

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

УДК 657.4:355.1

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.12800241>

Типологія обліково-аудиторської оцінки втрат суб'єктів господарювання від війни

Андрєєв Андрій Олександрович

аспірант ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ,
<https://orcid.org/0009-0006-0248-7598>

Губанов Вадим Євгенович

незалежний дослідник, м. Київ, <https://orcid.org/0009-0002-4418-1475>

Великий Євгеній Олександрович

незалежний дослідник, м. Київ, <https://orcid.org/0009-0002-3684-0856>

Плахотній Дмитро Олегович

незалежний дослідник, м. Київ, <https://orcid.org/0009-0000-1627-0310>

Прийнято: 19.06.2024 | Опубліковано: 29.06.2024

***Анотація.** Обліково-аудиторська оцінка втрат від війни є актуальним питанням для усіх без виключення господарюючих суб'єктів – як для тих, хто частково втратив свій бізнес, так і для тих, хто взагалі залишився ні з чим.*

Метою даного дослідження є – вивчити та систематизувати типи обліково-аудиторської оцінки втрат суб'єктів господарювання від війни. Виокремити актуальні напрями та визначити причинно-наслідковий зв'язок щодо використання кожного із видів аудиту прийнятних для оцінки втрат від війни.



У процесі дослідження нами були використані наступні методи: синтез та аналіз задля вивчення особливостей використання видів оцінки та аналізу витрат від війни суб'єктами господарювання; абстрактно-логічний підхід, задля синтезу основних підходів та використання видів аудиту; системно-логічний, особливості якого є корисними при дослідженні підходів для вивчення типології аудиту; причино-наслідковий, що дозволяє вивчити специфічні умови та особливості використання кожного з типів аудиту. Окрім цього, дослідження базувалось і на використанні системного й графічного методів для встановлення структуризації вихідних положень та висновків, отриманих у результаті дослідження, а також методу узагальнення, що дозволив сформулювати отримані в дослідженні результати щодо доцільності використання окремих видів аудиту в залежності від виду господарської діяльності.

Результати дослідження представлені у вигляді систематизації основних видів аудиту виходячи із напрямів використання, об'єкту оцінки та цілей його проведення. Виокремлено ключові види аудиту та визначено основні кроки щодо його виконання задля об'єктивного відображення втрат від війни. Зокрема, особливу увагу авторами статті приділено підходам щодо аудиторської оцінки в розрізі втрат активів підприємства від війни. Запропоновано окремо виділяти підходи до оцінки шкоди завданої земельним ресурсам, майну господарюючих суб'єктів та окремо, на їх погляд, варто аналізувати втрати завдані людському капіталу.

Визначено, що в сучасних реаліях особливу увагу науковцями приділено доцільності аудиту щодо визначення втрат людського капіталу через вплив інтелектуального капіталу через збройну агресію (міграція та переміщення).

Авторами статті окреслено подальші напрями дослідження та доповнення видів аудиторської оцінки, її виконавців та користувачів результатів враховуючи специфіку втрат від війни та із потенціалу використання діджиталізації окремих процесів.



Ключові слова: аудит, збитки, втрати, російсько-українська війна, обліково-аудиторська оцінка.

Typology of Accounting and Audit Assessment of Losses of Business Entities from War

Andrieiev Andrii

postgraduate SESE «The Academy of Financial Management», Kyiv,
<https://orcid.org/0009-0006-0248-7598>

Gubanov Vadym

independent researcher, Kyiv, <https://orcid.org/0009-0002-4418-1475>

Velykyi Yevhenii

independent researcher, Kyiv, <https://orcid.org/0009-0002-3684-0856>

Plakhotnii Dmytro

independent researcher, Kyiv, <https://orcid.org/0009-0000-1627-0310>

Abstract. *Accounting and auditing assessment of losses from war is an urgent issue for all business entities without exception - both for those who have partially lost their business and for those who have lost nothing at all.*

The purpose of this study is to study and systematise the types of accounting and audit assessment of business entities' losses from the war. To identify relevant areas and determine the cause-and-effect relationship between the use of each type of audit acceptable for assessing losses from war.

In the course of the research, we used the following methods: synthesis and analysis to study the specifics of the use of types of assessment and analysis of war-related costs by business entities; abstract and logical approach to synthesise the main approaches and use of audit types; systemic and logical approach, the features



of which are useful in studying approaches to studying the typology of audit; causal approach, which allows us to study the specific conditions and features of the use of each type of audit. In addition, the study was based on the use of systematic and graphical methods to structure the initial provisions and conclusions obtained in the study, as well as the method of generalisation, which allowed to formulate the results obtained in the study on the feasibility of using certain types of audit depending on the type of economic activity.

The results of the study are presented in the form of a systematisation of the main types of audit based on the areas of use, the object of assessment and the purposes of its conduct. The key types of audit are highlighted and the main steps for its implementation are identified in order to objectively reflect the losses from the war. In particular, the authors of the article pay special attention to the approaches to audit valuation in the context of losses of enterprise assets from war. The authors propose to distinguish approaches to assessing damage to land resources and property of business entities and, in their opinion, to analyse losses to human capital separately.

It is determined that in modern realities, scholars pay special attention to the expediency of auditing to determine the loss of human capital due to the outflow of intellectual capital due to armed aggression (migration and displacement).

The authors of the article outline further areas of research and supplementation of the types of audit assessment, its performers and users of the results, taking into account the specifics of losses from war and the potential of using digitalisation of certain processes.

Keywords: *audit, losses, losses, Russian-Ukrainian war, accounting and audit assessment.*

Постановка проблеми. Формування цілісного базису щодо висунення претензій агресору у період відновлення значною мірою залежить від того, як якісно та оперативно буде здійснена обліково-аудиторська оцінка збитків завданих воєнними діями суб'єктам господарювання. Зокрема, актуальним та



відкритим залишається питання виокремлення підходів щодо оцінки різних активів підприємства, що визначається їх специфікою.

Враховуючи те, що і на макро- і на мікрорівнях постійно відбувається полеміка в частині визначення напрямів аналізу та аудиту, методичних підходів та засад, вивчення та типологізація обліково-аудиторської оцінки втрат є актуальним та своєчасним.

Хоча ситуація в Україні залишається складною, а спрогнозувати перспективи роботи окремих суб'єктів господарювання хоча б на найближчу перспективу залишається складним, Міжнародні стандарти аудиту все одно є обов'язковими до використання, а особи, що проводять аудит (аудитори) повинні їх дотримуватись. Особливу увагу заслуговує сфера оцінки аудиторських ризиків, що обумовлено невизначеністю умов функціонування підприємств. Завданням аудиторської оцінки ризиків є відображення змін як в операційній діяльності, так і в діловому середовищі. Тобто ті порушення, що можуть вплинути на спроможність здійснювати подальшу безперервну діяльність.

Враховуючи те, що земля та її надра, водні та інші природні ресурси, а також атмосферне повітря, що знаходяться в межах території нашої країни та всі природні ресурси її континентального шельфу – це об'єкти права власності України та її народу. Тому оцінка втрат від війни тут також має бути здійснена на належному рівні та відповідним чином зафіксована з метою подальшого стягнення збитків із країни-агресора.

