

*Електронний журнал «Державне управління: удосконалення та розвиток» включено до переліку наукових фахових видань України з державного управління (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 1643 від 28.12.2019).
Спеціальність – 281.
Державне управління: удосконалення та розвиток. 2025. № 4.*

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2156.2025.4.15>

УДК 657.6

*К. Д. Салямон-Міхєєва,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту,
Державний податковий університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8001-0468>*

*О. Г. Рябчук,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту,
Державний податковий університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8656-6720>*

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ

*K. Saliamon-Mikheieva,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
State Financial Control and Analysis, State Tax University*

*O. Riabchuk,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
State Financial Control and Analysis, State Tax University*

SPECIFICS OF AUDITING UNDER MARTIAL LAW

У статті досліджуються ключові особливості проведення аудиторської діяльності в умовах воєнного стану, зокрема в контексті загроз економічній стабільності, зростання фінансових ризиків та потреби в забезпеченні прозорості фінансової звітності. Проаналізовано сучасний стан аудиту в кризовий період, акцентовано увагу на необхідності трансформації традиційних підходів до аудиторських процедур, включаючи впровадження цифрових технологій, дистанційного аудиту та ризикоорієнтованого підходу. Розглянуто актуальні наукові публікації та міжнародний досвід, зокрема позиції таких організацій як IFAC, IAASB, ACCA. Визначено основні напрями адаптації аудиту до умов воєнного часу, включаючи методи оцінки військових ризиків, автоматизований моніторинг фінансових потоків та розробку універсальних стандартів аудиту в умовах кризи. Стаття має як теоретичне, так і практичне значення, сприяючи розробці ефективних рішень для фахівців у сфері аудиту та фінансового контролю.

This article examines the peculiarities of auditing in wartime conditions, with particular emphasis on the challenges posed by military conflicts to economic stability and the reliability of financial reporting. The study identifies the need to transform traditional audit approaches in response to heightened risks, limited access to primary documents, and the disruption of communication and logistical systems. Special attention is paid to the integration of digital technologies and remote audit tools, which have become essential under conditions of restricted physical access and increased demand for rapid financial oversight. The paper also highlights the growing relevance of risk-based auditing, especially in volatile and uncertain environments. The research draws on recent publications of Ukrainian scholars and considers international perspectives and guidelines provided by professional organizations such as the International Federation of Accountants (IFAC), the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), and the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). The article presents key areas for the modernization of auditing practices, including the development of

methodologies for assessing war-related financial risks, the implementation of automated systems for monitoring financial transactions, and the establishment of international standards for auditing during crises. The practical implications of the study include the need for enhanced professional training, strengthened internal controls, and increased international cooperation in audit regulation and methodology development. By addressing the challenges and proposing viable solutions, this research contributes to the evolution of auditing practices in times of armed conflict and offers strategic insights for regulators, auditors, and stakeholders seeking to ensure financial transparency and accountability under extraordinary circumstances.

Ключові слова: *аудит, воєнний стан, фінансова звітність, ризики, дистанційний аудит, цифрові технології, міжнародні стандарти, контроль.*

Keywords: *audit, martial law, financial reporting, risks, remote audit, digital technologies, international standards, control.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Війна справляє всеосяжний вплив на економічне життя країни, спричиняючи масштабні фінансові потрясіння, прискорення інфляційних процесів та масове руйнування інфраструктури. В умовах збройного конфлікту особливої актуальності набуває питання прозорості та достовірності фінансової інформації, адже саме на її основі здійснюється розподіл значних бюджетних і міжнародних ресурсів, спрямованих на відновлення економіки, підтримку життєзабезпечення критичних галузей та задоволення гуманітарних потреб.

У таких умовах роль аудиту як інструменту фінансового контролю значно зростає. Проте війна не лише ускладнює діяльність аудиторів, а й вимагає переосмислення підходів до оцінки фінансових ризиків, достовірності звітності та ефективності контролю. Знищення інфраструктури, порушення логістичних і комунікаційних ланцюгів, непередбачуваність економічних

процесів — усе це створює нові виклики для аудиторської діяльності в умовах воєнного стану.

