

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2023. № 6.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.6.14>

УДК 657

М. Ю. Татенко,

Експерт з питань трансфертного ціноутворення ТОВ «Ернст енд Янг»

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2456-0240>

К. О. Назарова,

д. е. н., професор, завідувач кафедри фінансового аналізу та аудиту,

Державний торговельно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5019-9244>

МІСІЯ ТА ФОРСАЙТ ТРАНСФОРМАЦІЇ АУДИТУ У ПОВОЄННОМУ ВІДНОВЛЕННІ УКРАЇНИ

M. Tatenko,

Transfer pricing expert of Ernst & Young LLC

K. Nazarova

Doctor of Economic Sciences, Professor,

Head of the Department of Financial Analysis and Audit,

State University of Trade and Economics

AUDIT TRANSFORMATION MISSION AND FORESIGHT IN THE POST- WAR RECONSTRUCTION OF UKRAINE

В статті розглянуто місія та імперативні питання аудиту у повоєнному відновленні України. Розкрито вплив військової агресії Росії на трансформацію і зміну вектору розвитку аудиторсько-консалтингових послуг. Висвітлено ризики, які повинні оцінювати аудиторські, консалтингові, юридичні та страхові компанії в українському економічному середовищі України. Використання методів економічного аналізу та форсайт-підхід дозволили визначити прогнози аудиторсько-консалтингового ринку в Україні в період повоєнного відновлення України. Досліджено роль міжнародних аудиторсько-консалтингових компаній (зокрема, компаній «Великої четвірки») у економічному середовищі України в умовах війни та представлено форсайт місії аудиту в умовах повоєнного відновлення держави. Проаналізовано ключові результати діяльності вищезазначених компаній у російському економічному середовищі. Виділено основні сектори економіки України, які найбільше постраждали від війни. Обґрунтовано основні тези повоєнного відновлення України, представлені у дослідженнях практиків (провідних аудиторських компаній) та академічної спільноти. Узагальнено ключові тези наслідків військових конфліктів зарубіжних країн у XX – XXI столітті. Зокрема, розглянуто основні негативні наслідки війни в Кувейті, виділено пріоритетні галузі, за якими здійснювалася оцінка збитків, спричинених війною в Косово та визначено сектори економіки Сирії, за якими здійснювалася оцінка збитків від бойових дій фахівцями Світового Банку. Проведено компаративний аналіз досвіду повоєнної відбудови інших країн, виокремлені ключові напрями відновлення їх економіки та виокремлено ті сектори економіки інших держав, відновлення яких може мати спільні риси з українськими. Представлено досвід повоєнного відновлення інших країн, а також виділено найефективніші та найбільш пріоритетні напрями такого відновлення тощо. Зокрема, розглянуто досвід повоєнного розвитку Кувейту, Сирії, Косово, Грузії тощо. Крім цього, висвітлено основні функції аудиту у повоєнному відновленні України.

The article considers the mission and imperative issues of audit in the post-war recovery of Ukraine. The author reveals the impact of Russia's military aggression on the transformation and change of the vector of development of audit and consulting

services. The risks that should be assessed by audit, consulting, legal and insurance companies in the Ukrainian economic environment of Ukraine are highlighted. The use of economic analysis methods and the foresight approach allowed to determine the forecasts of the audit and consulting market in Ukraine during the period of post-war recovery of Ukraine. The role of international audit and consulting companies (in particular, the Big Four companies) in the economic environment of Ukraine during the war is investigated and a foresight of the audit mission in the post-war recovery of the state is presented. The author analyzes the key results of the above companies' activities in the Russian economic environment. The main sectors of Ukraine's economy that have suffered the most from the war are highlighted. The main theses of Ukraine's post-war recovery, presented in the studies of practitioners (leading audit companies) and the academic community, are substantiated. The key theses of the consequences of military conflicts of foreign countries in the twentieth and twenty-first centuries are summarized. In particular, the main negative consequences of the war in Kuwait are considered, the priority sectors for assessing the damage caused by the war in Kosovo are highlighted, and the sectors of the Syrian economy for assessing the damage from hostilities by the World Bank specialists are identified. A comparative analysis of the experience of post-war reconstruction of other countries is carried out, the key areas of economic recovery are identified, and those sectors of the economy of other states whose recovery may have common features with the Ukrainian one are highlighted. The experience of post-war recovery of other countries is presented, and the most effective and priority areas of such recovery are highlighted. In particular, the experience of post-war development in Kuwait, Syria, Kosovo, Georgia, etc. is considered. In addition, the main functions of audit in the post-war recovery of Ukraine are highlighted.

Ключові слова: місія, аудит, аудиторські компанії, «Велика четвірка», повоєнне відновлення.

Keywords: mission, audit, audit companies, Big Four, functions, post-war recovery.

Постановка проблеми. На сучасному, надскладному, етапі свого еволюційного розвитку економіка України функціонує в безпрецедентних умовах воєнного стану. Проте, ще на початку 2022 року збройна агресія РФ стала справжнім шоковим випробуванням для нашої європейської держави. Це було зумовлено впливом низки чинників, зокрема, ефектом несподіваності, якого намагалися досягти влада й армія РФ. Проте, завдяки ефективним діям українського уряду та НБУ, економіці України вдалося досить успішно подолати перші кризові місяці війни.

Заслужує на увагу той факт, що серед усіх ризиків, які розглядалися аудиторськими, консалтинговими, юридичними та страховими компаніями в українському економічному середовищі впродовж 2021 року, ризик війни чи будь-якого посилення бойових дій розглядався, як мінімальний. Натомість у звітах, опублікованих компаніями станом на кінець 2022 року, такому ризику приділено чи не найменше уваги. Проте, окрім стрімкого збільшення імовірності реалізації даного ризику, слід більше уваги приділити ризикам післявоєнного відновлення України. Адже за відсутності будь-яких заходів з відновлення та рекреації, економіка України, прогнозовано, переживатиме відчутну глибоку фінансово-економічну кризу. І однією з необхідних стратегій у післявоєнному управлінні нашою державою є запобігання формування кризових процесів у різних галузях національної економіки. Цьому мають сприяти дії Уряду, зокрема, шляхом залучення фахівців, які зможуть оцінити завдані Україні збитки, систематизувати їх та створити ефективну стратегію щодо їх подолання.

Одними із ключових експертів у цьому питанні є фахівці з аудиту та аудиторські компанії, які, надаючи своїм клієнтам аудиторські, консалтингові, оціночні та юридичні послуги, мають значний досвід з формування нових, чи удосконалення існуючих методик подолання кризових явищ суб'єктами господарювання різних рівнів. Саме тому роль аудиту та даних компаній,

загалом, у повоєнній відбудові України важко переоцінити. Незважаючи на активні бойові дії, існує нагальна потреба вже сьогодні розробляти необхідні аудиторські моделі та концепції щодо відновлення нашої держави, а, отже, існує обґрунтована можливість своєчасно запропонувати кращі проекти, що можуть зацікавити потенційних інвесторів. Саме тому місія аудиту є обґрунтовано актуальним та перспективним напрямом наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням місії аудиту у повоєнному відновленні України займалися такі провідні науковці, як Редько О. Ю. [10], Підоричева І. [6], Рашкован В., Бойцун А. [10], Касаткін С. [4], Сушко Д. [15], Романюк М. [12], Гаспарян С. [1] та інші. Зокрема, досліджувалися питання досвіду проведення внутрішнього аудиту у воєнний час [4], ролі державних підприємств у повоєнному відновленні України [10], ключових змін до вітчизняного законодавства у сфері аудиту тощо [15]. Проте, не зважаючи на внесок зазначених авторів, роль аудиту в повоєнному відновленні не розкрита в повній мірі.