Окрім того виникає необхідність додаткового розкриття певної інформації щодо впливу війни на зміну прогнозів та планів стратегічної діяльності господарюючих суб'єктів або й зміни бізнес-моделі діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Війна негативно позначилась не лише на економічній ефективності роботи господарюючих суб'єктів, але й на потенціалі людського капіталу. Зважаючи на те, що якісний менеджмент людського капіталу при поглибленні кризових явищ дає змогу багатьом підприємствам «вижити», доцільно здійснювати й аудит персоналу. Так як без



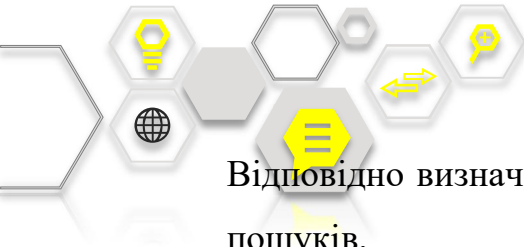
незалежної експертизи та детального аналізу людського капіталу неефективно проводити оцінку втрат завданих війною. Дослідженнями питання застосування аудиту персоналу свої наукові праці присвятили такі вітчизняні вчені, як: Л. В. Гуцаленко та С. О. Марченко, Г. В. Гаман, І. В. Мустеца, А. П. Рачинський та ін. [1–4].

В колі зору науковців досі актуальним залишається питання визначення «надзвичайних подій» та «надзвичайних витрат». Зокрема, залишається полеміка щодо ототожнення надзвичайних подій терміном «форс-мажор», що зокрема відображено у праці Р. Грачової [5] та М. Руденко [6]. Щодо фіксації пошкоджень майна та подальшого зібрання доказів, вивченням даного питання займались К. Хуторна [7], а щодо обліку таких витрат – З. Задорожний [8] та Н. Богатко [9].

В умовах настання кризових явищ зумовлених воєнними діями, суб'єктам господарювання важливо чітко розуміти алгоритм дій щодо фіксації таких збитків. Вивченням питання пов'язаного із діями підприємства під час воєнного стану займався Л. Довгопол [10], а питання страхування бізнесу під час війни було висвітлено у публікації О. Марценюк та О. Рудої [11]. Щодо оплати праці працівникам (а заробітна плата є одним із мотиваційних факторів стримування відтоку людського капіталу) у своїх працях описували Г. Пилипенко [12] та В. Рихліцький [13].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на широкий спектр порушених науковцями проблем, залишається відкритим питання типологізації аудиторської оцінки втрат суб'єктів господарювання від війни. Увиразнюється потреба в розробці класифікації підходів до оцінки різних активів господарюючих суб'єктів, які визначаються їх специфікою з урахуванням впливу воєнного стану.

Ускладнює обліково-аудиторську оцінку втрат завданих російсько-українською війною, відсутність на законодавчому рівні єдиного трактування економічної категорії «надзвичайна подія» та «надзвичайні витрати».



Відповідно визначений теоретичний контекст потребує подальших наукових пошуків.

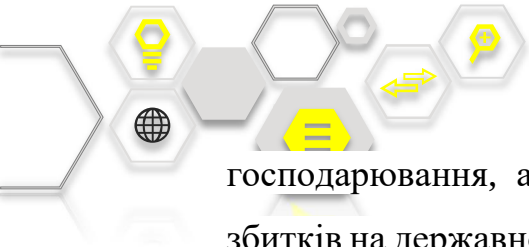
Формулювання цілей статті (постановка завдання).

Відповідно до сформульованої мети дослідження, сформовано наступну експозицію завдань:

- дослідити різні підходи до оцінки втрат від війни, які застосовуються суб'єктами господарювання;
- типологізувати підходи до оцінки втрат від російсько-української війни для подальшого застосування в практиці;
- визначити, які види аудиту є найбільш ефективними для оцінки втрат від війни, і дослідити причинно-наслідкові зв'язки між використанням цих видів аудиту та отриманими результатами;
- сформулювати рекомендації для суб'єктів господарювання щодо вибору та застосування найбільш відповідних видів обліково-аудиторської оцінки втрат, враховуючи специфіку їхньої діяльності та види активів;
- акцентувати дослідження на підходах до оцінки втрат людського капіталу через війну, зокрема відтоку інтелектуального капіталу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективний розвиток у повоєнний період та стабільне економічне зростання переважної більшості підприємств України наразі суттєво залежить від ефективності аудиту, оцінки та потребує вдосконалення у зв'язку із цим форм і методів ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, у системі фінансового та управлінського обліку суб'єктів господарювання важливе місце посідає облік надзвичайних доходів і витрат. Так як саме дані категорії мають відображати втрати від воєнних дій. Наразі ці категорії є досить новими для української практики і тому є недосконало розробленими.

Розробка напрямів та методичного інструментарію задля ефективної та комплексної оцінки втрат завданих російською агресією українським підприємцям, зокрема гостро стоїть питання щодо оцінки шкоди завданої малому та середньому бізнесу, у фокусі не лише самих суб'єктів



господарювання, але держави зокрема. Активно вивчають питання оцінки збитків на державному рівні із залученням Рахункової палати. Так як саме дана структура приймає участь у розробці стратегії відновлення України у повоєнний період.

Залучення Рахункової палати до комплексного плану відбудови країни буде корисним як на внутрішньому, так і на зовнішньому рівнях за такими напрямками (рис. 1) [14]:

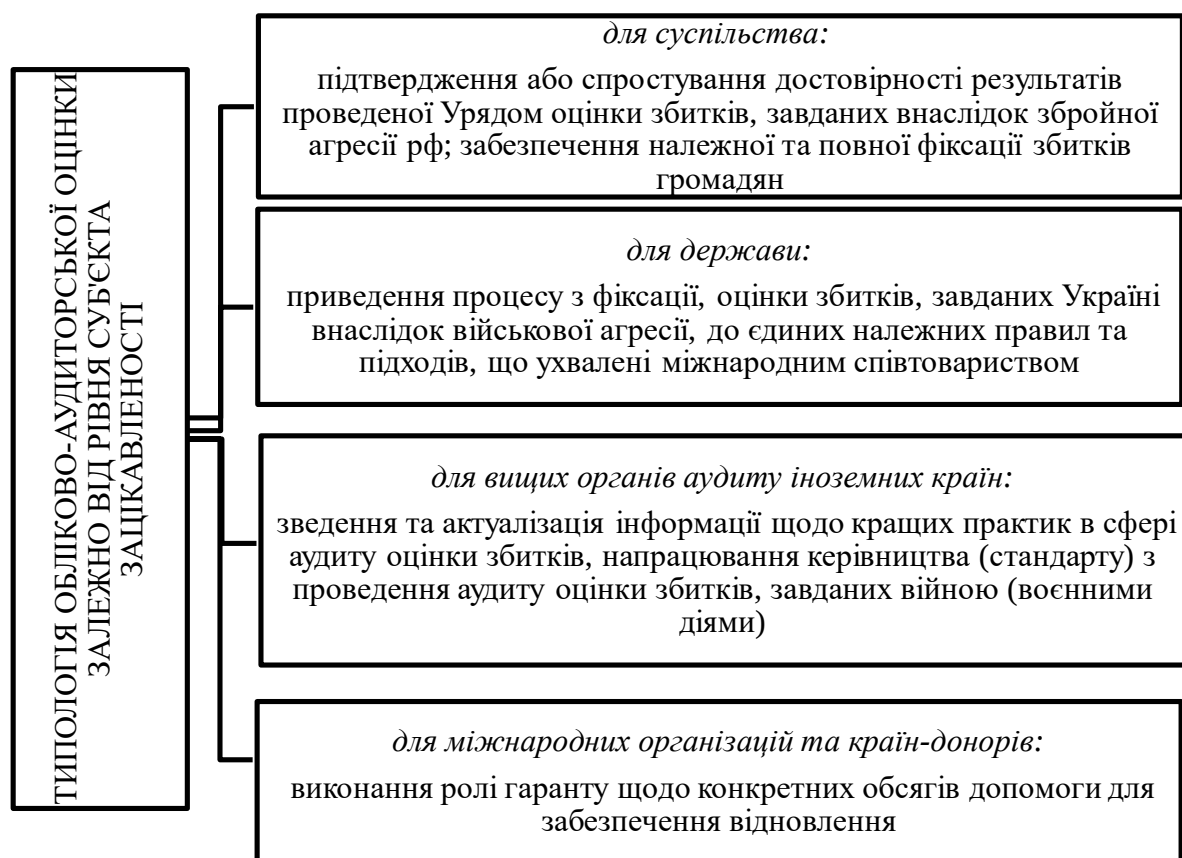


Рис. 1. Типологія обліково-аудиторської оцінки залежно від рівня суб'єкта зацікавленості

Джерело: Узагальнено авторами за джерелом [14]

Наразі для більшості підприємств, що зазнали збитків від російської агресії аудит, що проводиться для міжнародних організацій та країн-донорів є одним із найбільш актуальних. Так як у воєнний час більшість із них потребує коштів на відновлення (у разі повного знищення) або підтримку – за умов

релокації бізнесу (результати опитування щодо релокації бізнесу в 2023 році подано на рис. 2).

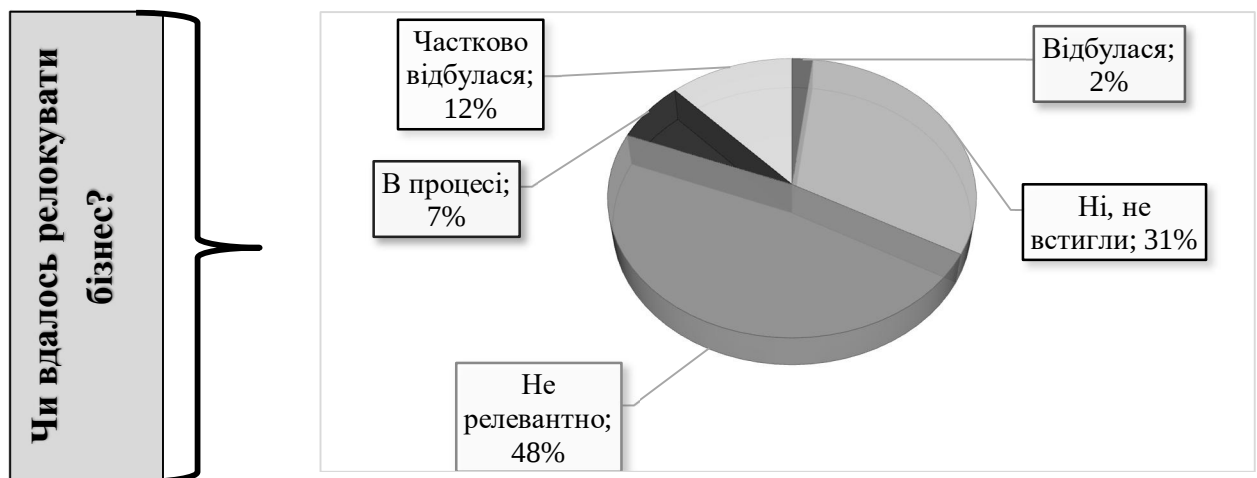


Рис. 2. Результати досліджень щодо релокації бізнесу із окупованих територій станом на 2023 рік

Джерело: візуалізовано авторами за [15]

Окрім того здійснити типологізацію аудиту можна і виходячи із суб'єктного підходу: на рис. 3 структуровано та наведено пояснення щодо кожного з даних типів:

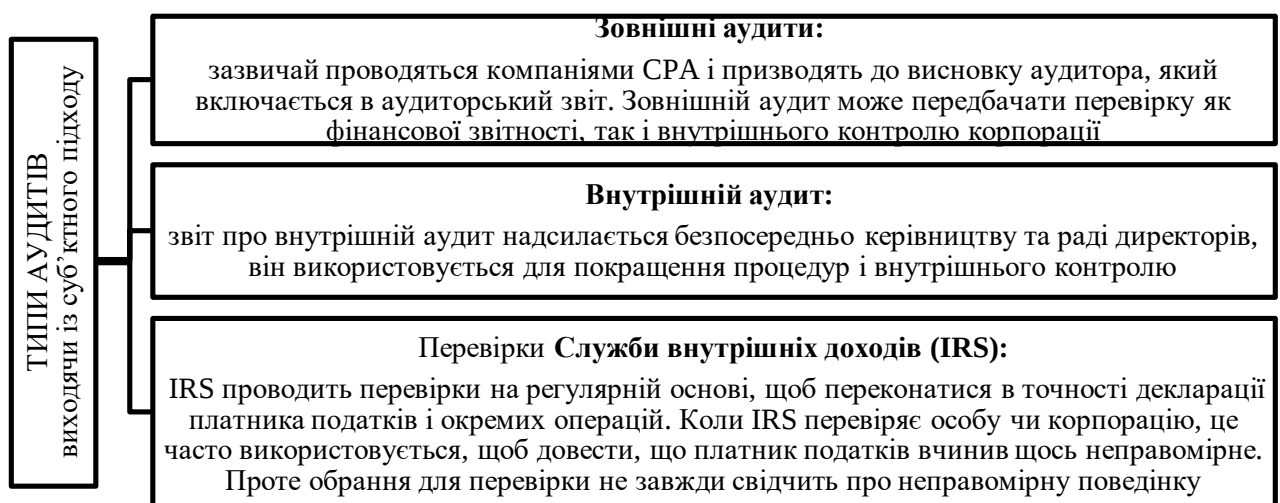


Рис. 3. Типи обліково-аудиторської оцінки виходячи із суб'єктного підходу

Джерело: візуалізовано авторами за [16]



Через постійні ризики обстрілів та, відповідно наявних ризиків втрати підприємницьких вихід, суб'єктам господарювання варто пам'ятати про необхідність проходження аудиту і задля сертифікації. Щоб визначити втрати і від недоотримання підприємницьких вигід. І тому, виділяють досить різні напрями аудиту при проходженні сертифікації більшістю підприємств. Це так звані аудити ISO 9001.

