

Список використаних джерел

1. Показники казначейства. Військовий збір. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/treasury/military>.
2. З моменту запровадження надходження військового збору зросли у понад 13 разів. URL: <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=1528>.
3. Бюджет 2021 року: URL: <https://mof.gov.ua/uk/budget-process-projects-declaration>.
4. Бюджет 2022 року: URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.

Редько О. Ю.,
доктор економічних наук, професор;
*Національний Центр обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ)*

ПОВОЄННИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ. ВИКЛИКИ ТА РИЗИКИ

Рано чи пізно війна Росії з Україною закінчиться. Бажано раніше та перемогою нашої країни, – час покаже. У будь якому разі вітчизняний аудит чекатиме нова, змінена реальність, нові виклики та ризики у професійній діяльності. Суть в тому, що аудитору для виконання своїх професійних обов'язків необхідно мати справу із інформацією, яка достовірна та має документальне підтвердження, або гарантоване третіми особами і персоналом об'єкта перевірки. Це вимагає фізичного спілкування з відповідальними особами персоналу управління та огляду (або інвентаризації) матеріальних активів. Тому інформаційне поле для аудиторської діяльності, яке існувало у довоєнні часи дуже суттєво змінилося. *На нашу думку такі зміни обумовлені наступними чинниками, що створюють певні виклики та ризики для професійної аудиторської діяльності:*

1. Зміна місць реального знаходження суб'єктів господарювання, викликана війною. Велика кількість підприємств вимушено емігрувала зі Сходу країни до Захід чи в Центр. При чому це не тільки бізнес-одиниці приватного сектору економіки, але навчальні та медичні заклади, органи державного управління, частина великих корпоративних систем, транспортні компанії, представники аграрного бізнесу, тощо. При цьому, з огляду на закритість багатьох державних реєстрів, даних про зміну місця знаходження або про припинення існування юридичних осіб не має або зміни про це не вносилися до реєстрів. Тому виникає суттєвий ризик неможливості ідентифікації суб'єкта господарювання.
2. Велика фізична втрата майна (активів) в наслідок військових дій. Переважно відсутні документи, що підтверджують такі втрати, або ступінь руйнування та оцінку залишкової вартості перш за все основних засобів.

Це актуально з огляду на постійні обстріли з боку Росії території всієї України, а не тільки зони бойових дій. Плюс неможливість отримати реальну інформацію про матеріальні активи або їх стан (залишки) на тимчасово окупованих територіях. Виникає ризик недостовірної звітності.

3. Внутрішнє переміщення або еміграція посадових осіб суб'єктів господарювання, особливо бухгалтерського персоналу. В значній кількості для підприємств, які функціонують, бухгалтерській облік ведеться в дистанційному режимі через Інтернет з місць тимчасового перебування бухгалтера. При цьому таке місце офіційно не завжди розкрито і може знаходитися в зовсім іншому регіоні (або навіть за кордоном), ніж сам суб'єкт господарювання. Це практично унеможлиблює безпосереднє опитування персоналу аудитором, або знецінює достовірність отриманої по електронній пошті інформації від посадових осіб. Досить проблематичним буде виявлення кінцевих бенефіціарів для звітування до Фінмоніторингу. Це суттєвий ризик якості аудиту.

4. Спостерігається збільшення випадків фізичного знищення документального архіву та первинних облікових документів разом із фінансовою звітністю. При цьому відсутні документальні підтвердження такого знищення в разі військових дій, що дозволяє здійснювати маніпуляції в системі бухобліку. Ризик обману, шахрайства з фінансовими компенсаціями з боку держави або донорів країни, зростає у рази.

5. Цілком вірогідна офіційна заборона використання бухгалтерської програми 1С. Ця програма використовується десь приблизно у 95% відсотків суб'єктів господарювання всіх форм власності. З огляду на те, що це російська розробка вже зараз звучать заклики до її заборони. Добре, якщо її визнають трофеєм. В разі заборони 1С потрібен такий же за якість українській аналог якого ще не розроблено і перспективи такої розробки досить примарні. Слід також зауважити, що вітчизняні програмні продукти для аудиту спираються саме на роботу з програмою 1С. Виникає ризик дефіциту інформації для перевірки або проблема дослідження великих обсягів первинних документів в ході аудиторської перевірки.

