

DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.4.13>  
УДК 657.6

Тетяна Володимирівна **КОВАЛЬОВА**

к.е.н., доцент, Харківський національний автомобільно-дорожній університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1250-2019>

e-mail: kovaleva64@ukr.net

Тетяна Григорівна **МАРЕНИЧ**

д.е.н., професор, Державний біотехнологічний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8502-1884>

e-mail: thmarenych2020@gmail.com

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

В умовах воєнного стану робота системи внутрішнього аудиту змінюється і переглядається. У статті визначено мету, функції та завдання внутрішнього аудиту під час воєнного стану. Визначено його роль в сучасному середовищі та запропоновані заходи для ефективності роботи служби під час війни.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, мета внутрішнього аудиту, функції аудиту, завдання аудиту, воєнний стан

### ВСТУП

Війна змінила життя у нашій країні, перетворивши звичну роботу на боротьбу за виживання. Але український бізнес не здався перед труднощами, він рухається вперед. Команда *Kyivstar Business Hub* здійснила низку досліджень стану їхньої роботи під час війни (з початку війни до серпня 2022 р.). Ці дослідження показали, що мікропідприємства: 42 % – «працюють з обмеженнями, 20 % – працюють без змін як і до війни, 8 % – довелося призупинити діяльність, 17 % – вже відновлюють роботу після зупинки, а 5 % – за цих обставин тільки планують відновлюватись. Водночас 7 % мікрокомпаній повідомили про повну зупинку своєї діяльності. 50 % малих компаній ведуть свою діяльність з обмеженнями, 25% – залишили все без змін як і до початку воєнного вторгнення, 15 % – зараз відновлюють свою роботу, 2 % – на етапі планування відновлення, 5 % – призупинили свою діяльність, а 4 % – зовсім закрили бізнес. Більш ніж половина середніх компаній функціонують з обмеженнями, а 33% – у звичному до воєнного режимі, 11 % – відновлюють роботу. Лише 1-2 % опитаних компаній з цього сегменту зупинили діяльність повністю, призупинили її на деякий час і мають плани на відновлення. Війна не порушила режим роботи 49 % опитаних великих компаній, 31 % впровадили деякі обмеження, лише 4 % повністю закрили свій бізнес, а інші 4 % – призупинили діяльність на деякий час. Водночас 7 % компаній уже відновлюють роботу після закриття, 3 % – тільки міркують над цим. Тож чим більший розмір компанії, тим легше вона адаптується до кризи [1]. Ці дослідження свідчать, що якщо бізнес працює, то буде існувати і внутрішній аудит, хоча, безумовно, зміни в його роботі вже відбуваються.

Зараз суб'єкти підприємницької діяльності мотивовані здебільшого питаннями самозбереження, однак не забувають вони й про необхідність надання робочих місць та надання максимальної допомоги ЗСУ. Реалії війни збільшили ризики підприємств – це і ризики втрати майна, податкові ризики, ризики втрати контрагентів через порушення ними умов договору, репутаційні ризики тощо. Зменшення або запобігання ризикам є однією з видів робіт служби внутрішнього аудиту підприємства. Внутрішній аудит є інструментом

у системі управління, що дає змогу досягти виконання поставлених завдань, зменшити кількість помилок, виявити та нейтралізувати недоліки, що виникають під час воєнного стану.

За будь-якої ситуації внутрішній аудит – це та діяльність, яка має на меті підвищувати ефективність управління процесами, що відбуваються на підприємстві, та покращувати діяльність підприємства.

Питаннями методики та організації внутрішнього аудиту переймалась значна кількість вчених. Серед вчених, які досліджували це питання Т. Шрам, Н. Білуха, Л. Стельмах, Б. Соколов, І.Йовенко, Г. Коблянська та ін. Науковцями зроблено значні напрацювання з питань його функціонування, однак питаннями роботи служби внутрішнього аудиту під час війни дослідники займалися мало.

**МЕТА** дослідження – розгляд можливостей внутрішнього аудиту під час воєнного стану, його мета, функції та завдання в цей період.

### МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

Дослідження проводилось шляхом аналізу теоретичних надбань науковців, а також *форензик*-спеціалістів. У написанні статті застосовувались загальнологічні методи наукового дослідження: спостереження, аналіз та синтез, теоретичного узагальнення.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Досліджуючи ретроспективу появи внутрішнього аудиту, слід звернути увагу, що поштовхом значного розвитку цього виду діяльності став 1941 р., коли світ побачив працю В. Бринка «Внутрішній аудит», де зазначено, що роль внутрішнього аудиту виходить далеко за межі бухгалтерського обліку [2]. Пізніше з'явилась міжнародна професійна організація – Інститут внутрішніх аудиторів, де сформовано перші професійні стандарти аудиту. Загалом виділяють чотири основні етапи розвитку внутрішнього аудиту: перший етап підтверджувального аудиту (етап формування професії) (1941-1970 рр.); другий – системно-орієнтованого аудиту (1970-1990 рр.); третій – ризико-орієнтованого аудиту (1990-2013 рр.); і останній – етап комплексного внутрішнього аудиту з орієнтацією на вияв-

лення внутрішньовиробничих резервів (з 2013 р.) [2]. Можна, на нашу думку, розширити ці етапи, додавши до них п'ятий етап – етап кризовий, який ставить під сумнів існування звичної системи внутрішнього аудиту. Він пов'язаний зі зміною зовнішнього середовища, яке негативно впливає на функціонування компаній. Це не тільки війна, а й пандемія, які внесли зміни у роботу внутрішніх аудиторів. Основними ознаками цього етапу є залежність від доступних технологій та IT-інструментів, набуття навичок віддаленої роботи і пов'язані з цим нові варіанти комунікації всередині компанії. Реалії життя такі, що іноземні інвестори, незважаючи на катаклізм війни, який безпосередньо зараз впливає на існування підприємств, будуть хотіти отримати гарантії стосовно цільового використання їх коштів [3]. Неостаннім у світі є орієнтація компаній на ESG-підхід до ведення бізнесу (*ESG – аббревіатура від environmental, social, governance (навколишнє середовище, суспільство, управління)*). О. Коробкова у довоєнний період вказала, що дотримання бізнесом ESG-принципів і розкриття інформації про ESG-показники стає вагомим чинником інвестиційної привабливості бізнесу, майбутньої вартості інвестицій у нього, тобто безпосередньо впливає на прийняття інвесторами фінансових рішень [4]. Можливо, зараз українські компанії і внутрішні аудиторі не готові вести мову про ці показники, але не враховувати їх було б недоречно, оскільки європейські цінності ведення бізнесу завжди будуть у пріоритеті у нашій країні.

У довоєнний період внутрішній аудит займався внутрішніми проблемами в середині підприємства, серед яких запобігання недостовірній інформації, зловжива-

нням і крадіжкам тощо [2]. Війна змінила проблематику і взагалі поставила під загрозу існування самої служби. На нашу думку, на перший план роботи аудитора в умовах воєнного стану є розроблення заходів для збереження репутації підприємства, ефективного застосування ресурсів, оцінювання майбутніх перспектив тощо [5]. Тобто змінились пріоритети в роботі внутрішніх аудиторів.

Традиційно форму організації внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві вирішували або власник, або керівник залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою. До війни, за словами І. Йовенко, функції внутрішнього аудиту охоплювали, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, завдання: нагляд за дотриманням законодавства, внутрішніх норм і правил; збереження та захист активів підприємства та власників; контроль за оптимальним застосуванням ресурсів суб'єкта господарювання; визначення та попередження ризиків бізнесу; забезпечення достовірності й повноти інформації та звітності; проведення стратегічного аналізу та розроблення фінансових прогнозів; забезпечення та сприяння виконанню планів і досягненню мети діяльності підприємства. Головною метою внутрішнього аудиту є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства. Об'єкти внутрішнього аудиту з'ясовуються залежно від виду діяльності суб'єкта господарювання [6]. Війна ж змінила традиційне бачення функцій та завдань аудиту. Та й мета внутрішнього аудиту в цей період дещо відрізняється від довоєнної (табл. 1).

