

3. Уже зараз особливо гострою є проблема навчання використанню диджитал-технологій обліковців і аудиторів в університетах та на курсах підвищення кваліфікації.

4. Диджиталізація обліку й аудиту має йти паралельно, вирішенням її проблем мають займатися не тільки окремі практики, а й методологи зокрема, представники професійних організацій.

Зазначені вище тенденції розвитку професій бухгалтера і аудитора не до кінця вивчені через те, що використання цифрових технологій в обліку і аудиті знаходиться на початковій стадії не тільки в Україні, а й у світі. Дослідження шляхів вирішення зазначених у роботі проблем буде напрямом подальших пошуків.

*Abstract.* The study of the organization and methodology of the audit in view of its importance in the business environment is an important scientific and practical task. The purpose of the work is to identify modern audit procedures that correspond to the trends of the digital economy. The work summarizes scientific approaches and the existing global practice of using digital technologies in independent auditing, in particular, cognitive technologies, predictive analytics, and cloud platforms. Identified problems of the lack of regulation of the use of digital technologies as audit procedures, as well as the skills of their use in accountants and auditors. On the basis of the study, conclusions were drawn, directions for further research were proposed.

*Keywords:* digital technologies, audit, audit procedures, artificial intelligence.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Лебединська О. Ю. Щодо поняття аудиторської процедури. «Правові системи». Науково-практичний електронний журнал. № 3. 2018. URL: <https://cutt.ly/I4dmD9a>
2. Винниченко Н. В., Федій А. Ю. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <https://cutt.ly/V4dmjvY>
3. Краус Н. М., Краус К. М., Криворучко О. С. «Інноваційний ландшафт» у координатах світ-економіки. URL: <https://cutt.ly/S4dZfOG>
4. Harris S. Technology and the Audit of Today and Tomorrow. URL: <https://cutt.ly/34dZyzA>
5. Матієнко-Зубенко І. І. Digital-технології трансформують професійний ландшафт бухгалтерів і аудиторів: світові та вітчизняні реалії. *The scientific heritage*. 2020. № 49. Р. 15–20.

УДК 657.6"364"

### ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ У ВОЄННИЙ ЧАС

*Т. А. Савицька, Л. Л. Гевлич*

*Анотація.* Війна в Україні створила складні умови для багатьох сфер діяльності, включно з аудиторською. Метою дослідження є визначення основних напрямів змін у вітчизняній аудиторській діяльності з погляду подальшої ідентифікації проблем. У роботі озвучені основні проблеми сучасної аудиторської діяльності в Україні, детально проаналізовані заходи професійної та державної підтримки вітчизняних аудиторів, зокрема зміни закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», виділені шляхи розвитку українського незалежного аудиту в повоєнній економіці. Зроблені висновки, визначені напрями подальших досліджень.

*Ключові слова:* аудит, воєнний стан, аудиторська діяльність, аудиторські послуги.

З погляду національної безпеки війна є викликом для держави, яка змушена захищати свою територіальну цілісність від зовнішніх загроз. Війна, безумовно, є величезним викликом для національної економіки, бо викликає міграцію населення і релокацію підприємств, пошкодження інфраструктури, порушення економічної діяльності, значне зростання цін на сировину та енергетичні ресурси, проблеми в ланцюжках поставок тощо. Наслідки воєнного вторгнення РФ наразі охопили усі сфери життя та суттєво вплинули на бізнес-середовище, зокрема і на аудиторську діяльність. Дослідження впливу воєнного стану на вітчизняний аудит є важливим з огляду на ідентифікацію та рішення проблем, що виникають, для оптимізації бізнес-середовища сьогодні та у повоєнній економіці.

Дослідження зміни вітчизняної аудиторської діяльності у воєнний час відбуваються зокрема у роботах [1–2], але з огляду на їх важливість для поствоєнної відбудови України їх слід продовжувати і розширювати.