Формування цілей статті. Метою дослідження є визначення місії аудиту в повоєнному відновленні України.

Виклад основного матеріалу. Збройна агресія РФ мала, безумовно, негативні наслідки для усіх галузей економіки України. Так, станом на кінець третього кварталу 2022 року, за даними Світового банку, загальна вартість збитків України була оцінена у 349 мільярдів доларів США [13]. В той же час, за оновленою оцінкою, оприлюдненою Урядом України, Групою Світового банку, Європейською Комісією та ООН, потреби України на відновлення та відбудову за рік війни зросли до 411 мільярдів доларів США або 17,77% у відсотковому співвідношенні [5]. Однак даний показник, нажаль, зростатиме і надалі з причин пошкодження інфраструктури України.

Такі дії РФ з умисним нанесенням шкоди економіці України отримали безумовно негативну оцінку громадськості та бізнес-спільноти країн

Європейського Союзу, Північної Америки та Прибалтики. Окрім санкційного впливу на рівні політичного керівництва вищезазначених держав, компанії, які багато років провадили свою діяльність у РФ, за власної ініціативи почали закривати офіси на її території, скорочувати їх кількість, зменшувати обсяги продажів та чисельність штатних працівників, а деякі повністю призупинили діяльність на території РФ і РБ, яка сприяла військовій агресії. тощо. Одним із прикладів таких дій слугують компанії, які надають послуги у сфері аудиту, консалтингу та юридичного консультування, зокрема, компанії «Великої четвірки». Інфографіка щодо фінансових показників діяльності зазначених компаній у РФ представлена на рисунку 1.

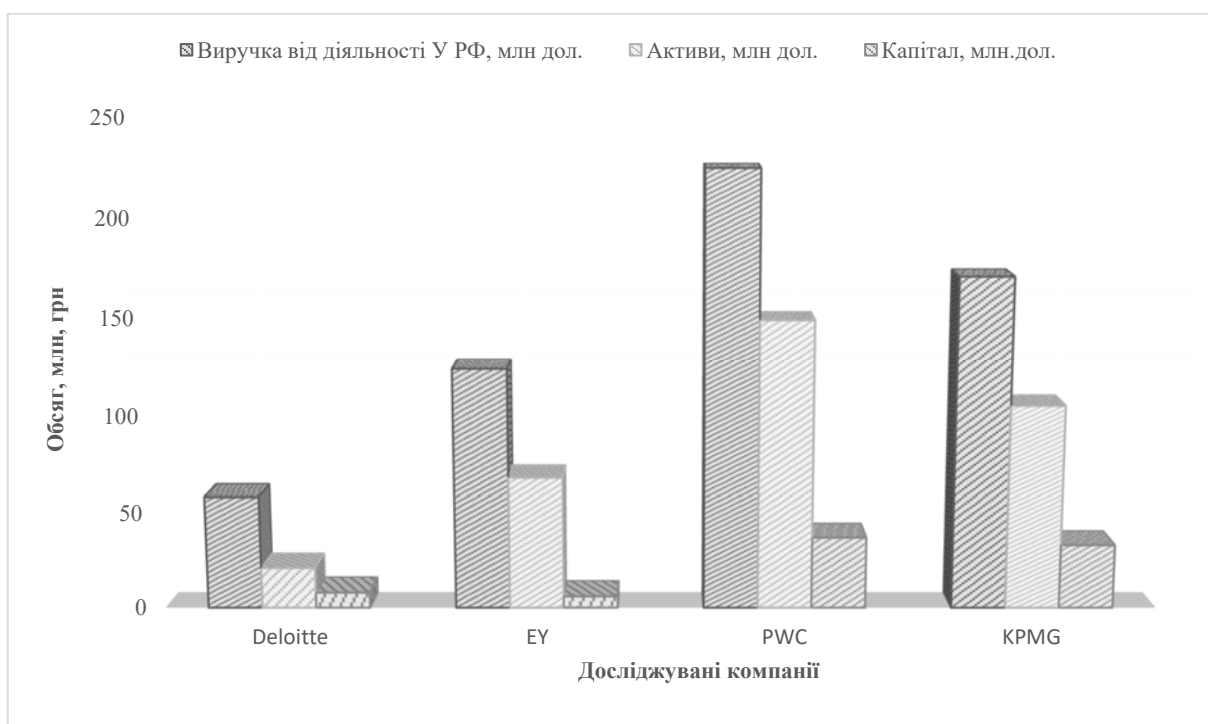


Рис. 1 Ключові показники діяльності компаній «Великої четвірки» у російському економічному середовищі

**Удосконалено авторами за джерелом [19;20;21;23]*

Наведена інфографіка переконливо доводить, що наслідком виходу з російського ринку стала втрата провідними аудиторськими компаніями значної частки своїх доходів, що наочно демонструє привалювання репутації над фінансовими інтересами. Через певні складнощі, пов'язані з відділенням бізнесу від глобальних мереж, вихід з ринку держави-агресора відбувався поступово. Ключові маркери виходу компаній з РФ і РБ представлено у таблиці 1.

Таблиця 1. Ключові маркери виходу компаній «Великої четвірки» з ринків РФ і РБ

Компанія	Дата фактичного виходу з ринків РФ і РБ	Ключові зміни в назвах юридичних осіб	Кількість працівників у офісах РФ і РБ
Deloitte	24 травня 2022 року	Видалено запис про засновника ТОВ "ДЕЛОЙТ АУДИТ". ТОВ "ДРТ АУДИТ" стає новим засновником організації.	3 000
EY	13 липня 2022 року	Повне найменування змінено з ТОВ "ЕРНСТ ЕНД ЯНГ - ОЦІНКА ТА КОНСУЛЬТАЦІЙНІ ПОСЛУГИ" на ТОВ "Б1 - КОНСАЛТ"	4 700
PwC	4 липня 2022 року	Видалено запис про засновника ТОВ "ПРАЙСВОТЕРХАУСКУПЕРС АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ". ТОВ "ТЕХНОЛОГІЇ ДОВЕРІ - АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ" стає новим засновником організації.	3 700
KPMG	8 липня 2022 року	Повне найменування змінено з АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "КПМГ" на АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "КЕПТ".	4 500

**Удосконалено авторами за джерелами [16;19;20;21;23]*

Окрім виходу з ринку РФ, що негативно вплине на її економічне середовище, критично важливим для функціонування економіки України в період війни і післявоєнні часи є те, що компанії «Великої четвірки», як і менші за обсягом аудиторські фірми не вийшли з ринку України, незважаючи на стрімке зростання ризиків, пов'язаних з отриманням збитків від руйнування майна чи скорочення кількості клієнтів. Зокрема, один із офісів компанії PWC в Україні, розташований в Дніпрі, продовжує працювати дотепер, незважаючи на відносну близькість до території ведення бойових дій. А через окупацію значної частини Донецької області, аудиторська компанія EY ліквідувала свою Донецьку філію ще у 2015 році [17].