Аудит – це заснована на доказах перевірка процесів, які впроваджуються в організації відповідно до політик і процедур, визначених у Системі управління якістю, щоб перевірити, чи відповідають вони вимогам ISO 9001. Даний процес характеризується систематичністю. Проводить перевірку відповідний фахівець, що все документує відповідно до встановлених вимог.

Основною метою такого аудиту є безпосередня перевірка відповідності системі управління якістю господарюючого суб'єкта стандарту ISO 9001. Типологія аудиту за даною ознакою та його характеристика наведені у табл. 1.

Першоджерелом інформації про збитки завданні війною підприємству (за умови, що воно продовжує функціонувати) є дані бухгалтерського обліку. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік – це обов'язковий вид обліку, який здійснюється підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, які застосовують грошовий вимірник, посиляються на дані бухгалтерського обліку [17]. Аудит діяльності та звітності здійснюється згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [18].

Типи аудиту за ISO 9001

Тип аудиту	Характеристика	Мета проведення аудиту	Ініціатор проведення	Періодичність проведення	Хто проводить аудит	Обов'язковість для сертифікації
Внутрішня ревізія	Проводиться всередині організації	Оцінка відповідності системи управління якості вимогам ISO 9001 з метою подальшого усунення будь-яких невідповідностей	Організація	1 раз на рік, інші терміни, що визначені в організації	Будь-який працівник організації, який пройшов підготовку та не залежить від функції, що перевіряється, або незалежний внутрішній аудитор, найнятий у консалтинговій фірмі	Так
Сертифікаційний аудит	Проводиться у два етапи. Перший етап може бути проведений дистанційно зовнішнім аудитором, а другий – проводиться на місці	Перевірити відповідність організації вимогам стандарту ISO 9001 задля остаточного отримання сертифікату	Організація та зовнішній аудитор	Раз в 3 роки	Орган сертифікації	Так
Наглядовий аудит	Даний вид аудиту виконує функцію нагляду	Перевірка дотримання вимог системи після проходження сертифікації	Орган сертифікації	Проводиться щорічно	Орган сертифікації	Так
Ресертифікаційні аудити	Повторний сертифікаційний аудит	Проводиться з метою підтвердження відповідності вимогам	Орган сертифікації	Кожні 3 роки	Орган сертифікації	Так
Аудит постачальника	Комплексний процес оцінки діяльності постачальника з метою перевірки його відповідності встановленим стандартам та вимогам	Проводиться з метою вибору та затвердження постачальника. Особливо актуальним за умови, що постачальник є новим і з ним раніше організація не співпрацювала	Ініціюється замовником або його представниками	У рамках затвердження нового постачальника або коли виявлено проблеми з роботою постачальника	Будь-яка організація може провести цей аудит свого постачальника або може найняти зовнішнє агентство для проведення аудиту	Залежно від критичності процесу вибору постачальника та результатів роботи постачальника

Джерело: складено авторами за [19–20].



Підприємства, що з моменту початку тимчасової окупації знаходились на території АР Крим та м. Севастополя, на тимчасово окупованій території Донецької та Луганської областей, території проведення антитерористичної операції та/або впровадження заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації у Донецькій та Луганській областях, та підприємства, що знаходились (знаходяться) в районах, де тривають військові (бойові) дії підчас функціонування режиму воєнного стану, чи підприємства, структурні підрозділи (відокремлене майно) яких знаходяться на (в) таких територіях (районах), здійснюють інвентаризацію у випадку змоги безпечного та безперешкодного доступу уповноважених осіб до активів, первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, в яких вказані зобов'язання та власний капітал підприємств.

Річна фінансова звітність за даними бухгалтерського обліку відображає інформацію стосовно активів, до яких немає можливості забезпечити безпечний та безперешкодний доступ, а також зобов'язання та власний капітал, що не можливо документально підтвердити, так як відсутній доступ до відповідних первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку.

Райони проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану визначає законодавство. Обсяги збитків завданих розкраданнями, нестачами, знищенням (псуванням) матеріальних цінностей визначається згідно законодавства.

Слід відмітити, що Порядок визначення шкоди та збитків, що були завдані Україні в результаті збройної агресії російської федерації, затверджений Постановою КМУ від 20.03.2022 № 326 [21]. Проте, наразі облікова політика має певні недосконалості, що суттєво впливають на релевантність інформації щодо обліково-аудиторської оцінки завданих збитків (рис. 4).