Метою дослідження є визначення основних напрямів змін у вітчизняній аудиторській діяльності з погляду подальшої ідентифікації проблем.

Воєнні дії вплинули на аудиторську діяльність загалом через ризики економічної нестабільності та зміни в законодавстві. Найбільш очевидна ілюстрація пов'язаних із поточним станом проблем аудиторської діяльності, – складнощі зі збором та перевіркою фінансової звітності підприємств, чії активи залишилися на тимчасово окупованій території, знищені чи пошкоджені внаслідок бойових дій. Це може призвести до зростання ризиків аудиторської діяльності за рахунок утруднень проведення аудиторських процедур, зокрема через підвищення ризиків фінансових шахрайств та відмивання грошей.

Війна в Україні накладає суттєві обмеження на функціонування аудиту також із причини фізичної небезпеки для працівників. На щастя, внаслідок досвіду роботи під час пандемії більшість аудиторських компаній на момент запровадження воєнного стану змогли налагодити віддалену роботу, використовуючи IT-технології для надання рекомендацій своїм клієнтам щодо ефективного управління фінансовими ресурсами та зменшення ризиків фінансових збитків. Слід відмітити, що напрями роботи аудиторів сьогодні змінилися. Непевність низки підприємств щодо продовження функціонування вплинули на обсяги обов'язкового аудиту фінансової звітності та збільшили питому вагу послуг оптимізації та допомоги у підготовці фінансової звітності підприємств для отримання державної допомоги, компенсації, зокрема грантів міжнародних організацій.

Узагальнення аудиторської практики та наукової дискусії дало змогу виокремити такі загальні зміни в аудиторській діяльності у воєнний час [3]:

#### 1. Скорочення штату

Природною реакцією аудиторських компаній на зниження ділової активності стало скорочення витрат, зокрема витрат на оплату праці, що проявилось у вигляді скорочення персоналу. Деякі компанії вжили заходів щодо скорочення робочого часу та безстрокових неоплачуваних відпусток. Свої корективи внесла і міграція населення.

#### 2. Скорочення бюджетів

Окрім скорочення витрат на заробітну плату, компанії припинили витрачати кошти на аудит за іншими статтями бюджету. Проекти клієнтів аудиторських компаній, як-от зовнішні оцінки, автоматизація, безперервні аудити та інвестиції у цю сферу були призупинені, тож це вплинуло на аудиторські фірми, відрядження були скасовані, а навчання відкладено до кращих часів.

#### 3. Перегляд планів роботи

За умов руйнування звичних логістичних ланцюгів і недоступності цілих товарних ринків та ринків капіталу аудиторські служби, які зберегли свою компетентність, були змушені перейти від стратегічних до короткострокових планів та позапланових перевірок. Відсутність доступу до інформації, документів та активів у зоні бойових дій призводило до призупинення, а в деяких випадках навіть скасування аудитів. Моніторинг виконання рекомендацій аудиторів також довелося призупинити: деякі з них втратили свою актуальність, а керівництво, відповідальне за їх виконання, в умовах воєнного стану переключилося на більш нагальні завдання.

#### 4. Зміна у внутрішньому аудиті корпоративних клієнтів

Інститут внутрішніх аудиторів України визначає модель «лінії захисту», в якій внутрішній аудит є третьою лінією. Проте у деяких випадках клієнти не потребують незалежного підтвердження того, що процеси та системи, які забезпечують внутрішній аудит, функціонують належно. В інших випадках друга лінія контролю постраждала від скорочення витрат, і внутрішній аудит був змушений перебрати на себе її функції адміністративної, а іноді і першої лінії захисту, для виправлення недоліків у системі внутрішнього контролю.

Зупинимось більш детально на змінах в організації діяльності аудиторів та аудиторських фірм, спричинених зміною нормативних вимог, представлених у табл. 1.