У цьому контексті наукове та практичне значення проблеми полягає в необхідності трансформації аудиторських підходів відповідно до реалій воєнного часу. Це передбачає впровадження інноваційних методів оцінки ризиків, використання можливостей дистанційного аудиту, активне застосування цифрових технологій, а також посилення заходів щодо захисту фінансової інформації від потенційних загроз.

Аудит залишається ключовим інструментом забезпечення фінансової прозорості, який дає змогу здійснювати об'єктивну оцінку фінансової звітності як на рівні окремих підприємств, так і на рівні державного сектору. Однак в умовах воєнного конфлікту ця функція зазнає трансформації: традиційні аудиторські процедури часто стають неможливими або потребують суттєвого перегляду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика змін аудиторської діяльності в умовах надзвичайних ситуацій, зокрема збройних конфліктів, перебуває в центрі уваги як науковців, так і практиків, а також представників міжнародних професійних організацій у сфері аудиту. У науковій літературі останніх років спостерігається зростання інтересу до питань забезпечення надійності фінансової звітності в періоди економічної нестабільності, розвитку ризикоорієнтованого підходу до аудиту, а також до ролі цифрових інструментів у забезпеченні можливості дистанційного проведення перевірок. Зокрема, у працях таких дослідників, як Т. Ковальова, Т. Маренич, О. Побережець, О. Дубинська, О. Михайленко, С. Ніколаєнко, Ю. Іванчук та Н. Протопопова, висвітлюється необхідність адаптації аудиторських процедур до умов підвищеної невизначеності, зростання ризиків, обмеженого доступу до інформації, а також змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі суб'єктів господарювання.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даного дослідження є визначення особливостей аудиторських перевірок в умовах

військового стану та розробка підходів до адаптації аудиту в кризових умовах. Для досягнення цієї мети необхідно: визначити ключові ризики аудиторської діяльності у воєнний період, дослідити способи забезпечення достовірності фінансової звітності в умовах обмеженого доступу до документів, оцінити роль цифрових технологій у процесі аудиту під час війни, запропонувати методологічні підходи до адаптації аудиторських стандартів в кризових умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Військовий стан є надзвичайним фактором, який суттєво змінює умови ведення аудиторської діяльності. Під час війни аудитори стикаються з численними ускладненнями, що значно підвищують ризики як для процесу перевірок, так і для достовірності фінансової звітності. Одним із найбільших ризиків є втрата або пошкодження первинної документації. Через руйнування інфраструктури — офісних будівель, серверів, архівів — підприємства можуть втратити доступ до важливих фінансових документів. Відсутність доступу до таких даних унеможливує проведення стандартних аудиторських перевірок, оскільки без наявності первинних документів аудитори не можуть підтвердити правильність відображення операцій у фінансовій звітності. Дефіцит документації може бути спричинений не лише фізичними руйнуваннями, а й погіршенням якості збереження даних внаслідок обмеженого доступу до сучасних технологій або відключення електронних систем. В таких умовах аудитори змушені або працювати з неповними даними, або використовувати альтернативні методи перевірки, що, в свою чергу, може знизити точність та надійність перевірки.

Військовий стан створює сприятливі умови для різного роду фінансових махінацій. Підвищення рівня нестабільності і відсутність повного контролю з боку державних органів сприяють зростанню ризиків шахрайства та корупції. В умовах кризи, коли державні кошти розподіляються на відновлення інфраструктури, гуманітарну допомогу та військові потреби, виникає велика ймовірність того, що частина коштів буде використана

неналежно. Особливо високий ризик виникає в умовах обмеженої прозорості, коли інформація стає менш доступною для аудиторів і органів контролю. Зловживання у використанні державних або міжнародних коштів можуть залишатися непоміченими, якщо аудитори не можуть належним чином перевірити фінансові операції через обмежений доступ до документації або через складнощі у виконанні перевірок.