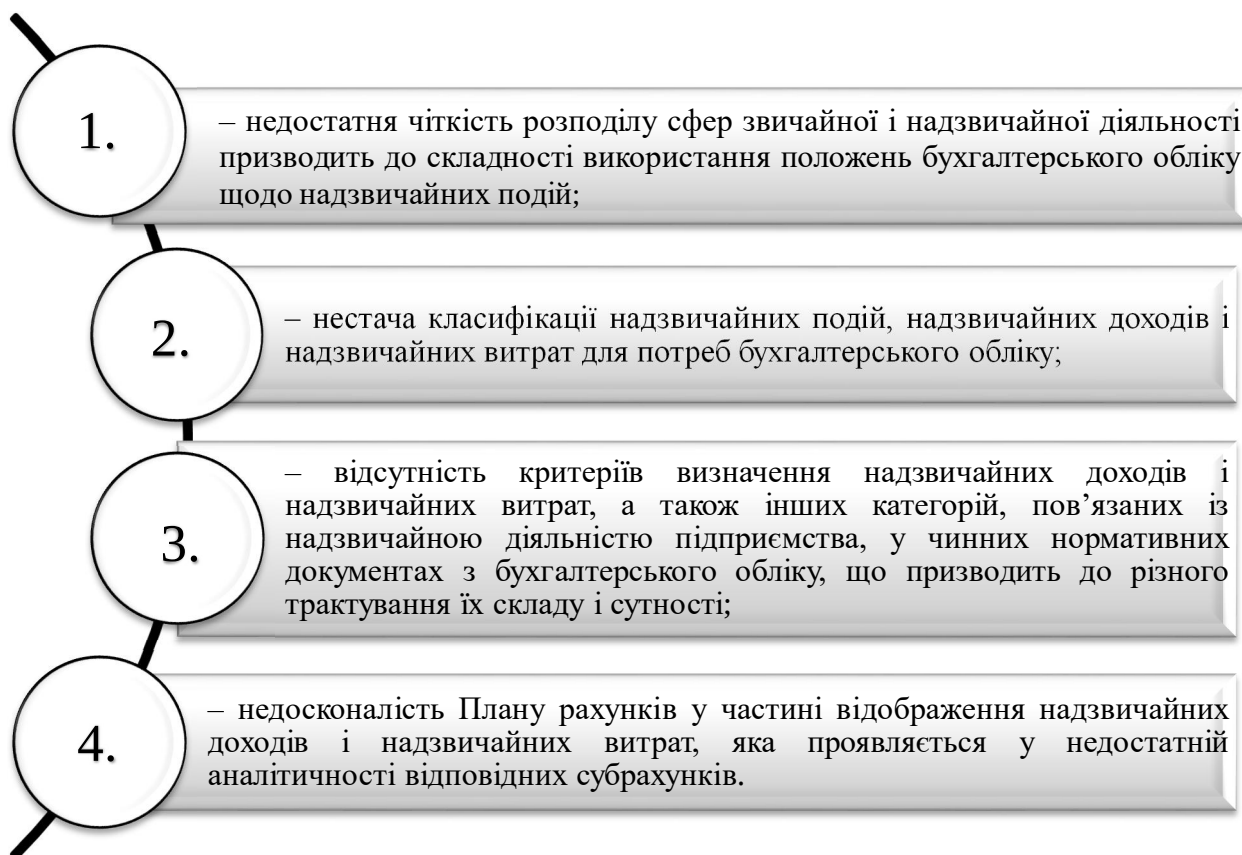


Рис. 4. Проблемні питання щодо обліку втрат від війни

Джерело: власна розробка авторів.

На сьогодні не існує єдиного трактування таких визначень, як економічних категорій, щодо «надзвичайна подія» та «надзвичайні витрати». Зокрема, є випадки що одна й та ж ситуація у різних наукових школах трактується по-різному. Питання наразі набуває все більш дискусійного профілю через те, що у законодавстві не закріплено класифікацію надзвичайних подій, а просто подано визначення.

У результаті аналізу наукових праць вчених [22–25], що здійснювали аналіз та структурування надзвичайних подій, до яких ми відносимо війну та її негативні наслідки, нами розроблено структурну схему щодо класифікації ризиків настання надзвичайних подій (рис. 5).



Рис. 5. Класифікація факторів ризику виникнення надзвичайних подій та надзвичайних витрат для потреб обліку й оцінки

Джерело: власна розробка авторів.



За дослідженнями науковців [26–28], фінансувати заходи щодо ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, що виникли на об’єктах, не залежно від форм власності, здійснюється відповідно до їх рівнів (рис. 6):

I. ОБ’ЄКТОВНИЙ РІВЕНЬ	• за рахунок власних коштів підприємства, установ і організацій, на території яких виникла надзвичайна ситуація;
II. МІСЦЕВИЙ І РЕГІОНАЛЬНИЙ РІВЕНЬ	• за рахунок власних коштів підприємства і додатково – за рахунок районних резервів, створених відповідно до законодавства;
III. ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИЙ РІВЕНЬ	• за рахунок коштів, передбачених державним бюджетом на ці цілі, в тому числі – з резервного фонду Кабінету Міністрів України

Рис. 6. Рівні надзвичайних ситуацій та джерела фінансування заходів щодо їх ліквідації

Джерело: узагальнено на основі [26–28].

На наш погляд, аудит, облік, та оцінку втрат від російської агресії необхідно здійснювати за трьома напрямками, кожен із яких варто оцінювати в комплексі та системно:

- втрати майна та ресурсів;
- втрати людського капіталу;
- збитки завданні земельним ресурсам.

Щодо першого напрямку, то обліково-аудиторську оцінку слід розпочинати відповідно до Порядку проведення невідкладних робіт з ліквідації наслідків збройної агресії російської федерації, викликаних пошкодженням будівель та споруд, затверджений постановою КМУ від 19.04.2022 № 473 [29]. Даний Порядок використовується для фіксації пошкоджень, спричинених збройною агресією російської федерації, будівель



та споруд приватної та комунальної форм власності, а також може використовуватися з метою фіксації пошкоджень будівель та споруд державної форми власності.

Отже, необоротні активи та запаси, що відображалися в бухгалтерському обліку до запровадження воєнного стану та, які на момент складання фінансової звітності фактично знаходяться на тимчасово окупованій території, та/або в районах проведення воєнних (бойових) дій, продовжують обліковуватись як активи підприємства.

Для отримання компенсації після оцінки втрат від війни, завданих майну та нерухомості, суб'єкту підприємницької діяльності необхідно слідувати таким крокам (рис. 7):

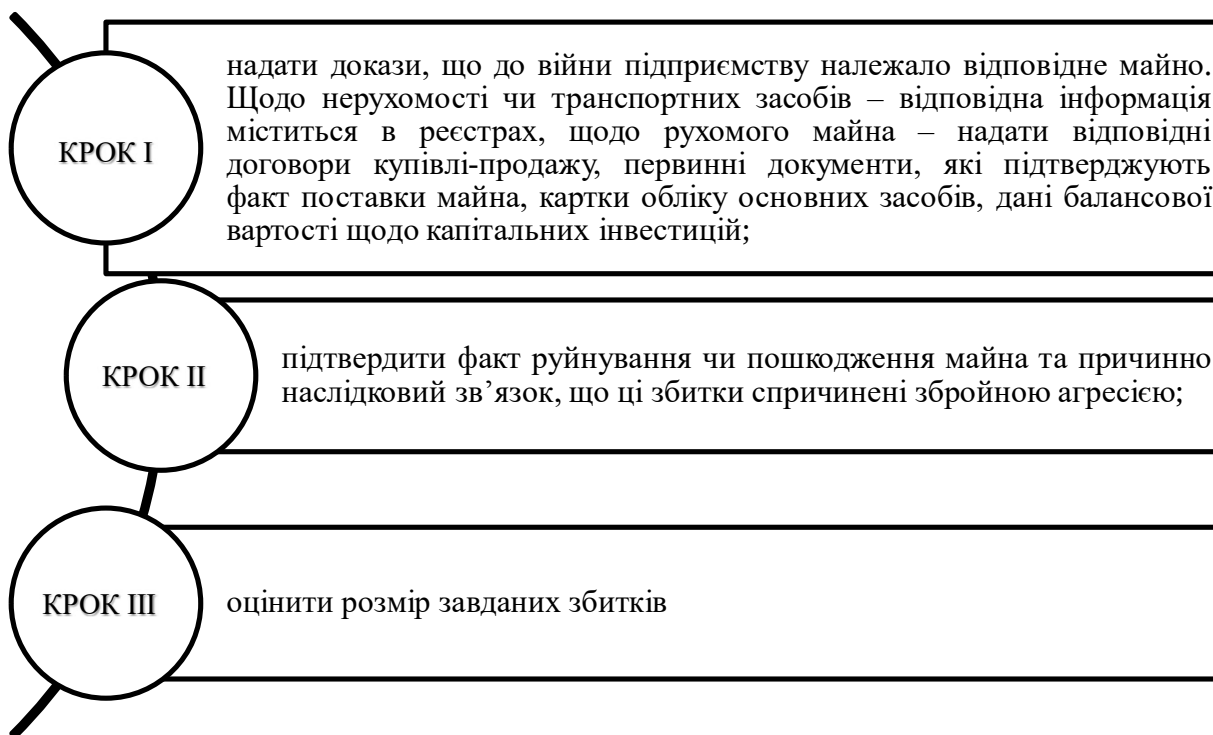


Рис. 7. Алгоритм дій суб'єктів підприємницької діяльності для отримання компенсації після оцінки втрат від війни завданих майну та нерухомості
Джерело: узагальнено на основі [30–32].