6. Надходження в країну величезних обсягів гуманітарної та військової допомоги. Та допомога, що доставляється фізичними особами-волонтерами на 99% не оформлюється документально. Допомога просто передається командуванню того чи іншого військового підрозділу. Подальша її доля невідома. В більшості випадків вона попадає повністю або частково на ринок до приватних підприємців, які її теж ніяк не обліковують. Та допомога, що надходить до органів місцевої влади, присвоюється чиновниками або продається. Особливо це стосується автотранспорту, генераторів живлення, одягу (у т.ч. військового), деяких продуктів харчування, будівельних матеріалів. Практично не актують житлові комплекси або будов, які поставлені чи збудовані іноземними донорами країни. Така ж доля вироблених в Україні дронів, маскувальних

сіток, спеціального військового одягу. Більш детально це питання висвітлено у брифінгах БЕБ України.

7. Закриття, а потім відкриття з наступним закриттям державних реєстрів, не тільки зменшує достатність доказової бази аудиту, а і ускладнює оцінку бухобліку, якій у свою чергу повинен враховувати такі зміни по періодам.

8. На наш погляд війна практично звела внівець дієвість внутрішнього аудиту та корпоративного внутрішнього контролю. Тому аудитор вже не може спиратися на оцінку їх ефективності та користуватися результатами такого контролю. Це певним чином сприятиме зниженню доказовості аудиторських висновків або збільшенню витрат часу та праці для аудиторів.

9. Стан кадрового забезпечення професійного аудиту. Роки Ковіду-19 суттєво зменшили ряди практикуючих аудиторів. А потім додалася війна. Аудит в Україні здебільшого жіночий та віковий фах. Чоловіків-аудиторів до 25%, не більше. А 75% це жінки. Призов на військову службу суттєво скоротив чисельність практикуючих аудиторів чоловічої статі. Жінки – аудитори у віці до 40+ років разом з дітьми емігрували за кордон. Залишок, це жінки аудитори у віці від 50 років і вище. Вони складають 56% всіх практикуючих аудиторів. А якщо додати 31% аудиторів від 40 років і більше, то цілком можливий висновок про фізичне старіння української аудиторської спільноти. Це значно змінює якість професійної спільноти, її мобільність та можливості адекватної реакції на виклики технічного прогресу. Практично відсутня зміна поколінь в професії. Зі 100 бажаючих стати аудитором успішно здають іспити на сертифікат 10 осіб. З виступів на різних заходах представників ОСНАД слідує, що на сьогодні нестача кількості фахівців для здійснення аудиту становить біля 900 осіб. Це при тому, що з 2700 аудиторів близько 1000 осіб не практикують. Віковий чинник діючих практиків аудиту не дозволяє їм ефективно використовувати сучасні інформаційні технології, без яких на сьогодні величезний обсяг інформації просто неможливо обробити. Слід також вказати, що незалежний аудит практично не допускається для перевірки військових структур з огляду на режим військової таємниці. А нечисельні внутрішні аудитори Міноборони не можуть охопити усі ділянки життя армії, де, на жаль, як зараз стає відомим, корупційна складова, має суттєвий розвиток.

10. Певні складнощі для практиків аудиту створює перманентне законотворення у цій сфері. Особливо невизначеність та розпливчата термінологія окремих позицій законодавчих актів, Особливо це стосується сфери контролю за якістю аудиту, де до сього часу відсутнє визначення безпосередньо якості аудиту, яку перевіряють.

11. Стрімкий розвиток використання комп'ютерних технологій в торгівлі та у кредитно-банківській сфері сприяє зростанню і кіберзлочинів. За даними озвученими Департаментом кіберполіції у 2023 р. число злочинних

дій, виявленим поліцією зросло на 89% а злочинних груп на 89% в порівнянні з 2022 р. У 2023 р. виявлено 3200 кіберзлочинів та викрито 42 організовані злочинні групи. Оголошено підозру у злочинній діяльності 17 000 особам. Наймасовіші кіберзлочини стосуються продажу товарів або послуг через інтернет або операцій з переводом грошових коштів. А в аудиторів поки що немає дієвих інструментів тестування комп'ютерних систем інтернет торгівлі та касових чи кредитних операцій.