Щодо практичної підтримки України фахівцями з аудиту, то працівники аудиторської компанії Deloitte, яка в рамках власної ініціативи приєдналася до платформи UNITED 24, виконуватимуть функції з щоквартальної перевірки зведеної звітності Міністерства оборони, Міністерства охорони здоров'я та Міністерства інфраструктури, на яких# покладена відповідальність щодо ефективного розподілу коштів, зібраних в рамках цієї платформи [9].

Отже, ключовою тезою з вищезазначеного є те, що аудит як вид діяльності в Україні не втратив міжнародної підтримки, що доводить факт продовження функціонування ключових міжнародних компаній, які є одними з найбільших носіїв даного виду послуг. При цьому, українські фахівці з аудиту матимуть вільний доступ до зарубіжного досвіду, що є дуже позитивним аспектом для української аудиторської практики та української економіки в цілому.

Проте, ключова роль аудиту полягає у тому, що вже з середини 2022 року одним із пріоритетним вектором діяльності фахівців даного виду діяльності є розробка та аналіз моделей для повоєнного відновлення економіки України. Вочевидь, формування таких моделей не є основним напрямком аудиту як виду діяльності, проте поєднання більшістю аудиторських фірм спектру послуг з

аудиту, консалтингу та юридичних послуг робить аудит невід'ємною частиною будь - якого процесу формування моделі чи концепції відновлення. Тому доречно розглянути дослідження провідних аудиторських компаній щодо повоєнної відбудови України. У одному з глобальних досліджень Deloitte щодо відновлення України, зазначено, що відбудова нашої країни має використовуватися для інвестування в стійкі компанії та інфраструктуру. При цьому, виділяються такі ключові напрями [18]:

- збільшення експорту – матиме позитивний вплив на економіку України і сприятиме формуванню позитивного значення сальдо торговельного балансу. За умови успішної деокупації Південної та Південно-Східної частини України обсяг експорту водним транспортом стрімко зросте через деблокаду морських портів Херсонської, Миколаївської, Донецької, Запорізької області та Криму;

- поглиблення ланцюжків доданої вартості в агробізнесі є дуже важливим компонентом відновлення економіки передусім через те, що Україна за своєю специфікою є аграрною державою і являється найбільшим світовим експортером зерна, пшениці, соняшникової олії, кукурудзи та інших сільськогосподарських культур;

- налагодження виробництва екологічно чистої сталі. Цього можна досягти шляхом інвестування як у вже існуючі технології виробництва чистої сталі так і у нові. Крім цього, одним із пріоритетних напрямків виробництва даного виду сталі є відновлення зруйнованих під час бойових дій заводів, зокрема у Донецькій та Луганській областях;

- сприяння ІТ-стартапам. В Україні цей напрям активно розвивається, зокрема через запровадження спеціального податкового режиму «Дія Сіті».

Відповідно до дослідження Deloitte, повномасштабне вторгнення РФ принесло три ключові негативні наслідки для юридичних осіб, які здійснювали свою діяльність на території України. Так, дані негативні тенденції більше

позначилися на діяльності малих та середніх підприємствах (МСП). Зокрема першим негативним напрямом стало зниження попиту на продукцію підприємств. При цьому 75% із досліджуваних компаній повідомляють про значне зниження попиту, що спричинило необхідність 70% з них шукати нові канали збуту власної продукції.

Другим наслідком стала нестача фінансування, спричинена різким збільшенням попиту на грошові ресурси. В контексті даного твердження доречно розглянути обсяг наданих кредитів фінансово – кредитних установ суб'єктам господарювання станом на останні місяць впродовж останніх 5 років.

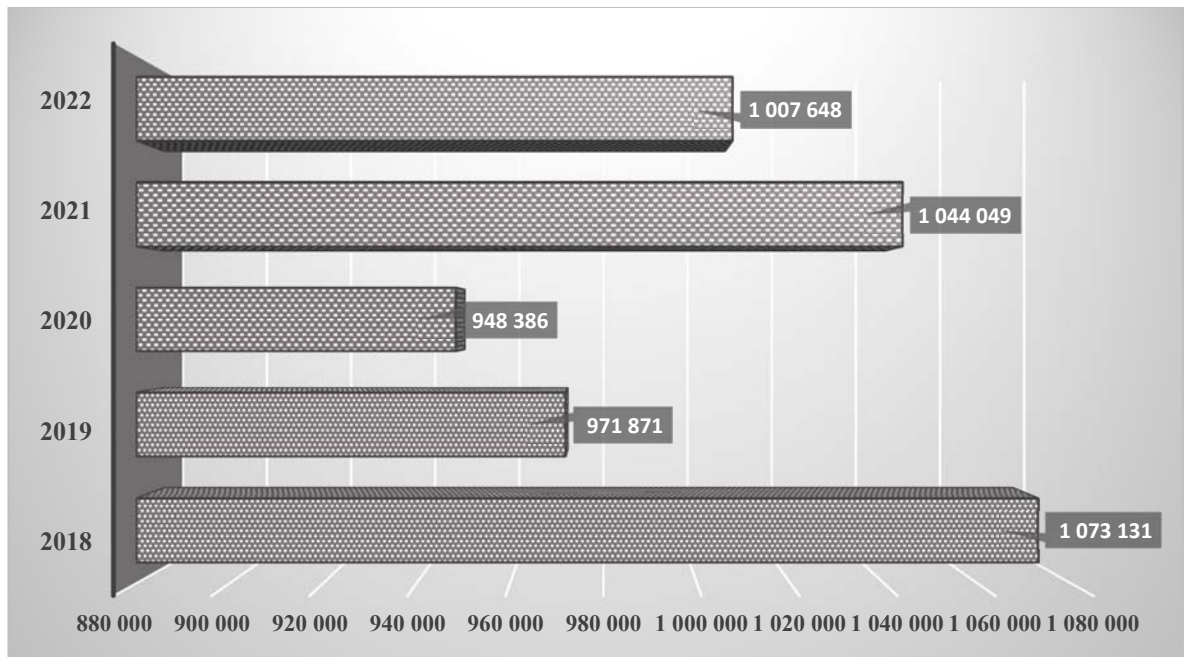


Рис. 2. Динаміка обсягу кредитів, наданих українським суб'єктам господарювання впродовж 2018 – 2022 років

**Удосконалено авторами за джерелом [14]*

Наведена інфографіка демонструє той факт, що незважаючи на стрімке збільшення попиту на грошові кошти, на кінець 2022 року фактичний обсяг наданих кредитів скоротився на 3,49% у порівнянні з 2021 роком.

Третім негативним наслідком, за даними дослідження Deloitte, є логістичні проблеми, з якими стикається 44% підприємств [18]. Це зумовлено в першу чергу блокуванням портів, через пріоритетність перевезення військових та гуманітарних вантажів, а також нестачею пального через російські удари по нафтопереробних підприємствах та сховищах пального.

