні напрями розвитку суб'єктів аудиторської діяльності на шляху до євроінтеграції, зокрема їх нормативне врегулювання. **Методологія дослідження.** У процесі виконання дослідження використано загальнонаукові теоретичні методи: системний аналіз – для з'ясування основних критеріїв дослідження; метод індукції – на етапі збору, систематизації та обробки інформації для проведення дослідження; метод дедукції – у процесі дослідження теоретичних проблем; абстрактно-логічний метод – для здійснення теоретичних узагальнень та висновків щодо проблем і викликів аудиторської діяльності в умовах війни.

**Результати дослідження.** У статті розглянуто стан і перспективи аудиторської діяльності в сучасних умовах господарювання, основні проблеми, з якими стикнулися аудитори. Визначено основні виклики для аудиторських фірм та встановлено шляхи вирішення окремих проблем. Встановлено, що законодавчо врегульовано деякі питання, що стосуються аудиторської діяльності в умовах воєнного стану, а також основні напрями підтримки аудиторів у післявоєнний період.

**Перспективи подальших досліджень.** Досягти подальшого розвитку та відновитися в післявоєнний період українським аудиторським фірмам можливо завдяки виваженим управлінським рішенням, законодавчій підтримці, а також застосовуючи онлайн-аудити, комп'ютерні технології, штучний інтелект. Система аудиту має бути націлена на підвищення довіри до аудиту й аудиторів, що дасть можливість підвищити інвестиційну привабливість нашої держави.

*Ключові слова:* аудит, аудиторська діяльність, внутрішній аудит, онлайн-аудит, воєнний стан.

*Кількість джерел – 9.*

**Iryna Mustetsa**, Candidate of Economic Sciences,

Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>

Chernivtsi Institute of Trade and Economics of SUTE, Chernivtsi

## **AUDITING ACTIVITY UNDER THE STATE OF WAR: PROBLEMS, CHALLENGES, WAYS OF SOLUTION**

### *Summary*

The high degree of activity of the scientific community in the development of auditing in the war and post-war period in Ukraine, as well as the presence of debatable issues regarding problems and challenges in the direction of the development of audit in wartime conditions, as well as in the post-war period on the way to European integration, determined the choice of the topic, setting of the aim, tasks, subject and creation of the scientific research. The war caused significant destruction and, due to numerous migrations, caused a significant shortage of professionals in the field of internal and external auditing. The legislator made significant steps on the way to stabilize the situation with the activity of auditing entities, in particular, a number of normative acts were adopted, which should ensure the functioning of audit firms. Scientists were especially interested in the issue of conducting online audits using computer technologies and artificial intelligence. Leading foreign associations of auditors and professional accountants have developed instructions for Ukrainian auditors on how to work taking into account the state of war, because enterprises that continue to work in difficult conditions need constant support and consulting.

The article examined the state of audit activity in wartime conditions; it identified the main problems and the ways to solve them. The work had established main directions of the development of audit activity subjects on the way to European integration, including their normative regulation. In the process of carrying out the research, general scientific theoretical methods were used: system analysis - to clarify the main criteria of the research; induction method - at the stage of collecting, systematizing and processing information for research; deduction method - in the process of researching theoretical problems; abstract-logical method - for making theoretical generalizations and conclusions regarding the problems and challenges of audit activity in wartime conditions.

The article examines the state and prospects of audit activity in modern economic conditions. The main problems faced by the auditors were considered, the main challenges for audit firms were determined, and the ways of solving isolated problems were established. It has been established that the legislation has regulated some issues related to auditing activities under martial law, as well as the main areas of auditor support in the post-war period.

It is possible for Ukrainian audit firms to achieve further development and recovery in the post-war period due to well-considered management decisions, legislative support, as well as using online audits, computer technologies, and artificial intelligence. The audit system should be aimed at increasing trust in audits and auditors, which will make it possible to increase the investment attractiveness of our state.

*Keywords:* audit, audit activity, internal audit, online audit, martial law.

*Number of sources* – 9.

**Актуальність дослідження.** Наслідки вторгнення Росії на територію України негативно вплинули на всі сфери життя людей, спостерігається суттєвий вплив на бізнес-середовище, зокрема і на підприємства аудиторської діяльності. За оцінками Національного банку, під час війни економіка України втрачає 50% "невиробленого" ВВП, таким чином, кожен тиждень війни приблизно коштує національній економіці понад 50 млрд грн, не враховуючи руйнувань підприємств. Міжнародний валютний фонд оцінює втрати України через військове вторгнення російських окупантів 35 відсотками ВВП [1].