## Зміни вимог до організації аудиторської діяльності у період воєнного стану

Зміна	Сутність зміни
1. Заборона колаборації з російськими аудиторями та аудиторськими фірмами	– забороняється спільна діяльність з громадянами РФ, громадянами, внесеними до російського Реєстру уповноважених аудиторів, членами професійних організацій аудиторів та бухгалтерів РФ; – забороняється працювати в російських аудиторських фірмах, фірмах з російськими власниками, фірмах-членах аудиторських об'єднань РФ
2. Часткове звільнення від сплати членських та інших внесків	у період дії воєнного стану та до закінчення другого календарного року, в якому він скасовується, аудиторів, які не перебувають у трудових відносинах з аудиторською фірмою, не сплачують членські внески до АПУ та відсотковий внесок (1 %) Органу суспільного нагляду або АПУ з оплати за провадження послуг з обов'язкового аудиту
3. Зменшення фіксованого внеску з завдань обов'язкового аудиту	у період дії воєнного стану та до закінчення другого календарного року, в якому він скасовується, фіксований внесок за кожен аудиторський звіт, складений аудитором за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, зменшується з 3 до 1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, фіксований внесок з обов'язкового аудиту всіх інших компаній, зменшується з 0,3 до 0,1 розміру мін. заробітної плати
4. Послаблення кваліфікаційного критерію щодо працівників	від аудиторських фірм, які надають аудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес, не вимагається мати у своєму штаті двох працівників, які мають чинний сертифікат (диплом) професійного органу, акредитованого відповідно до Закону, або підтверджують поглиблені знання МСФЗ (в період дії воєнного стану та протягом двох років після його закінчення); вимоги закону про безперервне навчання аудиторів (120 годин протягом 3 років поспіль за накопичувальною системою та мінімум 20 годин на рік) не застосовуються
5. Призупинення перевірок та продовження терміну дії сертифікатів контролю якості	перевірки контролю якості аудиту призупиняються на час дії воєнного стану та протягом 6 місяців після його скасування; сертифікати відповідності системи контролю якості аудиторських послуг, видані АПУ у 2017–2018 рр., продовжуються строком на 1 календарний рік
6. Відтермінування подання звітності	неподана звітність або інформація, звіт про прозорість або зміни в ньому мають бути надані протягом 3 місяців після закінчення воєнного стану
7. Зупинка відповідальності та зміна строків контролю	відповідальність аудиторської фірми або аудитора за несвоєчасну сплату обов'язкових платежів, неподання звіту про прозорість, змін для внесення до реєстру, неподання інформації до ОСНАД призупиняється на час дії воєнного стану та протягом 3 місяців після його закінчення; обов'язковий контроль якості аудиторських послуг може проводитися рідше, ніж раз на 3 або 6 років, строк розгляду дисциплінарних справ може перевищувати 60 календарних днів
8. Зменшення вимог для набуття кваліфікації аудитора	під час дії воєнного стану та протягом 24 місяців після його скасування для того, щоб стати аудитором, достатньо щонайменше 3 років досвіду роботи у сфері бухгалтерського обліку, права, банківської справи, фінансів, економіки, ревізії або аудиту, також аудитором може стати особа, яка включена до офіційного реєстру аудиторів у державах-членах ЄС, Великобританії та США, за результатами складання кваліфікаційного іспиту. Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, плату за складання іспиту зменшено

Узагальнено автором за [4]

Можна підсумувати, що вжиті державою заходи дають змогу:

- створити правовий механізм захисту інтересів держави в економічній сфері шляхом жорсткого обмеження діяльності на території України аудиторів та аудиторських фірм, пов'язаних з державою-агресором;

- створити систему захисту інформації про фінансову діяльність українських компаній шляхом заборони отримання фінансової звітності, ключових документів та управлінських звітів аудиторськими фірмами, пов'язаними з державою-агресором;
- підтримати аудиторські фірми та окремих аудиторів, які працюють в умовах різкого зниження економічної активності українських компаній та дефіциту компетентних фахівців;
- стимулювати ринок аудиторських послуг в умовах воєнного часу та післявоєнного відновлення економіки.