Крім трьох вищезазначених негативних тенденцій, виділених у своєму дослідженні Deloitte, доречно, на наш погляд, виділити четвертий негативний наслідок, а саме – нанесення значних збитків енергетичній інфраструктурі України внаслідок ракетних обстрілів з боку РФ. Такі дії країни агресора спричинили значні перебої у роботі підприємств усіх розмірів. І якщо великі підприємства мали достатньо фінансових ресурсів для придбання обладнання, яке має змогу забезпечити безперебійність функціонування, підприємства малих і середніх розмірів не завжди мали такі можливості, що спричинило отримання ними значних збитків [2].

В таких складних для більшості суб'єктів господарювання умовах роль аудиту важко недооцінити. Зокрема, аудитори, крім перевірки фінансової звітності можуть надати безліч корисних рекомендацій, що сприятимуть подоланню багатьох кризових явищ на підприємстві.

Експерти аудиторської компанії KPMG у своєму дослідженні щодо повоєнної відбудови України виділяють ключові сектори, які необхідно включити в проєкти з оцінки збитків, перелік яких представлено нижче [7].

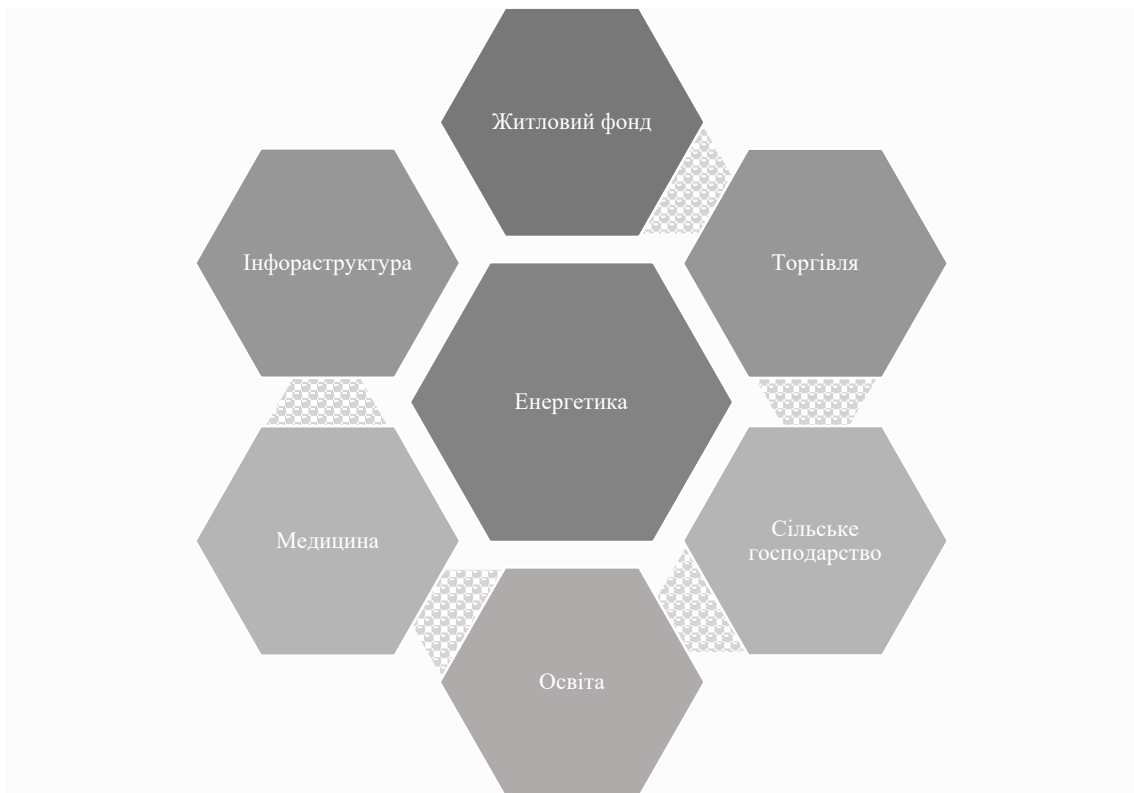


Рис.3 Ключові сектори економіки України, які постраждали від війни

**Удосконалено авторами за джерелом [7]*

У сьогодишніх реаліях неможливо дати точну оцінку збитків будь-якого із вищезазначених секторів економіки України через продовження бойових дій та нанесення ракетних ударів по цивільній інфраструктурі України. Єдиним достовірним судженням у питанні точної оцінки завданих державою-агресором збитків є те, що їх обсяг тільки зростатиме до повного завершення війни. Для запобігання гострої повоєнної кризи, спричиненої в тому числі і масовими руйнуваннями інфраструктури в Україні, вже сьогодні варто розробляти певні стратегії та моделі її подолання. Дану функцію, як зазначалося вище, ініціювали аудиторські компанії в особі їх керуючих партнерів – фахівців з аудиту. Цікавим є підхід експертів KPMG, які пропонують розглянути досвід у повоєнній відбудові інших країн, які масово постраждали від війн у кінці ХХ -

на початку ХХІ століття. Зокрема, розглядається досвід країн, представлених на рисунку 4.

Кювейт	Косово	Сирія
<p>Через вторгнення Іраку Кювейт зазнав значних інфраструктурних та гуманітарних збитків. Але найбільші збитки були нанесені у країні після того, як іракські війська залишили територію Кювейту, підпаливши понад 700 нафтових свердловин по усій країні, що призвело не лише до значного вичерпання половини природних запасів палива країни, а й спричинило екологічну катастрофу у Перській затоці через викид у атмосферу отруйних і канцерогенних речовин.</p>	<p>Збитки від війни в Косово оцінюються у понад 30 млрд євро. Стан економіки країни у перші роки після війни може проілюструвати той факт, що фінансові установи країни надавали короткострокові позики сільськогосподарським підприємствам за стаками, що сягали 18%. При цьому вартість аналогічних позик у країнах-сусідах Сербії та Албанії сягали усього 5% та 7% відповідно.</p>	<p>Громадянська війна у Сирії спричинила суттєву кількість негативних наслідків, серед яких утворення 6,8 млн біженців, які покинули країну. Це в свою чергу, спричинило колосальні витрати на утримання біженців з Сирії для сусідніх країн, таких як Туреччина, Ліван, Йорданія, Ірак та Єгипет. Крім того, цивільна інфраструктура великих міст Сирії зазнала значних руйнувань.</p>

Рис. 4. Ключові тези наслідків військових конфліктів зарубіжних країн у ХХ-ХХІ столітті

**Удосконалено авторами за джерелами [7; 22, с. 16,50]*

Для глибшого розуміння негативних чинників, спричинених війною у вищезазначених країнах, доречно детальніше розглянути досвід відновлення кожної з них.

Кювейт

Кювейт є відносно невеликою країною Близького Сходу, яка має багаті запаси нафтових родовищ. Бойові дії, спричинені вторгненням Іраку, охопили усю країну, спричинивши повну окупацію країни. Наслідки цього вторгнення представлені на інфографіці нижче.