Одним із найскладніших викликів, з якими стикаються аудитори під час війни, є обмежений доступ до об'єктів перевірки, зокрема до підприємств, що знаходяться в зонах бойових дій. Аудитори часто не можуть фізично відвідати підприємства, щоб перевірити активи та інші матеріальні цінності, оскільки ці підприємства можуть бути розташовані у небезпечних зонах або тимчасово не функціонувати. Це створює серйозні проблеми для проведення перевірок, які потребують фізичного доступу до об'єктів, таких як перевірка складів, наявність товарно-матеріальних цінностей чи технічного обладнання. Відсутність можливості провести такі перевірки фізично може призвести до недооцінки ризиків.

Військовий стан часто супроводжується змінами в законодавстві та нормативних актах, що ускладнює застосування стандартів аудиту. У багатьох випадках нормативна база може змінюватися швидко і непередбачувано, зокрема через введення надзвичайних заходів або часткову амністію для певних фінансових операцій. Для аудиторів це створює додаткові труднощі, оскільки їм доводиться оперативно адаптувати свої методи і підходи до нових умов. Зміни правил бухгалтерського обліку, звітності та аудиту можуть викликати плутанину і збільшити ризик невірної трактування стандартів. Це також підвищує ймовірність того, що деякі компанії не будуть у змозі виконати вимоги щодо звітності в умовах, коли інформація часто змінюється або обмежена.

Постійно з'являються нові фактори, які вимагають особливої уваги при оцінці фінансових ризиків, таких як вплив бойових дій на операційну діяльність підприємств, зниження вартості активів, проблеми з ліквідністю

тощо. Оцінка таких ризиків є складною навіть для досвідчених аудиторів, оскільки вона вимагає точних даних та чіткої методології, яка враховує специфіку військового часу. Аудитори повинні розробити нові підходи до оцінки вартості активів, виявлення неочевидних фінансових втрат, а також аналізу впливу політичних і економічних змін на фінансові потоки компаній. Тому потреба в адаптації існуючих методик і створення нових моделей оцінки ризиків у кризових умовах є важливою частиною сучасних аудиторських досліджень.

В умовах війни забезпечення достовірності фінансової звітності є одним із найбільш складних аспектів аудиторської діяльності. Традиційні методи перевірки, що включають фізичне відвідування підприємств та перевірку документації, стають вкрай складними або неможливими через бойові дії, пошкодження інфраструктури або обмеження доступу до об'єктів перевірки. Однак необхідність у точних та об'єктивних перевірках фінансових звітів залишається незмінною, оскільки це дозволяє запобігати фінансовим порушенням, зловживанням та корупції, а також забезпечує ефективний контроль за використанням обмежених ресурсів під час кризового періоду. Відтак, аудитори повинні використовувати альтернативні методи перевірки для підтримки високої якості та достовірності фінансової звітності в умовах війни.

Одним із інноваційних методів, що набуває популярності в сучасних умовах, є використання супутникових даних для оцінки наявності активів, зокрема рухомого майна та інфраструктури підприємств. Цей метод дозволяє аудиторам отримувати актуальну інформацію про стан майна на території, що може бути недоступною через бойові дії або руйнування інфраструктури. Супутникові знімки дозволяють оцінити фізичний стан підприємств, складів, виробничих потужностей та інших активів. Для цього використовуються дані високої роздільної здатності, що можуть виявити зміни в зовнішньому вигляді будівель, наявність або відсутність технічного обладнання, а також визначити масштаби руйнувань чи відновлення інфраструктури. Це дає змогу аудиторам

отримати незалежну підтверджену інформацію про наявність або відсутність активів без необхідності фізичного відвідування об'єктів. Даний підхід стає особливо важливим в умовах, коли доступ до об'єктів є обмеженим або небезпечним.

Важливою альтернативою традиційним методам перевірки є використання сторонніх джерел інформації, таких як банківські виписки, звіти постачальників, контракти з іншими організаціями тощо.