**Постановка проблеми.** Важливими факторами, які можна вважати викликами сьогодення, є: тимчасова окупація територій та підприємств, геноцид українського народу, міграція населення та

підприємств, криза в багатьох сферах національної економіки, брак ресурсів та робочої сили. Однак основним шляхом вирішення вищенаведених проблем є перемога і відновлення України. Підприємства, які продовжують працювати і підтримувати економіку, потребують постійної допомоги з боку аудиторів та аудиторських фірм з метою прийняття правильних управлінських рішень.

Слід акцентувати увагу на тому, що впровадження ефективного управління дозволить багатьом підприємствам вижити на ринку. Саме тому незалежна експертиза, впровадження внутрішнього аудиту, онлайн-аудиту є одним із потужних методів вирішення проблем сучасного бізнесу, що підсилює актуальність даної публікації та потребує подальших досліджень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням аудиторської діяльності приділяють увагу як українські, так і зарубіжні науковці. Основні напрями їхніх наукових досліджень полягають в наступному: Г. В. Гаман досліджувала сутність аудиту персоналу, його види, переваги і недоліки в умовах війни. Також розкрила основні етапи онлайн-аудиту персоналу з метою прозорості менеджменту [2]. Розвиток аудиту та основні його напрями на шляху до євроінтеграції знаходять своє відображення в дослідженнях О. Гросько та Н. Поддубної, С. Рогозного [3; 5].

Практику проведення внутрішнього аудиту в період воєнного стану досліджував Н. Касаткін, який зазначає, що фахівці налагодили дистанційну роботу і за допомогою комп'ютерних технологій мають доступ до баз даних, сканованих та електронних документів, здійснюють перевірку за допомогою камер спостереження, однак можна відокремити і питання, які складно проконтролювати віддалено [4]. Проблемні питання якості аудиту аудиторських послуг досліджували В. Хрипюк і В. Ковальова [6].

Серед зарубіжних науковців можна виокремити Кена Тісяка, який зазначає, що влада України впливає на відповідальність аудиторів в умовах війни [7].

Проблемні питання аудиту в умовах війни також розглянуті у документі для аудиторів емітентів і брокерів-дилерів Spotlight (Auditing Considerations Related to the Invasion of Ukraine). Тут, зокрема, виділено нагадування аудиторам про їхній обов'язок дотримуватися стандартів PCAOB і проявляти належну професійну ретельність [8].

Необхідно відзначити, що вагомим кроком на шляху вдосконалення аудиту у воєнний і післявоєнний період стало прийняття Верховною Радою Закону «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» що стосується забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану і післявоєнного відновлення економіки» №2285-IX від 31 травня 2022 року [9]. Вказаним законом врегульовуються деякі питання, що стосуються провадження аудиторської діяльності на період дії воєнного стану, а також післявоєнного відновлення української економіки, до того ж припинення діяльності в Україні тих аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, що пов'язані із російською федерацією, яка веде повномасштабну збройну агресію проти України.

У післявоєнний період вкрай важливо буде продовжувати удосконалювати систему аудиту, включаючи регулювання і контроль аудиторської діяльності, створення незалежного органу контролю, а також регулювання аудиторської діяльності, що і визначило напрям дослідження.

**Метою статті є** дослідження аудиторської діяльності в умовах воєнного стану, визначення основних проблем та викликів, а також визначені шляхи їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Аудит – це вагомий інструмент задля забезпечення ефективного функціонування господарюючих суб'єктів і держави загалом. Впродовж останніх років аудиторський ринок нашої країни продовжує зростати, однак з'являється дедалі більше проблем і викликів, котрі необхідно терміново вирішувати.

Сьогодні найбільшим викликом, звісно, виступає повномасштабне вторгнення військ російської федерації на територію України. Саме військові дії стають причиною порушення роботи суб'єктів господарювання всіх рівнів та галузей. Руйнування, людські та матеріальні втрати спричиняють економічну невизначеність і нестабільність. Економічні наслідки повномасштабної війни здійснюють істотний вплив на бухгалтерський облік і фінансову звітність господарюючих суб'єктів. Все зазначене обумовлює необхідність зміни підходів до аудиту як за нинішнього етапу, так і у післявоєнний період.

З 1 січня 2023 року набувають чинності зміни до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», які суттєво трансформують правила діяльності на аудиторському ринку, в аудиторському середовищі та ще і впливають на підприємства, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту та оприлюдненню [9].

С. Рогозний відокремлює основні новації в системі аудиту у 2023 році на такі групи:

- ✓ зміни в системі аудиторського нагляду;
- ✓ зміни у вимогах до аудиторів як професіоналів та окремо до керівників аудиторських фірм;
- ✓ зміни у вимогах до аудиторських фірм, які мають право проводити обов'язкові аудити;
- ✓ посилення вимог до підприємств, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту;
- ✓ більш широке залучення професійних організацій до аудиторського нагляду [5].