Бухгалтерський облік є важливим при оцінці втрат та відіграє важливу роль у діяльності підприємства, зокрема, в умовах війни. З метою полегшення

роботи бухгалтерів, Урядом України здійснено ряд дій спрямованих на адаптацію та спрощення податкової регуляції (рис. 8).

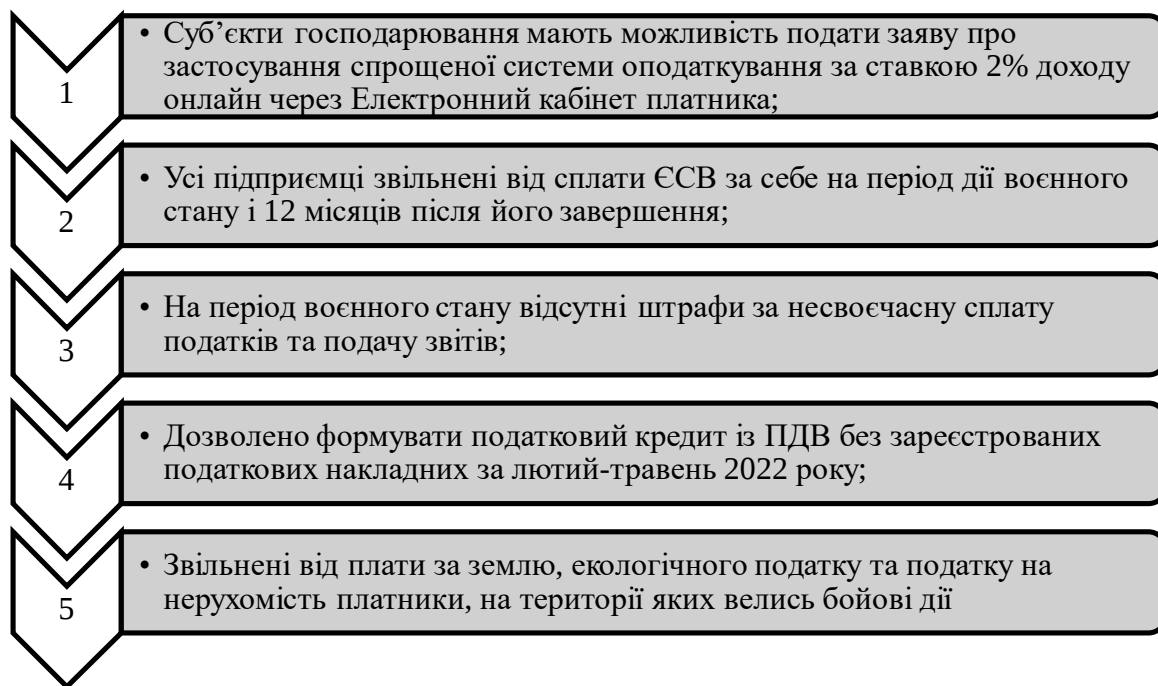


Рис. 8. Заходи Уряду щодо покращення облікової політики підприємств в умовах війни

Джерело: узагальнено на основі [33–34].

Разом з тим підприємство зобов'язане здійснити оцінку негативного впливу змін в економічному та правовому середовищі і визнати суми втрат від зниження рівня корисності необоротних активів до моменту початку дії умов доступу до даних активів, інвентаризації та ухвалення рішення стосовно їх списання або відновлення корисності. Інформація щодо відсутності доступу до активів та первинних документів підприємства вказується у примітках до фінансової звітності.

Війна та пандемія COVID [35] стали своєрідними рушійними силами суттєвих змін не тільки в нашому житті, а й здійснили негативний вплив на людський капітал [36]. Геноцид українського народу, тимчасова окупація певних територій, міграція населення та підприємств, пошкоджена та зруйнована інфраструктура багатьох міст, кризова ситуація в багатьох сферах господарювання, падіння рівня економіки, зростання безробіття, зростання цін



та дефіцит на деякі ресурси і товари, бідність населення стали реаліями сьогодення.

Пріоритетом і надалі залишається перемога України, повернення всіх українців додому, відновлення та відбудова наших територій та підприємств. Багато підприємств опинилися в становищі заручників сьогодення через війну, як результат – неможливість працювати з причин тимчасової окупації, нестача персоналу, спричинена мобілізацією, найбільш відчутним це є у сфері будівництва, нестача ресурсів для виробництва продукції, фінансова криза та неможливість ефективної оплати праці.

Аудит персоналу – це, насамперед, незалежна та кваліфікована перевірка внутрішньої кадрової документації підприємства (з моменту прийняття працівника на роботу до звільнення) на відповідність вимогам законодавства України про працю. За допомогою аудиту керівник має можливість мінімізувати ризики, правильно побудувати та налагодити подальшу роботу кадрової служби. Аудиторську діяльність регулюють Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», та інші нормативно-правові акти та міжнародні стандарти аудиту.

Оцінюючи аудит персоналу як вид технології стратегічного управління варто чітко розуміти два його рівні: внутрішній аудит (здійснює керівник підприємства і включає в себе діагностування персоналу, який безпосередньо йому підпорядкований та його діяльності) та зовнішній аудит (діагностуються умови та фактори, що чинять вплив на діяльність персоналу і висувають нові критерії вимог до його діяльності).

Разом з тим, аудит кадрового потенціалу покликаний надати оцінку ефективності роботи компанії з огляду на раціональність використання робочого часу працівників. Даний вид аудиту включає оцінку основного трудового колективу та оцінку керівного складу.

Слід вказати, що у поєднанні з аудитом персоналу логічним є використання таких економічних методів як: аналіз та синтез; узагальнення; системність; статистичні; анкетування та опитування, аналіз та оборка



інформації; аналіз трудових показників; арифметична перевірка; підтвердження; перевірка дотримання нормативно-правової бази; перевірка документів, спостереження та ін.

Стратегічною метою проведення аудиту персоналу підприємства є поліпшення системи управління персоналом згідно з його принципами розвитку. Втілення стратегічної мети є необхідністю та вимагає відповідності технології аудиту персоналу основним його завданням, серед яких:

- розрахунок відповідності стратегії управління персоналом і розвиток підприємства;
- поліпшення системи управління персоналом і прогнозування перспектив її розвитку
- розрахунок рівня відповідності бажаного та дійсного стану кадрового потенціалу в розрізі відповідності його стратегічним завданням;
- виявлення рівня відповідності бажаного і дійсного стану кадрового потенціалу в розрізі відповідності його стратегічним завданням;
- пошук проблем у сфері управління персоналом, що створюють перешкоди ефективному функціонуванню підприємства;
- модернізація методів та технологій управління персоналом згідно з умовами та потребами соціально-економічного розвитку;
- визначення відповідності діяльності персоналу вимогам законодавства;
- покращення рівня результативності персоналу;
- надання оцінки діяльності служб управління персоналом та їх функціональної ролі у здійсненні стратегічного управління підприємства.