Банківські виписки дозволяють аудиторам перевіряти фінансові операції та рух коштів на рахунках підприємства. Вони можуть підтвердити інформацію про надходження та витрати, а також про виконання фінансових зобов'язань перед постачальниками та контрагентами.

Дані від постачальників і партнерів також можуть служити додатковим підтвердженням наявності операцій, таких як закупівля товарів і послуг, а також виконання зобов'язань за контрактами. В таких умовах, коли доступ до первинної документації може бути обмежений або неможливий, сторонні звіти можуть слугувати важливим підтвердженням правильності фінансової звітності. Крім того, аудитори можуть звертатися до сторонніх агентств для отримання підтвердження щодо оцінки вартості активів або зобов'язань підприємств, що дає змогу отримати додаткову інформацію про фінансовий стан компанії.

Один з найбільших викликів для аудиторів під час війни є фізичний доступ до об'єктів перевірки та співробітників компаній. Проте швидкий розвиток цифрових технологій дозволяє проводити аудит дистанційно, що дає змогу зберігати якість перевірок, незважаючи на обмеження фізичного доступу. Відеоконференції і інші форми онлайн-комунікацій дають можливість аудиторам взаємодіяти з керівниками та співробітниками підприємств, проводити інтерв'ю, отримувати пояснення з приводу фінансових операцій і уточнювати дані щодо бухгалтерських записів. Завдяки сучасним платформам для обміну даними, таким як хмарні сервіси, аудитори

можуть здійснювати доступ до фінансових звітів, контрактів і інших важливих документів без необхідності фізичного відвідування компанії.

Використання програмного забезпечення для автоматизованого оброблення фінансової інформації дає змогу аудиторам виявляти аномалії, можливі порушення або ризики шахрайства. Системи на основі штучного інтелекту можуть аналізувати великі масиви фінансових даних, порівнювати їх з історичними трендами та прогнозами, що дозволяє швидше і точніше виявляти можливі проблеми у фінансовій звітності. Автоматизовані системи також можуть полегшити процес підтвердження операцій і верифікації даних, що є особливо важливим в умовах обмеженого доступу до документів.

Військовий стан створює надзвичайно складні умови для аудиторської діяльності, вимагаючи адаптації існуючих стандартів та розробки нових підходів для ефективного аудиту в кризових ситуаціях. Така модифікація стандартів має на меті не тільки збереження достовірності фінансової звітності, але й забезпечення ефективного контролю за використанням обмежених ресурсів у кризовий період.

Одним з найбільш нагальних завдань є розробка спеціалізованих тимчасових аудиторських стандартів, які дозволяють проводити аудит в умовах війни чи інших кризових ситуацій. Такі стандарти повинні бути спрямовані на вирішення специфічних проблем, з якими стикаються аудитори в умовах військового стану, таких як:

Дефіцит первинної документації. У разі знищення або пошкодження документації аудиторам необхідно мати чіткі інструкції щодо застосування альтернативних методів перевірки, таких як використання сторонніх звітів або віддалений доступ до інформації.

Обмежений доступ до об'єктів перевірки. В умовах, коли фізичний доступ до підприємств у зонах бойових дій обмежений або неможливий, тимчасові стандарти повинні передбачати використання дистанційних методів перевірки, таких як відеоконференції, онлайн-комунікація з компаніями, використання супутникових знімків та інших технологічних рішень.

Інформаційні технології. Стандарти повинні включати використання сучасних цифрових інструментів та платформ для збереження і обміну інформацією, що дозволяє здійснювати перевірки без необхідності фізичного контакту з документацією.

Такі тимчасові стандарти мають бути адаптованими до конкретних обставин кожної країни, враховуючи особливості її правової системи та економіки, але вони повинні мати спільні принципи, що забезпечують ефективну роботу аудитора під час надзвичайних ситуацій.