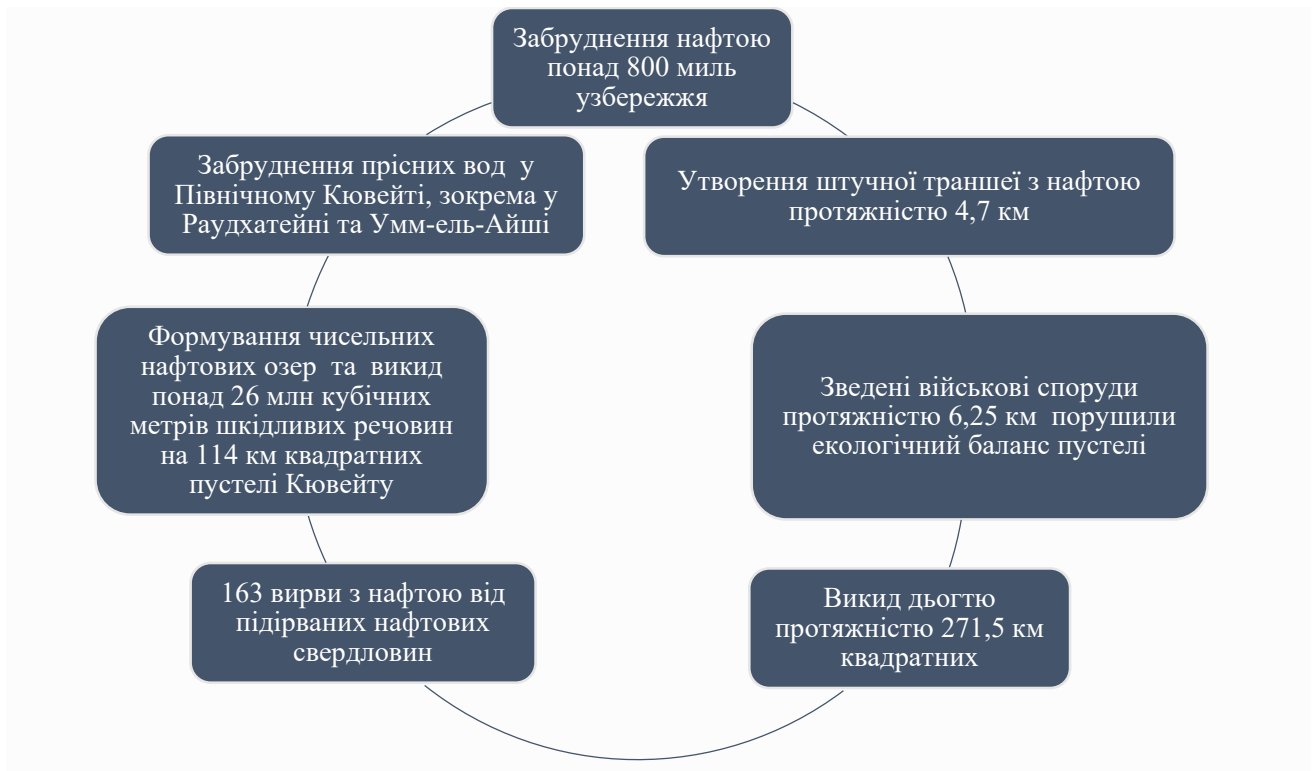


Рис. 5. Ключові наслідки війни в Кувейті

**Удосконалено авторами за джерелами [22, с.50]*

Після війни та іракської окупації перед Кувейтом постало три основних виклики: відновлення нафтової промисловості, відновлення банківського сектору та виплата боргу перед союзниками, які організували і брали участь в звільненні країни. Однак до 1993 року Кувейт зміг не тільки відновити основну промисловість, але й практично повністю відновитися після війни [8].

Косово

Незважаючи на досить коротку тривалість бойових дій, війна в Косово спричинила багато внутрішньо-економічних та демографічних проблем, серед яких наплив біженців, пошкодження логістичних та торгівельних шляхів, відтік

грошових потоків через несприятливі інвестиційні умови, деградація інфраструктури та стрімке збільшення навантаження на економіку.

Перед початком введення миротворчих військ НАТО на територію Косово Європейська комісія звернулася до Міжнародної групи Менеджменту (IMG) для визначення потенційної оцінки збитків, яку може спричинити миротворча операція в Косово. Оцінку було завершено у лютому, в рамках якої було оцінено 14 муніципалітетів, що постраждали від бойових дій. Пріоритетні галузі, за якими здійснювалася оцінка, представлені на рис. 6.

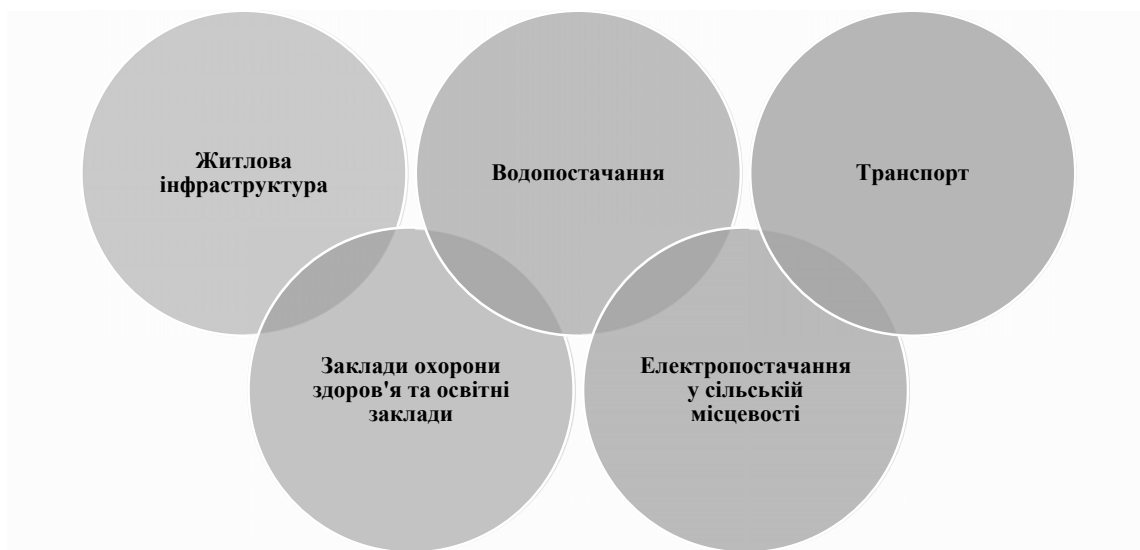


Рис. 6. Пріоритетні галузі оцінки збитків, понесених Косово через бойові дії

**Удосконалено авторами за джерелами [22, с.42]*

Оцінка, яка здійснювалась IMG, проводилася по усій території Косово, і фіксувалася у формі звітів. Після завершення бойових дій і отримання контролю над усією територією країни було проведено оцінку ще 15 муніципалітетів.

Даний тип оцінки, ьшрунтовано, є досить ефективним через практичність та сегментованість, яка дає змогу структурувати понесені країною збитки. Тому даний підхід доречно застосувати в Україні після завершення бойових дій та отримання повного контролю над територією України в її міжнародно -визнаних межах.