Таблиця 1 – Мета, функції та завдання внутрішнього аудиту

	Довоєнний період	Під час воєнного стану
Мета	Метою внутрішнього аудиту є комплексне оцінювання ефективності господарських процесів із подальшим формуванням і наданням необхідної інформації органам управління підприємством для забезпечення ефективного стану системи управління та внутрішнього контролю, що, зі свого боку, сприятиме досягненню стратегічних та оперативних цілей підприємства [7].	Метою є забезпечення безперервності діяльності підприємства та збереження активів, фізична безпека персоналу [3].
Функції	Контрольна, Інформаційна, Аналітична, Прогнозна, Профілактична, Консультаційна	Аналітична, Прогнозна, Консультаційна
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– перевірка відповідності діяльності законодавчим актам;</li> <li>– надання інформації власникам стосовно ефективності;</li> <li>– аналіз показників господарської діяльності та оцінювання;</li> <li>– надання пропозицій з підвищення ефективності;</li> <li>– перевірка системи бухгалтерського обліку;</li> <li>– консультування засновників, керівників підрозділів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– короткострокове планування виконання позапланових завдань;</li> <li>– виправлення недоліків у системі внутрішнього контролю;</li> <li>– підвищення стійкості і ефективності бізнесу під час кризи;</li> <li>– розроблення отримання гарантій стосовно цільового освоєння коштів інвесторів;</li> <li>– консультування бізнесу з розбудови системи управління ESG-ризиками.</li> </ul>

Стосовно завдань внутрішнього аудиту під час війни, то Міністерство фінансів України надало низку роз'яснень про роботу цих підрозділів у цей період. Зокрема, роз'яснення від березня 2022 р.: «Відповідно до кращих практик підрозділи внутрішнього аудиту допомагають установам досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління

ризиками, контролю, і системи управління, зокрема через виконання консультаційних завдань (наприклад, надання порад і рекомендацій, організація процесу колективного обговорення проблем, дорадча участь в робочих групах тощо)» [8]. У цих роз'ясненнях чітко простежуються як цілі, так і завдання цієї служби на час війни, а також функції: аналітична та консультаційна. Пізніше, у квітні 2022 р. з'явилося роз'яснення

від Мінфіну: «...для налагодження повноцінної діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в державних органах вказало на можливі способи організації роботи, пов'язані зі здійсненням внутрішнього аудиту, які адаптовані до поточних умов. Одним із запропонованих способів такої організації є камеральне (диспетчерське) проведення внутрішнього аудиту, який передбачає виконання аудиторських завдань за межами адміністративної будівлі державного органу, його територіальних органів і бюджетних установ, що належать до сфери його управління» [8]. Ці роз'яснення у частині застосування камеральних перевірок застосовано більшістю внутрішніх аудиторів під час пандемії. Сьогодні ці перевірки слід поглиблювати, звернувши ще більшу увагу на вдосконалення комунікацій між членами команди. Важливою до війни була контрольна функція, суть якої зводилась до застосування певних процедур та заходів, які б давали змогу утримувати ризики на тому рівні, який компанія готова прийняти. Під час війни сутність цієї функції дещо видозмінилась, тому що змінились самі пріоритети. На перший план виходить функція консультування, оскільки вона дасть змогу зменшити тиск на економічний стан компанії і забезпечити збереження бізнесу.

Для виконання поставлених воєнним станом завдань необхідно, наш погляд, застосувати системний підхід. Система повинна складатись із взаємозалежних елементів, які можуть одночасно існувати як самостійно, так і мати єдине призначення або загальну мету. Системний підхід дасть змогу вивчити властивості всієї системи «Внутрішній аудит» та окремих її елементів. Системність є основою для функціонування підприємства, усіх його організаційних структур, до складу яких входить і внутрішній аудит. Сформулював засади системної діяльності внутрішнього аудиту В.Ф. Оболенцев. Він довів, що система «Внутрішній аудит» повністю може досягти своєї мети, оскільки виконує певні функції. У системному аналізі функцію об'єкта ототожнюють зі здатністю до дії, впливом, задоволенням потреб, роллю, обов'язками [9]. Система може під час війни здійснювати діагностику функціонування компанії, так запобігаючи або знижуючи її ризики. Основними елементами вказаної сис-