Другим важливим напрямом трансформації аудиторських стандартів є введення спрощених процедур перевірки для підприємств, що постраждали внаслідок війни. У таких випадках, коли підприємства зазнають руйнувань або мають обмежений доступ до фінансових ресурсів та інформації, традиційні процедури аудиту можуть бути недоцільними або навіть неможливими для застосування. Спрощення процедур аудиту полягає в таких аспектах:

Фокусування на критичних аспектах фінансової звітності. Аудитори повинні орієнтуватися на найбільш важливі показники фінансової звітності, такі як наявність активів, зобов'язання та поточні витрати на відновлення підприємств. Оцінка таких елементів може бути здійснена з використанням обмежених даних або альтернативних джерел інформації, таких як підтвердження від постачальників, банківські виписки або звіти державних органів.

Спрощені процедури підтвердження звітних даних. У разі обмеженого доступу до оригінальних документів можна застосовувати процедури, що включають перевірку лише ключових фінансових операцій, що мали найбільший вплив на фінансову стабільність підприємства. Це дозволяє зберегти об'єктивність перевірки, навіть якщо весь обсяг даних не доступний.

Моделювання фінансових наслідків. У випадку значних пошкоджень інфраструктури можна застосовувати методи моделювання, що базуються на економічних припущеннях, для оцінки впливу війни на фінансові результати підприємства, без необхідності перевіряти кожен окрему операцію.

Простота звітності для постраждалих підприємств. Спрощення процедури підготовки звітності для підприємств, що постраждали від війни, зокрема надання можливості зменшення детальності звітних даних або запровадження більш гнучких термінів подачі звітності.

Це дозволяє зберегти ефективність аудиту, навіть якщо традиційні методи не можуть бути застосовані через воєнні обставини, і підтримати нормальний функціонування економіки та ринку в умовах кризи.

Враховуючи глобальні масштаби військових конфліктів та їхній суттєвий вплив на фінансову систему, особливого значення набуває пристосування аудиторських стандартів до умов нестабільності. Важливою складовою цього процесу є посилення міжнародної співпраці у сфері аудиту. Міжнародні організації, такі як Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), Всесвітня організація аудиторів, а також національні професійні об'єднання, мають відігравати активну роль у координації зусиль, обміні досвідом та формуванні уніфікованих підходів до здійснення аудиторської діяльності в умовах кризових ситуацій, зокрема збройних конфліктів.

Одним із ключових напрямів такої співпраці є розробка загально визнаних стандартів аудиту, орієнтованих на ситуації надзвичайного характеру. Запровадження глобальних нормативів, що базуються на найкращих міжнародних практиках, дозволить державам ефективніше перебудовувати свої аудиторські системи відповідно до викликів, спричинених війною. Крім того, значного значення набуває обмін професійним досвідом та методологіями між країнами, які мають практичний досвід функціонування аудиторської діяльності у воєнних або інших кризових умовах. Така взаємодія сприяє оперативному впровадженню ефективних механізмів контролю й забезпечення прозорості фінансової інформації.

Ще одним важливим напрямом є організація спільних навчальних програм та систем сертифікації для аудиторів, які працюють у кризових умовах. Розробка спеціалізованих курсів та підвищення кваліфікації в сфері кризового аудиту сприятимуть формуванню високого рівня професіоналізму,

адаптивності та відповідальності аудиторів у надзвичайних ситуаціях. У підсумку, ефективна міжнародна координація, об'єднання зусиль та уніфікація підходів до аудиту є невід'ємними передумовами підвищення фінансової стабільності у періоди воєнних і соціально-економічних потрясінь.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Аудиторська діяльність в умовах військового стану стикається з низкою серйозних викликів, що значно ускладнюють процес забезпечення достовірності фінансової звітності. Всі ці фактори потребують адаптації існуючих аудиторських методів і підходів, а також впровадження нових технологій для збереження ефективності і об'єктивності аудиторської діяльності. Це є стратегічним кроком для забезпечення фінансової стабільності та прозорості в періоди глобальних криз.

Інноваційні методи перевірки, вдосконалення нормативно-правової бази та посилення міжнародної співпраці можуть стати основою для ефективного функціонування аудиторської системи в умовах війни. Водночас, наукові дослідження, спрямовані на розробку нових інструментів і підходів, дозволять вдосконалити методологію аудиту та забезпечити його ефективність у будь-яких надзвичайних ситуаціях.