Слід зазначити, що аудиторська спільнота не втрачає часу і використовує період зменшення попиту на аудиторські послуги на підвищення кваліфікації: тільки за два тижні березня 2023 року Аудиторська палата України провела три значні онлайн-зустрічі: щодо викликів змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», що безпосередньо стосуються діяльності аудиторських фірм, огляд оновленого Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур, обговорення актуальних питань контролю якості аудиторських послуг крізь призму результатів зовнішніх перевірок системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг (системи управління якістю) [5]. І така інтенсивність роботи зберігається вже протягом значного часу і очікується надалі. І бізнес-спільноти, і держава сподіваються, що повоєнну економіку України буде супроводжувати нова якість аудиторської діяльності, зокрема стосовно використання сучасних інформаційних технологій.

Узагальнюючи тенденції розвитку аудиту у світі та вітчизняні економічні умови, можна виділити такі шляхи розвитку українського незалежного аудиту в повоєнній економіці:

1. Розвиток професійних стандартів аудиту – і міжнародних, і внутрішньофірмових, та контроль за їх дотриманням, зокрема щодо використання сучасних цифрових технологій.
2. Розвиток ринку аудиторських послуг та конкуренції між аудиторськими фірмами у повоєнній економіці.
3. Підвищення кваліфікації аудиторів та забезпечення їх незалежності.
4. Розвиток аудиторської етики в умовах залучення іноземних інвестицій на розбудову країни.
5. Продовження практики державного регулювання діяльності аудиторських фірм та аудиторів під час колаборації центральних органів влади та професійних аудиторських організацій.
6. Підвищення усвідомлення бізнесом важливості аудиту, особливо що стосується підприємств з іноземними інвестиціями та грантами.
7. Продовження підтримки держави для розвитку аудиторської галузі: фінансової підтримки, навчальних програм та інших заходів, які допоможуть підвищити конкурентоспроможність українського аудиту на міжнародному ринку.

Отже, на основі дослідження можна зробити такі висновки:

1. Український аудит, як і інші галузі економіки, відчуває нищівний вплив війни, який намагаються зменшити заходи професійної та державної підтримки.
2. Аудиторська спільнота використовує час зменшення попиту на послуги для підвищення кваліфікації аудиторів.
3. На основі дослідження виділено шляхи розвитку українського незалежного аудиту в повоєнній економіці.

Ідентифікація проблем розвитку незалежного аудиту у повоєнній економіці з метою їх вирішення буде напрямом подальших досліджень.

*Abstract.* The war in Ukraine created difficult conditions for many spheres of activity, including auditing. The purpose of the study is to determine the main directions of changes in the domestic audit activity from the point of view of further identification of problems. The work highlights the main problems of modern audit activity in Ukraine, analyzes in detail measures of professional and state support for domestic auditors, in particular, changes to the law «On the Audit of Financial Statements and Audit Activity», highlights the ways of development of Ukrainian independent audit in the post-war economy. Conclusions were made, directions for further research were determined.

*Keywords:* audit, martial law, audit activity, audit services.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Михайленко О., Николаєнко С. Особливості аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 4. С. 163–168.
2. Акімова Н. С., Наумова Т. А. Організація аудиторської діяльності в умовах воєнного та повоєнного стану. URL: <https://cutt.ly/o4dVnXI>
3. Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час: матеріали XIII Між-нар. наук.-практ. конф. (16 листопада 2022 р., м. Київ) / відп. за вип. Ю. С. Бездушна. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2022, 243 с.
4. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки: Закон України від 31.05.2022 № 2285-IX. URL: <https://cutt.ly/D4d017A>
5. Аудиторська палата України: офіційний сайт. URL: <https://www.apu.com.ua/>