Рис. 9. Завдання аудиту персоналу в умовах війни

Джерело: узагальнено авторами на основі [37–38].

Загалом процес аналізу та оцінки системи управління персоналом, включає в себе етапи реалізації технології аудиту персоналу за певними напрямками представлений на рис. 10.



Рис. 10. Етапи проведення аудиту персоналу з метою оцінки втрат

Джерело: узагальнено на основі [39–40].



Загалом, ключовим завданням оцінки персоналу є визначення та оцінка втрат, що виникли через погіршення його якісного складу та втрати певних конкурентних переваг через це.

Вивчаючи етапи здійснення аудиту персоналу, слід враховувати як досвід та кваліфікацію аудитора, так і кадровий моніторинг, мотивацію та стимулювання аудиторів, рівень їх взаємодії з працівниками підприємства, де проводиться аудит, стабільність, управління процесом аудиту персоналу, внутрішню культуру підприємства, аналітику, кошторис перевірки, інтернет з'єднання, можливості програми.

Наступним, та одним із найбільш значущих, є аудит та аналіз збитків завданих землі, ґрунтам та навколишньому середовищу. Так як основний удар отримали наразі суб'єкти господарювання агропромислового комплексу [41], а саме сільськогосподарські підприємства.

Напрями втрат та шкоди земельним ресурсам умовно можна розділити на земельно-виробничі та земельно-екологічні. Основна їх відмінність полягає в тому, що система оціночних показників різна для визначення шкоди. Основними показниками є (рис. 11):



Рис. 11. Класифікація витрат завданих земельним ресурсам

Джерело: узагальнено на основі [42].

Інформаційною базою для обліково-аудиторської оцінки втрат та збитків завданих земельному фонду держави через російсько-українську війну виступають як дані первинного бухгалтерського обліку, так і звіти різних рівнів (рис. 12).



Рис. 13. Інформаційна база для обліково-аудиторської оцінки збитків завданих земельним ресурсам

Джерело: узагальнено на основі [42].

Не дивлячись на те, що інструментарій оцінки втрат для земельних ресурсів доволі широкий, проте, Методика визначення розміру шкоди завданої землі, ґрунтам внаслідок надзвичайних ситуацій та/або збройної агресії та бойових дій під час дії воєнного стану, для сільськогосподарських земель наразі не досконала та потребує значних доопрацювань.

Висновки. В ході аналізу сучасного стану облікової політики та особливостей ведення бухгалтерського обліку в умовах війни було визначено,



що наразі існує система проблем щодо визначення сутності поняття «надзвичайна подія» та «надзвичайні витрати». Це в певній мірі ускладнює обліково-аудиторську оцінку втрат. Це пов'язано із тим, що не існує класифікації таких подій та втрат закріплених на законодавчому рівні. Нами запропоновано класифікацію факторів ризику виникнення надзвичайних подій та надзвичайних витрат для потреб обліку й оцінки.

В ході ретельного аналізу різних поглядів та підходів щодо аудиту, обліку та оцінки втрат від російської агресії нами запропоновано здійснювати аналіз за трьома напрямками, кожен із яких варто оцінювати в комплексі та системно:

- втрати майна та ресурсів – будівлі, споруди, машини, обладнання, втрачені підприємницькі можливості та конкурентні переваги та ін.;
- втрати людського капіталу – погіршення якості персоналу, рівня його мотивації (як зовнішньої так і внутрішньої), зниження рівня продуктивності праці та ін.;
- збитки завданні земельним ресурсам та навколишньому середовищу – шкода ґрунтам та земельним ділянкам відведеним для ведення сільськогосподарського виробництва, засмічення сторонніми предметами та відходами, замінування та інші види забруднень.

Нами визначено, що усі типи обліково-аудиторської оцінки втрат суб'єктами підприємницької діяльності від війни доцільно класифікувати за наступними ознаками:

1. Залежно від рівня суб'єкта зацікавленості: для суспільства, для держави, для вищих органів аудиту іноземних країн, для міжнародних організацій та країн-донорів.
2. Залежно від аудитора (суб'єктний підхід): зовнішній аудит, внутрішній аудит та перевірка служби внутрішніх доходів.
3. Аудити передбачені сертифікацією на оцінку відповідності системи управління якості ISO 9001: внутрішня ревізія, ресертифікаційний аудит, наглядовий аудит, аудит постачальника.



Незважаючи на те, що широке коло питань щодо визначення методики оцінки та аудиту втрат від війни наразі розроблено й на загальнодержавному рівні в тому числі, питання якісної та справедливої оцінки завданих збитків залишається відкритим та потребує подальших досліджень. Зокрема, є потреба у розширенні та доповненні класифікації надзвичайних подій та втрат із подальшим законодавчим закріпленням задля спрощення обліково-аудиторської оцінки таких втрат.

Список використаних джерел

1. Гуцаленко Л. В., Марченко С. О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство*. 2016. № 6. С. 349–354.
2. Гаман Г. Розвиток онлайн аудиту персоналу в умовах війни. *Економіка та суспільство*. 2022. № 41. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-41-13>
3. Рачинський А. П. Аудит персоналу як технологія забезпечення ефективності систем управління персоналом органів влади : навч.-метод. матеріали / уклад. Н. А. Коняшина. Київ : НАДУ, 2013. 36 с.
4. Мустеца І. В. Аудиторська діяльність в умовах воєнного стану: проблеми, виклики, шляхи вирішення. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2023. Вип. II (90). С. 48-57. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-2.90.04>
5. Грачова Р. Всупереч міжнародним стандартам, ми обмежили розуміння надзвичайної події тільки форс-мажором. *Дебет – кредит*. 2000. № 16. С.2–4.
6. Руденко М. Обставини непереборної сили: судова практика військового часу. *Юридична газета*. 2022. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/obstavini-neperebornoyi-sili-sudova-praktika-viyskovogo-chasu.html>



7. Хуторна К. Пошкоджене майно компанії : як зафіксувати та зібрати докази? URL: <https://mind.ua/publications/20239725-biznes-i-vijna-yak-ukrayinskimkompaniyam-vidshkoduvati-zbitki-vnaslidok-bojovih-dij>

8. Задорожний З. Облік надзвичайних витрат і доходів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 1. С. 54–58.

9. Богатко Н. Надзвичайні події: облік фінансових результатів. *Бухгалтерія*. 2004. № 4(575). С. 54–59

10. Довгопол Л. Як вести бухгалтерський облік в умовах війни: поради від бухгалтерської компанії «Олімп». Бізнес Дія. 13 липня 2022 р. URL: <https://business.diia.gov.ua/cases/finansi/ak-vesti-buhgalterskij-oblik-v-umovah-vijni-poradi-vid-buhgal-terskoi-kompanii-olimp>.