Література

1. Дубинська О. Теоретичні й практичні аспекти аудиту фінансової звітності як напрямку виявлення загроз фінансовій безпеці підприємства в умовах воєнного стану. *Acta Academiae Veregsasiensis. Economics*. 2024. № 6. С. 281–299. URL: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/103> (дата звернення: 1.04.2025).
2. Іванчук Ю. Г., Протопопова Н. А. Особливості аудиту в умовах воєнного стану. Національна економіка та інфраструктурні проекти: матеріали I Всеукр. наук.-практ. семінару (м. Дніпро, 28 вересня 2022 р.). Дніпро: ДДУВС, 2022. С. 131–132. URL: <https://er.dduvs.edu.ua/handle/123456789/10658> (дата звернення: 5.04.2025).

3. Ковальова Т. В., Маренич Т. Г. Внутрішній аудит в умовах воєнного стану. Економіка, фінанси, право. 2023. № 4. URL: <https://efp.in.ua/uk/journal-article/1038> (дата звернення: 2.04.2025).

4. Михайленко О. В., Ніколаєнко С. М. Особливості аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. Вісник Хмельницького національного університету. 2022. № 4. С. 163–169. URL: <https://heraldes.khmnu.edu.ua/index.php/heraldes/article/view/1008> (дата звернення: 1.04.2025).

5. Побережець О. В. Аудиторська діяльність в умовах воєнного стану: організаційні аспекти. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України в умовах воєнного стану та поствоєнний період: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 2022 р.). Одеса: НУ «Одеська політехніка», 2022. С. 188–192. URL: <https://dspace.onu.edu.ua/bitstreams/245ccb4f-f834-423d-808c-f948422d2e07/download> (дата звернення: 8.04.2025).

References

1. Dubynska, O. (2024), “Theoretical and practical aspects of auditing financial statements as a means of identifying threats to the financial security of enterprises under martial law”, *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, vol. 6, pp. 281–299, available at: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/103> (Accessed 1 April 2025).

2. Ivanchuk, Yu.H. and Protopopova, N.A. (2022), “Peculiarities of audit under martial law”, *Natsionalna ekonomika ta infrastruktura proektiv: materialy I Vseukrainskoho nauk.-prakt. seminaru [National Economy and Infrastructure Projects: Materials of the 1st All-Ukrainian Scientific-Practical Seminar]*, DDUVS, Dnipro, Ukraine, 28 September, pp. 131–132, available at: <https://er.dduvs.edu.ua/handle/123456789/10658> (Accessed 5 April 2025).

3. Kovalova, T.V. and Marenych, T.H. (2023), “Internal audit under martial law”, *Ekonomika, finansy, pravo*, vol. 4, available at: <https://efp.in.ua/uk/journal-article/1038> (Accessed 2 April 2025).

4. Mykhailenko, O.V. and Nikolaienko, S.M. (2022), “Features of analysis and audit of enterprises' economic activity under martial law”, *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, vol. 4, pp. 163–169, available at: <https://heraldes.khmnu.edu.ua/index.php/heraldes/article/view/1008> (Accessed 1 April 2025).

5. Poberezhets, O.V. (2022), “Audit activity under martial law: organizational aspects”, *Oblikovo-analitychne zabezpechennia innovatsiinoi transformatsii ekonomiky Ukrainy v umovakh voiennoho stanu ta postvoiennyi period: materialy mizhnar. nauk.-prakt. konf. [Accounting and analytical support for innovative transformation of the Ukrainian economy under martial law and the post-war period: materials of the international scientific and practical conference.]*, National University “Odeska Politekhnikha”, Odesa, Ukraine, pp. 188–192, available at: <https://dspace.onu.edu.ua/bitstreams/245ccb4f-f834-423d-808c-f948422d2e07/download> (Accessed 8 April 2025).

Стаття надійшла до редакції 15.04.2025 р.