теми ми вважаємо елементи: «людина», «середовище» і «процеси». Основним, безумовно, є елемент «людина», тобто аудитор, який займається внутрішнім аудитом. Аудитор повинен переглянути своє відношення до бізнесу у частині оцінювання ризиків, оскільки оцінка ризиків має бути консенсусом думок внутрішнього аудиту, менеджменту та аудиторського комітету стосовно того, які загрози й можливості постають перед бізнесом [10]. Стосовно компоненту «середовище», то цей компонент є не що інше, як можливість забезпечення безперебійності ланцюжків постачань, ефективністю заходів зі скорочення витрат, управлінням персоналом в умовах віддаленої роботи [10]. Це підвищить ефективність господарської діяльності суб'єкта господарювання. Елемент «процеси» – це адаптація аудиторських процедур до умов воєнного стану. Так, внутрішнє функціонування системи «Внутрішній аудит» під час війни повинно забезпечувати належний аналіз внутрішньої та зовнішньої ситуації компанії, здійснювати прогнозне оцінювання впливу зовнішніх ризиків і здійснювати консультування, яке дасть змогу керівництву компанії приймати ефективні рішення стосовно її функціонування.

## ВИСНОВКИ

Незважаючи на несприятливі умови існування, війну у країні, внутрішній аудит існує і шукає нові шляхи для здійснення своєї діяльності. Воєнний стан змінив мету, завдання та основні функції проведення цього виду контролю. Під час війни його метою є допомога керівникам компанії у здійсненні безперервності діяльності підприємства та виконання процедур, які забезпечать збереження активів, фізичну безпеку персоналу. Основна функція – консультативна. Велике значення має аналітична та прогнозна функції. Водночас внутрішній аудит залишається актуальним під час війни, оскільки його спрямовано на зниження ризиків, він враховує особливості бізнесу і допомагає йому вижити у складний воєнний період. Як підтверджує історичний досвід, внутрішній аудит після війни отримає новий поштовх свого розвитку, оскільки відбудова країни дасть нові можливості для бізнесу, а значить знову необхідно буде проводити контроль ефективності діяльності підприємств.

## Список використаних джерел

1. Дослідження стану українського бізнесу під час війни: як себе почувають середні, малі та великі компанії. URL: <https://hub.kyivstar.ua/news/doslidzhennya-stanu-ukrayinskogo-biznesu-pid-chas-vijny-yak-sebe-pochuvayut-seredni-mali-ta-velyki-kompaniyi/>
2. Виникнення внутрішнього аудиту та його необхідність URL: [https://dl.kname.edu.ua/pluginfile.php/125516/mod\\_resource/content/1/2.1.pdf](https://dl.kname.edu.ua/pluginfile.php/125516/mod_resource/content/1/2.1.pdf)
3. Касаткін С. Професія внутрішнього аудитора під час війни. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chas-vijny.html>
4. Коробкова О. Чи є місце для ESG в Україні сьогодні. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/10/24/692962>
5. Дмитренко О.М., Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5591>
6. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти. URL: <https://www.pspaudit.com.ua/files/iovenko.pdf>
7. Черниш С.С. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту. URL: [https://economyandsociety.in.ua/journals/4\\_ukr/58.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/4_ukr/58.pdf)
8. Роз'яснення Міністерства фінансів України. URL: [https://mon.gov.ua/storage/app/media/Vnutrishniy\\_audyt/2022/27.04.22/Shchodo\\_mozhl\\_zdiysn\\_vnutr\\_aud\\_period\\_diyi\\_voyen\\_stan.27.04.22.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/Vnutrishniy_audyt/2022/27.04.22/Shchodo_mozhl_zdiysn_vnutr_aud_period_diyi_voyen_stan.27.04.22.pdf)
9. Оболенцев В.Ф. Внутрішній аудит як підсистема державної системи. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/263427/259695>

10. Жукова Т.А., Баранова К.І., Плікус І.Й. Внутрішній аудит як ефективний інструмент корпоративного контролю в умовах пандемії COVID-19. URL: [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/87921/1/Zhukova\\_internal\\_audit.pdf](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/87921/1/Zhukova_internal_audit.pdf)