11. Марценюк О.В., Руда О.Л. Діяльність страхових компаній в умовах воєнного стану та їх роль у післявоєнному відновленні України. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2024. № 1. С. 7–23. DOI: <https://doi.org/10.37128/2411-4413-2024-1-1>

12. Пилипенко Г. Невиплата заробітної плати та відповідальність. *Liga Zakon*. URL: https://biz.ligazakon.net/analitycs/209967_oplata-prats-pd-chas-vynishchorobiti-pdprimstvam-shcho-vimusheno-zupinili-robotu

13. Рихліцький В. Бізнес в умовах війни: хто зазнав найбільших втрат та як відновлюються підприємства. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/03/23/684549/>

14. Пацкан В. Рахункова палата проводитиме аудити оцінки збитків, завданих Україні війною – Рахункова палата. *Рахункова палата*. URL: <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=1518>

15. Дослідження стану бізнесу в Україні. *Advanter ua*. URL: <https://advanter.ua>

16. Які є три основні типи аудитів? *One IBC Limited*. URL: <https://www.offshorecompanycorp.com/ua/uk/faq/what-are-the-three-main-types-of-audits?>



17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

18. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

19. Що таке аудит та які його види існують? URL: <https://tms.ua/blog/vydy-audytiv-iso-9001/>

20. Будник Л. А., Голяш І. Д. Класифікація державного аудиту. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 661–665.

21. Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації. *Офіційний вебпортал парламенту України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-п#Text>

22. Melnyk S., Chabaniuk O., Ravlinko Z., Petrukha N., Bodnariuk I. Formation of a security environment for personnel management of socio-economic systems before and during the war: Legal aspect. *Cuestiones Politicas*. 2023. Volume 41 (78). P. 493–503. DOI: <https://doi.org/10.46398/cuestpol.4178.34>

23. Федорчак В. В. Ризик виникнення надзвичайних ситуацій як об'єкт державного управління та прогнозування. *Право та державне управління*. 2017. № 4 (29) том 2. С. 27–30.

24. Данченко О. Б., Занора В. О. Проектний менеджмент: управління ризиками та змінами в процесах прийняття управлінських рішень : монографія. Черкаси, 2019. 278 с.

25. Ryzhakova G., Honcharenko T., Predun K., Petrukha N., Malykhina O., Khomenko O. Using of Fuzzy Logic for Risk Assessment of Construction Enterprise Management System. *2023 IEEE international conference on smart information systems and technologies (Astana, Kazakhstan, 4–6 May 2023)*. Astana : Astana IT University. P. 208–213.



26. Єрмолаєва М. В., Тютюнник С. В., Дугар Т. Є. Надзвичайні витрати: відображення в обліку та звітності. *Інфраструктура ринку*. 2022. Випуск 67. С. 223–228. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct67-39>

27. Дідоренко Т. В., Белова І. М. Методика обліку витрат і доходів зі страхування майна на сільськогосподарських підприємствах. *Молодий вчений*. 2018. № 5 (57). С. 699–703. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/5/162.pdf>

28. Горай О. С. Бухгалтерський облік зобов'язань та активів, що втрачено або пошкоджено в результаті бойових дій та окупації державних територій. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 69–77. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2018/15.pdf

29. Про затвердження Порядку виконання невідкладних робіт щодо ліквідації наслідків збройної агресії Російської Федерації, пов'язаних із пошкодженням будівель та споруд: постанова Кабінету міністрів України від 19 квітня 2022 року № 473. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473-2022-%D0%BF#Text>

30. Остапчук С., Царук Н. Оцінка та документування наслідків війни на підприємстві: аналіз професійного потенціалу бухгалтера. *Вісник економіки*. 2023. № 3. С. 115–130. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.115>

31. Оцінка збитків, завданих агресією РФ: що робити бізнесу. *Центр Дністрянського*. URL: <https://dc.org.ua/news/ocinka-zbytkiv-zavdanyh-agresieyu-rf-scho-robyty-biznesu>

32. Petrukha N. Bioeconomics in Conditions of War: Losses, Adaptation, Recovering. International Conference on Corporation Management-2022: матеріали наук. конф., Banská Bystrica, Slovakia, 20 May 2022 p.; Scientific Center of Innovative Researches. Banská Bystrica. URL: <https://conf.scnchub.com/index.php/ICCM/ICCM-2022/paper/view/378>

33. Облікова політика в умовах воєнного стану. Операції та події, які можуть впливати на підприємство. URL:



<https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2022/12/oblikova-polityka-v-umovakh-voyennoho-stanu.html>

34. Петруха Н., Назуков О. Людський капітал у повоєнному відновленні енергетичної галузі. *Облік і фінанси*. 2024. № 2 (104). С. 140–149. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-2\(104\)-140-149](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-2(104)-140-149)

35. Andriyiv N., Zachepa A., Petrukha N., Shevchuk I., Berest I. Informational Aspects of Changing the Labor Market of the EU and Ukraine Through COVID-19. *International Journal of Computer Science and Network Security*, 2021. № 12. P. 657–663. DOI: <https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2021.21.12.90>

36. Олієвська М. Г., Петруха Н. М. Суттєві та допоміжні індикатори нефінансової звітності про розвиток людського капіталу. *Наукові праці НДФІ*. 2020. Вип. 4 (93). С. 144–159. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2020.04.144>

37. Ravlinko Z., Petrukha N., Terebukh M., Berest I., Baran I. Formation of Digital Competencies of Personnel in the Context of Security Aspects of the Digital Economy. *International Journal of Computer Science and Network Security*. 2022. Vol. 22 No. 11. P. 628–634. DOI: <https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2022.22.11.89>

38. Наумова Т. А., Кирильєва Л. О. Цифрова трансформація аудиту як фактор нового формату професійного розвитку. *Механізми забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, перспективи, міжнародний досвід*. Матеріали III Міжнар. науково-практ. інтернет-конференції. 10 листопада 2022 р. ДБТУ. Харків. 2022. С. 145–148.

39. Осадчук О. П., Малихіна С. В. Аудит розвитку персоналу в системі менеджменту підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2022. Випуск 2 (35). С. 127–131. DOI: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.35-17>

40. Муромець Н. Є., Мирошніченко Ю. В., Савченко І. Г. Управління персоналом в системі менеджменту організації : монографія. Харків : Панов А. М., 2019. 192 с.



41. Петруха Н. М., Каращенко В. С. Управління розвитком аграрної галузі в контексті сучасних економічних тенденцій. *Академічні візії*. 2024. № 31. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.11912968>

42. Петруха Н. М., Петруха С. В. Державне регулювання інтегрованих корпоративних об'єднань в умовах структурно-інституціональної та функціональної трансформації сільської економіки: проблеми методології, теорії, соціально-економічної та секторальної політики : монографія. Київ : ТОВ «Видавничий дім «Професіонал», 2020. 496 с.