Післявоєнний період – це час відбудови країни і змін у соціально-економічній сфері, що вимагає від аудиторів новітніх підходів до виконання власних професійних обов'язків. У нашій країні розвиток аудиту після закінчення російсько-української війни

має на меті забезпечити сталість і розвиток вітчизняної економіки країни, до того ж й підвищення довіри до бізнесу.

Вагомим аспектом розвитку аудиту виступає зростання якості здійснення аудиторської діяльності і відповідальності аудиторів за результати власної роботи, підвищення рівня професійної освіти і кваліфікації аудиторів, що дасть змогу поліпшити якість й ефективність проведення аудиторських процедур. Зазначене може бути досягнуто шляхом удосконалення системи контролю і нагляду за аудиторськими компаніями, до того ж за допомогою посилення вимог до освіти і кваліфікації аудиторів у воєнний та післявоєнний періоди.

Згідно з Spotlight (інформативного документу міжнародної аудиторської організації PCAOB «Аудиторські міркування, пов'язані з вторгненням в Україну»), розглянуто низку питань щодо аудиту, зокрема:

- виявлення та оцінка ризиків;
- планування та проведення аудиторських процедур;
- можливі протиправні дії;
- огляди проміжної фінансової інформації;
- прийняття та продовження клієнтів і залучень.

Spotlight також зосереджується на подальших подіях та іншій інформації та аудиторських звітах, щоб допомогти з аудитами, які майже завершуються. Документ нагадує аудиторам, що потрібно бути пильними та в курсі подій, які можуть вплинути на компанію. Оскільки знання, отримані під час минулих аудитів або проміжних перевірок, можуть більше не бути доречними у світлі поточного інформаційного середовища, аудитору важливо розуміти, як зміни в подіях, умовах і діяльності компанії впливають на ризики суттєвих викривлень і чи дають ці зміни на думку персоналу PCAOB, підвищити нові або інші ризики [8].

Розвиток аудиту має враховувати потреби і вимоги ринку, включаючи застосування сучасних технологій та інструментів, котрі дають змогу здійснювати аудиторські процедури ефективніше і

більш швидко. Для прикладу, застосування штучного інтелекту й аналізу даних може допомогти зменшити час і ресурси, потрібні для здійснення аудиту.

На сьогодні дедалі більше компаній в нашій країні визнають вагомість соціальної відповідальності і почали включати останню до власних стратегій розвитку. У зв'язку з окресленим, аудиторам необхідно володіти відповідними знаннями і навичками для аналізу й оцінки соціальної відповідальності компаній.

Вагомим аспектом розвитку аудиту в нашій країні виступає створення ефективної системи внутрішнього аудиту в компаніях, що дасть змогу забезпечити контроль за фінансовою діяльністю і підвищити ефективність управління компаніями.

Окрім того, задля забезпечення ефективності аудиторської діяльності у післявоєнний період потрібно посилювати міжнародну співпрацю в галузі аудиту, включаючи взаємне визнання кваліфікації аудиторів і стандартів аудиту.

До ще одного вагомого виклику належить потреба в адаптації українських стандартів аудиту до міжнародних, зокрема до стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів та аудиторів (IFAC). Зазначене може бути досягнуто за допомогою введення відповідних норм і стандартів у законодавство України, а також забезпечення відповідної освіти і підготовки аудиторів. IFAC включає понад 175 організацій-членів та філій, що представляють понад 130 країн та населених пунктів з центром у Нью-Йорку. Представники даної організації включають приблизно 3 мільйони професійних бухгалтерів у всьому світі. Членами є такі організації, як Американський інститут дипломованих бухгалтерів та Інститут бухгалтерів з управління [10].

Правління IFAC встановлюють міжнародні стандарти в багатьох областях, включаючи аудит, контроль якості, освіту, бухгалтерський облік у державному секторі та етику для професійних бухгалтерів.



**Висновки.** Загальнонаціональна система аудиту має бути націлена на підвищення довіри до аудиту й аудиторів, що дасть можливість підвищити інвестиційну привабливість нашої держави і забезпечити стабільний розвиток економіки України у післявоєнний період.

Таким чином, розвиток аудиту в Україні у післявоєнний період виступає вагомою складовою економічного розвитку країни. Задля забезпечення якісної, успішної й ефективної роботи аудиторів, потрібно продовжувати вдосконалювати систему аудиту, включаючи підвищення рівня професійної освіти і кваліфікації працівників, застосування сучасних технологій, беручи до уваги вимоги і потреби ринку – створення ефективної системи внутрішнього аудиту і посилення міжнародної співпраці в сфері аудиту.