Ось така ситуація склалася на цей час. Слід зауважити, що в разі настання мирного періоду, очікується використання суттєвих інвестицій в країну на поновлення або відродження виробничої сфери та інфраструктури. При цьому треба мати на увазі появу в країні інвесторів-нерезидентів та використання валютних коштів. Це підвищує відповідальність аудиторів за результати своєї роботи, і до цього теж слід бути готовим.

Підсумовуючи, можемо вказати на наявність (чи появу). або суттєве посилення наступних ризиків в аудиторській діяльності:

1. Ризик недостатності аудиторських доказів для висновку.
2. Ризик недостовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання.
3. Неможливість застосування ефективних та адекватних ситуації методів та процедур аудиту.
4. Ризик падіння загальної якості незалежного аудиту.
5. Ризик низької якості кадрового забезпечення аудиторської практики.

Усвідомлюючи ці, та можливо ще інші ризи, які можуть з'явитися, перед вітчизняною аудиторською спільнотою стоїть нагальне та непросте завдання адекватно підготуватися до цих викликів. *На нашу думку можливо обрати наступні шляхи підготовки до повоєнного аудиту в країні (хоча така позиція цілком дискусійна):*

1. Суттєве укрупнення аудиторських фірм за рахунок аудиторів-ФОПів та мікро – аудиторських фірм (2-3 аудитори). Безумовно це не сподобається 2/3 існуючим в країні суб'єктам аудиторської діяльності, але іншого виходу автор не бачить.
2. Офіційний допуск незалежних аудиторів (з відповідним зобов'язанням щодо державної або військової таємниці) до перевірки діяльності структур Міноборони, ДСНС, Нацгвардії.
3. Обов'язковий аудит органів державної виконавчої влади, які опікувалися і опікуються іноземною допомогою Україні та сприянню іноземним інвестиціям в країну.
4. Залучення до навчання на аудитора студентів облікових спеціальностей з певним пом'якшенням вимог до результатів сертифікаційних іспитів.
5. У підготовці та при підвищенні кваліфікації вже практикуючих аудиторів, зробити акцент на методи економічного аналізу, виявлення шахрайства та корупції, використання сучасних комп'ютерних технологій.
6. Встановити мораторій на зміни у законодавстві з питань регулювань аудиторської діяльності та на зовнішній контроль якості аудиту.

В цій сфері підготовки до викликів та ризиків в практиці повоєнного аудиту в Україні своє вагомe слово повинні сказати вітчизняні вчені та професійні громадські організації аудиторів.

Список використаних джерел

1. [Htps://www.apu.com.ua](https://www.apu.com.ua)

Сагін Д. А.

директор, аудитор;

ТОВ «ОДІ АУДИТ ЕШЮРЕНС» (м. Київ)

АУДИТ ЗВІТІВ РЕЗИДЕНТІВ «ДІЯ СІТІ»

Верховною Радою було прийнято Закон «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15.07.2021 р. №1667-ІХ (надалі – Закон № 1667). Його метою є створення в Україні нової системи під назвою «Дія Сіті», яка буде стимулювати розвиток цифрової економіки та розробки в галузях передових технологій з високою доданою вартістю, а також сприятиме залученню інвестицій та талановитих спеціалістів. Цим Законом передбачена альтернативна форма залучення працівників, через застосування гіг-контрактів та пільгових ставок оподаткування: п'ять відсотків – податок на доходи фізичних осіб; двадцять два відсотки єдиного соціального внеску від мінімальної зарплати, півтора відсотки складає військовий збір. Правовий режим «Дія Сіті» відповідно до цього Закону встановлюється на необмежений строк, але не менш як на 25 років з дня внесення до реєстру [1].

Резидент «Дія Сіті» має зобов'язання підтвердити дотримання вимог Закону № 1667 шляхом подання уповноваженого органу незалежного висновку аудитора щодо наступних тверджень:

- Розрахунок розміру середньої місячної винагороди (*Твердження 1*);
- Розрахунок середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів (*Твердження 2*);
- Розрахунок частки кваліфікованого доходу (*Твердження 3*).

Таке підтвердження є завданням з надання впевненості, що не є аудитом історичної фінансової інформації, оглядом. Тому цілком зрозумілим є застосування аудиторами Міжнародного стандарту з надання впевненості 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» (надалі – МСЗНВ) [2].

Критерії, відносно яких вимірювався та оцінювався предмет завдання, визначені в пунктах 2,3 та 4 частини першої статті 5 Закону № 1667, таблиця 1.