Сирія

Громадянська війна у Сирії спричинила суттєві збитки цивільної інфраструктури міст Алеппо, Ідліб, Дара, Хама, Хомс та Латакія. Для надання допомоги постраждалим регіонам Сирії було започатковано Проект з Оцінки збитків (DA), дані якого ґрунтувалися на аналізі та кількісній оцінці збитків вищезазначених міст Сирійською інформаційною та дослідницькою ініціативою (SIRI) Групи Світового банку. Відповідно до звіту KPMG, вибір даних міст для оцінки ґрунтувався на чисельності населення та наступних критеріях [22, с. 35]:

- Ступінь пошкодження інфраструктури;
- Втрати основних ресурсів (харчових, водних ресурсів, електроенергії тощо);
- Значне переміщення людських мас.

Пріоритетні сектори, за якими здійснювалася оцінка збитків, представлені на рисунку 7.

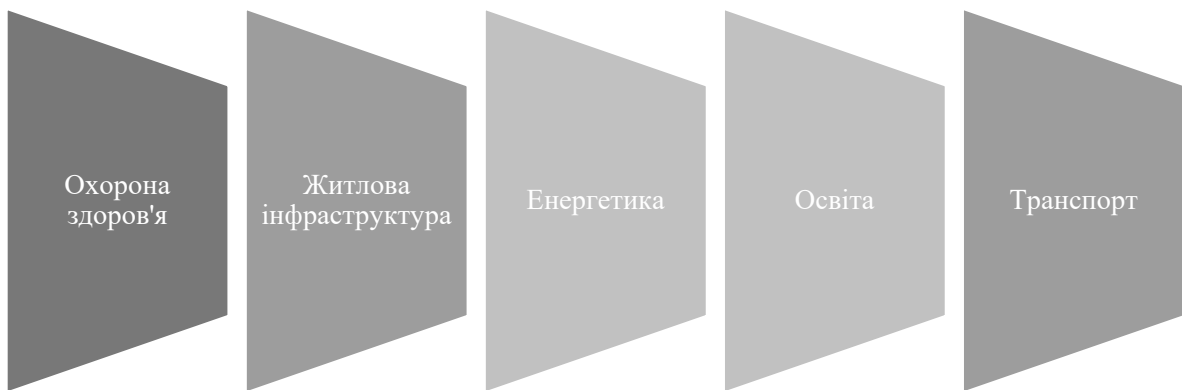


Рис. 7. Сектори економіки Сирії, за якими здійснювалася оцінка збитків фахівцями Світового Банку

**Удосконалено авторами за джерелами [22, с. 36]*

Проаналізувавши інфографіку щодо секторів економіки досліджуваних країн, які постраждали від війни, можна дійти висновку, що дані сектори в

потребують першочергового повоєнного відновлення. Це свідчить про те, що повоєнна відбудова будь-якої країни має спільні риси щодо галузей, які отримують найбільше збитків, незалежно від її економічного благоустрою та географічного розташування.

Отже, досвід інших країн, наданий у дослідженні фахівців аудиторської компанії KPMG, може мати конкретний практичний ефект при формуванні стратегії з повоєнного відновлення України. Проте, доречно також розглянути досвід у повоєнній відбудові країн, які мають більш близьке географічне розташування до України. Таким прикладом можуть слугувати Молдова та Грузія, які, як і Україна, понесли значні збитки через протистояння з РФ. І хоча масштаби бойових дій та часові проміжки цих протистоянь дещо відрізняються, геополітична близькість даних країн дозволить почерпнути Україні цінний досвід з відновлення деяких галузей економіки. Для прикладу, збройне протистояння Грузії у 2008 році завдало значної шкоди економіці країни. Так, якщо у 2003–2005 рр., за даними Standard & Poor's, експорт показував щорічний приріст на 36%, то через конфлікт він знизився до 8%, оскільки економіка Грузії була залежною від РФ (до конфлікту вона продавала Росії до 80% усього свого вина і 70% мінеральної води). З початком конфлікту темпи зростання ВВП Грузії знизилися з 9% до 2%, а у 2009 р. і зовсім почалася рецесія. Підприємства закривалися через військові дії та відсутність замовлень. Промислове виробництво впало з 35% до 6%, а безробіття збільшилося з 13,3% до майже 17%. Проте згодом влада країни реалізувала кілька корисних рекомендацій МВФ і Світового банку – почала боротьбу з корупцією, спростила адміністрування податків і стала реформувати виробництва (виробники підвищили якість, пройшли сертифікацію і вийшли на західні ринки із своєю продукцією, а також, як зазначив грузинський економіст Г. Васадзе, на ринки Китаю і Південно - Східної Азії). На це потрібен був не один рік, але результати виявилися позитивними [3, с. 82 - 83].

Наведене вище доводить твердження про те, що при побудові моделей та рекомендацій щодо відновлення економічного середовища України фахівці з аудиту при наданні будь яких рекомендацій щодо повоєнного відновлення України мають враховувати досвід більшості країн, економічне або геополітичне становище яких має спільні риси з українським. При цьому, на наш погляд, повне покладання на досвід цих країн є неприйнятним через ряд економічних, промислових, соціальних та геополітичних особливостей України.

Отже, місія аудиту у післявоєнній відбудові України зводиться до наступних ключових функцій:

- Оціночна
- Аналітична
- Прогнозуюча
- Кошторисна
- Адаптаційна
- Рекомендаційна.

Коротка характеристика кожної з вищенаведених функцій представлена в таблиці 2.

Таблиця 2. Ключові функції аудиту у повоєнному відновленні України

Функція	Змістовне наповнення функції
Оціночна	Ідентифікація та оцінка завданих збитків підприємствам різних галузей України, їх систематизація та класифікація. Оцінка стосуватиметься як пошкоджених чи знищених активів, інших матеріальних цінностей, так і документації.
Аналітична	Кількісний розрахунок обсягів збитків завданих юридичним особам України через бойові дії.
Прогнозуюча	Розробка прогнозів щодо подальшого функціонування суб'єктів господарювання у повоєнному економічному середовищі України.

Кошторисна	Формування кошторисів завданих збитків українським суб'єктам господарювання, калькулювання необхідної кількості грошових потоків на їх ліквідацію у майбутньому.
Адаптивна	Формування нових стратегій з проведення аудиту підприємств, які понесли збитки у зв'язку з війною в Україні.
Рекомендаційна	Внесення нових законів та нормативно правових актів у сфері аудиту та обліку на розгляд Уряду України для удосконалення вимог щодо аудиту підприємств які, отримали значні збитки через війну в Україні.

**Розроблено авторами*

Даний перелік функцій є не вичерпним, проте слід зазначити, що тісна співпраця фахівців з аудиту з фахівцями інших галузей дозволить отримати більший економічний ефект для повоєнного відновлення України.

Висновки і пропозиції. Збройна агресія РФ мала значні негативні наслідки для економічного середовища України. Обсяги збитків, спричинених війною в Україні, за оцінками Світового банку, зростають. Проте дуже важливим є те, що міжнародні фахівці з аудиту, представлені великою кількістю міжнародних аудиторських компаній на території України та РФ публічно засудили такі дії держави – агресора і ініціювали вихід своїх компаній з російського бізнес-середовища, при цьому продовжуючи свою діяльність на території України. Таким чином, українська економіка, незважаючи на значні збитки, спричинені нанесенням ракетних ударів по цивільній інфраструктурі України та веденням бойових дій на її території, не втратила підтримки міжнародних фахівців з аудиту, що є дуже важливим для її функціонування.