### **References**

1. Study of the state of Ukrainian business during the war: how medium, small and large companies feel. URL: <https://hub.kyivstar.ua/news/doslidzhennya-stanu-ukrayinskogo-biznesu-pid-chas-vijny-yak-sebe-pochuvayut-seredni-mali-ta-velyki-kompaniyi/> (in Ukrainian).
2. The emergence of internal audit and its necessity. URL: [https://dl.kname.edu.ua/pluginfile.php/125516/mod\\_resource/content/1/2.1.pdf](https://dl.kname.edu.ua/pluginfile.php/125516/mod_resource/content/1/2.1.pdf) (in Ukrainian).
3. Kasatkin S. The profession of an internal auditor during the war. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chas-viyny.html> (in Ukrainian).
4. Korobkova O. Is there a place for ESG in Ukraine today. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/10/24/692962> (in Ukrainian).
5. Dmytrenko O.M. Internal audit as a tool for improving the efficiency of the company's accounting system. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5591> (in Ukrainian).
6. Yovenko I. Conducting an internal audit at the enterprise: important aspects. URL: <https://www.pspaudit.com.ua/files/iovenko.pdf> (in Ukrainian).
7. Chernysh S.S. Organizational and methodological support of internal audit. URL: [https://economyandsociety.in.ua/journals/4\\_ukr/58.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/4_ukr/58.pdf) (in Ukrainian).
8. Clarification of the Ministry of Finance of Ukraine. URL: [https://mon.gov.ua/storage/app/media/Vnutrishniy\\_audyt/2022/27.04.22/Shchodo\\_mozhl\\_zdiysn\\_vnutr\\_aud\\_period\\_diyi\\_voyen\\_stan.27.04.22.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/Vnutrishniy_audyt/2022/27.04.22/Shchodo_mozhl_zdiysn_vnutr_aud_period_diyi_voyen_stan.27.04.22.pdf) (in Ukrainian).
9. Obolentsev V.F. Internal audit as a subsystem of the state system. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/263427/259695> (in Ukrainian).
10. Zhukova T.A., Baranova K.I., Plikus I.Y. Internal audit as an effective tool of corporate control in the conditions of the COVID-19 pandemic. URL: [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/87921/1/Zhukova\\_internal\\_audit.pdf](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/87921/1/Zhukova_internal_audit.pdf) (in Ukrainian).

#### **Tetiana KOVALOVA**

*PhD in Economics, Associate Professor, Kharkiv National Automobile and Highway University*

*ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1250-2019>*

*e-mail: [kovaleva64@ukr.net](mailto:kovaleva64@ukr.net)*

#### **Tetiana MARENYCH**

*Doctor of Economics, Professor, State Biotechnological University*

*ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8502-1884>*

*e-mail: [thmarenych2020@gmail.com](mailto:thmarenych2020@gmail.com)*

## **INTERNAL AUDIT UNDER MARTIAL LAW**

**Introduction.** *In the conditions of martial law, the work of the internal audit system changes and is revised. Having analyzed the points of view of scientists and forensic specialists regarding the work of the internal audit service during the war, which determined the purpose of the paper.*

**The purpose of the paper** is to consider the possibilities of internal audit during martial law, its purpose, functions and tasks during this period.

**Results.** *During the writing of the paper, general logical methods of scientific research were used: observation, analysis and synthesis, theoretical generalization. It has been proved that the control function of audit during war is not as important as before war. The advisory function of the internal audit becomes the main one during the war, it will contribute to the preservation of business and the reduction of enterprise risks. It is proposed to use the work experience of internal auditors acquired during the Covid-19 pandemic. It is important to improve the efficiency of internal audit work in the company is to use a systematic approach that will contribute to the efficiency of the work of internal audit representatives.*

**Conclusions.** *Martial law changed the purpose, functions and tasks of internal audit. During the war, its purpose is the continuity of the company's activities and the preservation of assets, the physical safety of personnel. The main function is consulting, analytical and predictive functions are of great importance.*

**Keywords:** *internal audit, purpose of internal audit, audit functions, audit tasks, martial law*