**Перспективи подальших досліджень.** Вищевикладені аргументи дозволяють стверджувати, що заявлена проблематика є актуальною для опрацювання питань аудиту у сфері господарювання у воєнний та післявоєнний період. Проте вона потребує подальших досліджень, адже в таких умовах численні заходи контролю призупиняються або зовсім відмінені. Тож питання специфічних вимог до процедури проведення аудиту та особливості онлайн-аудиту набувають важливого значення.

#### **Список використаних джерел:**

1. Martin Eric. IMF Sees Deep Ukraine Recession, Working on Trust to Boost Funds <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-03-14/imf-sees-deep-ukraine-recession-working-on-trust-to-boost-funds> (дата звернення: 3.05.2023).
2. Гаман Г. Розвиток онлайн аудиту в умовах війни. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1539> (дата звернення: 3.05.2023).
3. Гнасько О. І., Поддубна Н. М. Перспективи розвитку аудиту в умовах євроінтеграції. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції : матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції*. Одеса: ОНЕУ, 2022. С. 122-124.
4. Касаткін С. Професія внутрішнього аудитора під час війни. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chas-viyuny.html> (дата звернення: 3.05.2023).
5. Рогозний С. Реформа аудиту: до чого бути готовими? *Практика МСФЗ*. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1435/27903> (дата звернення: 03.05.2023).
6. Хрип'юк В., Ковальова В. Проблемні питання якості аудиторських послуг. *Економіка та суспільство*. 2022. №44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51> (дата звернення: 3.05.2023).

7. Tysiac Ken. How the war in Ukraine affects auditors' responsibilities. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2022/apr/how-war-ukraine-affects-auditors-responsibilities.html> (дата звернення: 03.05.2023).

8. Spotlight auditing considerations related to the invasion of Ukraine URL: [https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/auditing-considerations-related-invasion-ukraine-spotlight.pdf?sfvrsn=19dc6043\\_3](https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/auditing-considerations-related-invasion-ukraine-spotlight.pdf?sfvrsn=19dc6043_3) (дата звернення: 03.05.2023).

9. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії : Закон України від 31.05.2022 №2285-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-20#Text> (дата звернення: 03.05.2023).

10. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC). URL: <https://ua.nesrakonk.ru/international-federation-of-accountants/> (дата звернення: 03.05.2023).

### References:

1. Martin Eric (2022). IMF Sees Deep Ukraine Recession, Working on Trust to Boost Funds. Available at: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-03-14/imf-sees-deep-ukraine-recession-working-on-trust-to-boost-funds> (Accessed 3 May 2023).

2. Haman, H. (2022). Development of online audit in the conditions of war. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1539> (Accessed 3 May 2023) (in Ukr.).

3. Gnasko, O.I., Poddubna, N.M. (2022). Prospects for the development of audit in the conditions of European integration. *Prospects for the development of accounting, analysis and auditing in the context of European integration : materials of the X International scientific and practical conference*. Odessa, pp. 122-124.

4. Kasatkin, S. (2022). The profession of an internal auditor during the war. Available at: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chas-viyny.html> (Accessed 3 May 2023) (in Ukr.).

5. Rogozny, S. (2022). Audit reform: what to be ready for? *Practice of IFRS*. Available at: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1435/27903> (Accessed 3 May 2023) (in Ukr.).

6. Hrypyuk, V., Kovaleva, V. (2022). Problematic issues of the quality of audit services. *Economy and society*. No. 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51> (Accessed 3 May 2023) (in Ukr.).

7. Tysiac, Ken (2022). How the war in Ukraine affects auditors' responsibilities. Available at: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2022/apr/how-war-ukraine-affects-auditors-responsibilities.html> (Accessed 3 May 2023).

8. Spotlight auditing considerations related to the invasion of Ukraine. Available at: [https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/auditing-considerations-related-invasion-ukraine-spotlight.pdf?sfvrsn=19dc6043\\_3](https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/auditing-considerations-related-invasion-ukraine-spotlight.pdf?sfvrsn=19dc6043_3) (Accessed 3 May 2023).

9. On amendments to the Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities" regarding the provision of auditing activities for the period of validity, Law of Ukraine dated May 31, 2022 No. 2285-IX. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-20#Text> (Accessed 3 May 2023).

10. International federation of accountants (IFAC). Available at: <https://ua.nesrakonk.ru/international-federation-of-accountants/> (Accessed 3 May 2023).