Варто зазначити, що ключова роль аудиту полягає у тому, що вже з середини 2022 року одним із пріоритетним вектором діяльності фахівців даного виду діяльності є розробка та аналіз моделей для повоєнного відновлення економіки України. В дослідженні було розглянуто форсайт особливостей

повоєнного відновлення аудиту, який здійснено фахівцями аудиторських компаній Deloitte та KPMG. У дослідженні Deloitte виділяється чотири основні напрями повоєнного відновлення України, зокрема збільшення експорту, поглиблення ланцюжків доданої вартості в агробізнесі, налагодження виробництва екологічно чистої сталі та сприяння ІТ-стартапам. Експерти аудиторської компанії KPMG у своєму дослідженні щодо повоєнної відбудови України виділяють ключові сектори, які необхідно включити в проєкти з оцінки збитків [7]. Це, серед іншого, житловий фонд, торгівля, сільське господарство, освіта, медицина, інфраструктура. Крім того, фахівці KPMG пропонують розглянути досвід повоєнної відбудови країн, які постраждали від війни, а саме Кувейту, Сирії та Косово. Крім того, обгрунтовано, необхідно розглядати досвід країн, географічне положення і менталітет яких є близьким до України. Це, до прикладу, Молдова та Грузія.

Таким чином, місія аудиту є однією з найважливіших ролей у повоєнному відновленні України, яка узагальнюється через такі функції: оціночна, аналітична, прогнозуюча, кошторисна, адаптивна та рекомендаційна. Ці функції є базисною основою аудиту щодо відновлення національної економіки.

Література

1. Гаспарян С. «...Аудит як професія наразі дуже важливий і стане ще більш критичним після нашої перемоги...». *Практика МСФЗ*. 2022. № 5. URL: <https://ibuhgalter.net/material/1318/26245> (дата звернення: 06.06.2023).
2. Життя у темряві: як бізнес виживає у часи постійних відключень світла та інтернету. *Новини України - останні новини України сьогодні - УНІАН*. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/zhittya-u-temryavi-yak-biznes-vizhivaye-u-chasi-postiynih-vidklyuchen-svitla-ta-internetu-12045351.html> (дата звернення: 06.06.2023).

3. Іванов С. В. Економічне відновлення і розвиток країн після збройних конфліктів та воєн: невтрачені можливості для України. *Економіка України*. 2019. № 1 (686), січ. С. 75–89.

4. Касаткін С. «Фахівцям служб внутрішнього аудиту важливо зрозуміти, як змінилися очікування ключових стейкхолдерів..., щоб довести, що внутрішній аудит не просто центр витрат, а функція, що підвищує стійкість і ефективність бізнесу під час кризи». *Практика МСФЗ*. 2022. № 7. URL: <https://ibuhgalter.net/material/1356/26629>.

5. Оновлена оцінка потреб України на відновлення та відбудову. *World Bank*. URL: <https://www.worldbank.org/uk/news/press-release/2023/03/23/updated-ukraine-recovery-and-reconstruction-needs-assessment> (дата звернення: 06.06.2023).

6. Підоричева І. Ключові завдання повоєнного відновлення України. *Дзеркало тижня | Mirror Weekly*. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/kljuchovi-zavdannja-povojennoho-vidnovlennja-ukrajini.html> (дата звернення: 06.06.2023).

7. Повоєнна відбудова: дослідження досвіду та поточного стану. *KPMG*. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2022/12/post-war-reconstruction-of-economy-case-studies.html> (дата звернення: 06.06.2023).

8. Подгорська К. Післявоєнна економічна розбудова Кувейту. URL: <https://dc.org.ua/news/pislavoenna-ekonomicna-rozbudova-kuvejtju> (дата звернення: 06.06.2023).

9. Президент України Володимир Зеленський про United24 – глобальну ініціативу, яка об'єднає людей з усього світу довкола бажання допомогти Україні – Вінницька районна державна адміністрація. *Офіційний вебсайт – Вінницька районна державна адміністрація*. URL: <https://www.vinrda.gov.ua/news/top-novyny/prezydent-ukrainy-volodymyr-zelenskyi-pro-united24-hlobalnu-initsiatyvu-iaka-obiednaie-liudei-z-usoho-svitu-dovkola-bazhannia-dopomohy-ukraini> (дата звернення: 06.06.2023).

10. Рашкован В., Бойцун А., Боярчук Д. Експертна дискусія «Роль державних підприємств у повоєнному відновленні». *Головна - CASE Україна*.

URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2022/11/29_Tezy_Derzhpidpryyemstva-red.pdf (дата звернення: 06.06.2023).

11. Редько О. Ю. Повоєнний аудит: перспективи та виклики. URL: <https://abv.org.ua/news/audit-after-war-news> (дата звернення: 06.06.2023).

12. Романюк М., Гуцаленко Л., Кузик Н. Аудиторська діяльність в умовах воєнного стану – у полі зору гостьової лекції для майбутніх фахівців з обліку і оподаткування. *Національний університет біоресурсів і природокористування України*. URL: <https://nubip.edu.ua/node/109134> (дата звернення: 06.06.2023).

13. Салліван А., Ржеутська Л. Як війна вплинула на економіку України – DW – 12.09.2022. *dw.com*. URL: <https://www.dw.com/uk/ak-vijna-vplinula-na-ekonomiku-ukraini/a-63093916> (дата звернення: 06.06.2023).

14. Статистика фінансового сектору. *Національний банк України*. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/sector-financial> (дата звернення: 06.06.2023).

15. Сушко Д. Головні зміни запропоновані Урядом для аудиторів під час війни та у післявоєнний час. *Блоги про бізнес, політику, юридичну систему | LIGA.net - LIGA*. URL: <https://blog.liga.net/user/dsushko/article/44740> (дата звернення: 06.06.2023).

16. Татенко М. Ю., Назарова К. О. Функціонування провідних аудиторських компаній в умовах війни та їх вплив на післявоєнне відновлення України. *Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу: II Міжнар. науково-практ. інтернет-конф. студентів, аспірантів та молодих вчен. пам'яті видат. укр. вченого-економ. Сергія Ілл. Юрія, м. Кам'янець-Подільський, 1 лют. 2023 р. Кам'янець-Подільський, 2023. С. 115–118*. URL: <https://tinyurl.com/yc6jskey> (дата звернення: 06.06.2023).

17. Філія товариства з обмеженою відповідальністю "ЕРНСТ ЕНД ЯНГ" В м. Донецьк код ЄДРПОУ 34355791 – опендатабот. *Опендатабот*. URL: <https://opendatabot.ua/c/34355791> (дата звернення: 06.06.2023).

18. Як після війни Україна має відновлювати економіку та бізнес. Велике дослідження. «Делойт» в Україні. URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/deloitte-press/2022/how-should-ukraine-rebuild-its-economy-and-business-after-the-war.html> (дата звернення: 06.06.2023).
19. Deloitte. *#LeaveRussia: The List of Companies that Stopped or Still Working in Russia*. URL: <https://leave-russia.org/uk/deloitte> (date of access: 06.06.2023).
20. EY. *#LeaveRussia: The List of Companies that Stopped or Still Working in Russia*. URL: <https://leave-russia.org/uk/ey> (date of access: 06.06.2023).
21. KPMG. *#LeaveRussia: The List of Companies that Stopped or Still Working in Russia*. URL: <https://leave-russia.org/uk/kpmg> (date of access: 06.06.2023).
22. Post-war Reconstruction of Economy: Case Studies. KPMG in Ukraine. 70 p. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2023/01/post-war-reconstruction-of-economy-en.pdf> (date of access: 06.06.2023).
23. PwC. *#LeaveRussia: The List of Companies that Stopped or Still Working in Russia*. URL: <https://leave-russia.org/uk/pwc> (date of access: 06.06.2023).

References

1. Hasparian, S. (2022) “Auditing as a profession is very important now and will become even more critical after our victory”, *Praktyka MSFZ*, [Online], vol . 5, available at: <https://ibuhgalter.net/material/1318/26245> (Accessed 06 June 2023).
2. UNIAN (2023) “Life in the dark: how businesses survive in times of constant power and internet outages”, available at: <https://www.unian.ua/economics/finance/zhittya-u-temryavi-yak-biznes-vizhivaye-u-chasi-postiynih-vidklyuchen-svitla-ta-internetu-12045351.html> (Accessed 06 June 2023).

3. Ivanov, S. V. (2019) “Economic recovery and development of countries after armed conflicts and wars: missed opportunities for Ukraine”, *Ekonomika Ukrainy*. vol .1 (686), pp.75–89.

4. Kasatkin, S. (2022) “It is important for internal audit professionals to understand how the expectations of key stakeholders have changed... to prove that internal audit is not just a cost center, but a function that increases business resilience and efficiency in times of crisis”, *Praktyka MSFZ*, [Online], vol . 7, available at: <https://ibuhgalter.net/material/1356/26629>.

5. World Bank (2023), “Updated assessment of Ukraine's recovery and reconstruction needs”, available at: <https://www.worldbank.org/uk/news/press-release/2023/03/23/updated-ukraine-recovery-and-reconstruction-needs-assessment> (Accessed 06 June 2023).

6. Pidorycheva, I. (2022), “Key tasks of post-war reconstruction of Ukraine”, *Dzerka-lo tyzhnia*, [Online], available at: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/kljuchovi-zavdannja-povojennoho-vidnovlennja-ukrajini.html> (Accessed 06 June 2023).

7. The official site of KPMG in Ukraine (2022), “Post-war reconstruction: a study of experience and current state”, available at: <https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2022/12/post-war-reconstruction-of-economy-case-studies.html> (Accessed 06 June 2023).

8. Podhors'ka, K. (2022), “Postwar Economic Development of Kuwait”, *Tsentr Dnistrians'koho*, [Online], available at: <https://dc.org.ua/news/pislavoenna-ekonomichna-rozbudova-kuvejtu> (Accessed 06 June 2023).

9. The official site of Vinnytsia Regional State Administration (2022), “President of Ukraine Volodymyr Zelenskyy about United24 - a global initiative that will unite people from all over the world around the desire to help Ukraine”, available at: <https://www.vinrda.gov.ua/news/top-novyny/prezydent-ukrainy-volodymyr-zelenskyi-pro-united24-hlobalnu-initsiatyvu-iaka-obiednaie-liudei-z-usoho-svitu-dovkola-bazhannia-dopomohty-ukraini> (Accessed 06 June 2023).

10. Rashkovan, V., Bojtsun, A. and Boiarchuk, D. (2022), “The role of state-owned enterprises in post-war recovery”, *Expert discussion CASE Ukraina*, available at: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2022/11/29_Tezy_Derzhpidpryyemstva-red.pdf (Accessed 06 June 2023).

11. Redko, O. Y. (2022) “Post-war audit: prospects and challenges”, *Profesijna orhanizatsiya audytoriv, bukhhalteriv ta vykladachiv OKD*, [Online], available at: <https://abv.org.ua/news/audit-after-war-news> (Accessed 06 June 2023).

12. Romaniuk, M., Hutsalenko, L. and Kuzyk, N. (2022), “Audit activities under martial law - in the focus of a guest lecture for future accounting and taxation specialists”, *Natsional'nyj universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy*, [Online], available at: <https://nubip.edu.ua/node/109134> (Accessed 06 June 2023).

13. Sallivan, A. and Rzhetska, L. (2022), “How the war affected Ukraine's economy”, *DW*, [Online], available at: <https://www.dw.com/uk/ak-vijna-vplinula-na-ekonomiku-ukraini/a-63093916> (Accessed 06 June 2023).

14. The official site of National Bank of Ukraine (2023), “Financial sector statistics”, available at: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/sector-financial> (Accessed 06 June 2023).

15. Sushko, D. (2022), “The main changes proposed by the Government for auditors during the war and in the post-war period”, *Liga: blohy pro biznes, polityku, iurydychnu systemu*, [Online], available at: <https://blog.liga.net/user/dsushko/article/44740> (Accessed 06 June 2023).

16. Tatenko, M. Y. and Nazarova, K. O. (2023), “Functioning of the leading audit companies in the during the war and their impact on post-war recovery Ukraine”, *Rozvytok finansiv, audytu, bukhhalters'koho obliku ta opodatkovannia: realii chasu, II Mizhnar. naukovo-prakt. internet-konf. studentiv, aspirantiv ta molodykh vchen. pam'iaty vydat. ukr. vchenoho-ekonom. Serhiia Ill. Yuriiia* [Development of finance, audit, accounting and taxation: realities of the times, II International scientific and practical Internet conference of students, graduate students and young scientists in memory of the outstanding Ukrainian scientist-economist

Serhiy Ilyich Yuri], Educational and Rehabilitation Institution Of Higher Education “Kamianets-Podilskyi State Institute”, Kamianets-Podilskyi, Ukraine, 1 February 2023, pp. 115–118, available at: <https://tinyurl.com/yc6jskey> (Accessed 06 June 2023).

17. Opendatabot (2023), “Branch of Ernst & Young in Donetsk”, available at: <https://opendatabot.ua/c/34355791> (Accessed 06 June 2023).

18. The official site of Deloitte in Ukraine (2022), “How Ukraine should rebuild its economy and business after the war. A big research”, available at: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/deloitte-press/2022/how-should-ukraine-rebuild-its-economy-and-business-after-the-war.html> (Accessed 06 June 2023).

19. The list of companies that stopped or still working in Russia (2023), “Deloitte leave Russia”, available at: <https://leave-russia.org/uk/deloitte> (Accessed 06 June 2023).

20. The list of companies that stopped or still working in Russia (2023), “EY leave Russia”, available at: <https://leave-russia.org/uk/ey> (Accessed 06 June 2023).

21. The list of companies that stopped or still working in Russia (2023), “KPMG leave Russia”, available at: <https://leave-russia.org/uk/kpmg> (Accessed 06 June 2023).

22. Romanovych, D., Neplyakh O., Makarenko O., (2023), “Post-war Reconstruction of Economy: Case Studies”, *KPMG in Ukraine* [Online], available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2023/01/post-war-reconstruction-of-economy-en.pdf> (Accessed 06 June 2023).

23. The list of companies that stopped or still working in Russia (2023), “PWC leave Russia”, available at: <https://leave-russia.org/uk/pwc> (Accessed 06 June 2023).

Стаття надійшла до редакції 13.06.2023 р.