

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-308-4-25>

УДК 004: 339.17

Ольга МИХАЙЛЕНКО

Національний університет харчових технологій
<https://orcid.org/0000-0002-8552-5601>

Світлана НІКОЛАЄНКО

Національний університет харчових технологій
<https://orcid.org/0000-0001-8903-6162>

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ І АУДИТУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Мета статті є дослідження особливостей аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. Методика дослідження, за авторською версією, ґрунтується на наступних загальних та специфічних методах наукового пізнання: метод системного аналізу для визначення основних змін, що вплинули на процеси аналізу та аудиту господарської діяльності; метод контент-аналізу для визначення впливу форс-мажорних обставин на процеси аналізу та аудиту господарської діяльності; метод абстрагування для визначення ймовірного сценарію розвитку подій за умови уникнення форс-мажорних обставин та впливу на результати господарської діяльності; методів індукції і дедукції для визначення рівня потенціального ризику настання несприятливих подій та темпів їх розвитку; методів аналізу і синтезу для побудови алгоритму проведення аналізу і аудиту господарської діяльності підприємства.

Результати. Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності можливе у декількох випадках: 1) для потреб керівництва підприємства – оперативний, поточний та стратегічний аналіз; та 2) при проведенні аудиторської перевірки з метою виявлення правильності та достовірності відображення показників бухгалтерського обліку в звітних документах. У першому випадку, аналіз передбачає коригування існуючих показників на понесені втрати та знищені матеріально-технічні цінності, що відображаються у Балансі підприємства, та врахування можливих несприятливих подій на господарську діяльність у коротко-, середньо- та довгостроковому періодах функціонування. Аудитор, у свою чергу, спирається на використання існуючої методології проведення аудиторської перевірки (міжнародних стандартів аудиту), з урахуванням форс-мажорних обставин (у т.ч. військові дії та воєнний стан), що спричинили втрати та знищення майна підприємства.

Новизна. Систематизовано та модифіковано процес проведення аналізу та аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства з урахуванням форс-мажорних обставин (у т.ч. військові дії та воєнний стан).

Практична цінність. Запропонована методика стане корисною для викладачів та студентів ЗВО, що викладають дисципліни, пов'язані з аудитом та аналізом господарської діяльності підприємства, науковців та практиків, що досліджують вказані проблеми.

Ключові слова: воєнний стан, аналіз, аудит, фінансово-господарський стан, підприємство (організація).

Olha MYKHAILENKO, Svitlana NIKOLAIENKO

National University of Food Technologies

FEATURES OF THE ANALYSIS AND AUDIT OF THE ECONOMIC ACTIVITIES OF ENTERPRISES UNDER THE CONDITIONS OF THE MARTIAL STATE

The purpose of the article is to study the peculiarities of the analysis and audit of the economic activity of enterprises in the conditions of martial law.

Method. The research methodology, according to the author's version, is based on the following general and specific methods of scientific knowledge: the method of system analysis to determine the main changes that affected the processes of analysis and audit of economic activity; the method of content analysis to determine the impact of force majeure on the processes of analysis and audit of economic activity; the method of abstraction to determine the likely scenario of the development of events, provided that force majeure circumstances and the impact on the results of economic activity are avoided; methods of induction and deduction to determine the level of potential risk of occurrence of adverse events and rates of their development; methods of analysis and synthesis for building an algorithm for conducting analysis and auditing of the enterprise's economic activity.

The results. Conducting the analysis of financial and economic activity is possible in several cases: 1) for the needs of the company's management, it is an operational, current and strategic analysis; and 2) when conducting an audit in order to identify the correctness and reliability of the display of accounting indicators in reporting documents. In the first case, the analysis involves adjusting the existing indicators for incurred losses and destroyed material and technical values, which are reflected in the balance sheet of the enterprise, and taking into account possible adverse events on economic activity in the short-, medium- and long-term periods of operation. The auditor, in turn, relies on the use of the existing audit methodology (international auditing standards), taking into account force majeure circumstances (including military actions and martial law) that caused losses and destruction of the company's property.

Novelty. The process of analysis and audit of the company's financial and economic activity is systematized and modified, taking into account force majeure circumstances (including military operations and martial law).

Practical value. The proposed methodology will be useful for teachers and students of higher education institutions teaching disciplines related to the audit and analysis of the economic activity of the enterprise, scientists and practitioners investigating the specified problems.

Keywords: martial law, analysis, audit, financial and economic condition, enterprise (organization).

Постановка проблеми у загальному вигляді

та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

Введення воєнного стану на території України суттєво змінило підходи щодо організації та ведення господарської діяльності підприємств та організацій. Розвиток взаємовідносин між суб'єктами господарювання та владними структурами потребують дерегулювання, оскільки змінюється й ускладнюється сама система організації та ведення господарської діяльності. Запровадження змін та новел у законодавстві на час воєнного стану вимагає внесення коректив в управління господарськими структурами, аналізу та проведення аудиторської перевірки результатів їх діяльності.

Аналіз досліджень та публікацій

Вітчизняними науковцями та фахівцями достатньо повно висвітлено питання аналізу та аудиту господарської діяльності підприємств в звичайних умовах господарювання. Зокрема, аналіз господарської діяльності підприємства та його окремих напрямків діяльності досліджували Казачков І.О. та Лісенко Т.О. [1], Ніценко В.С. [2-4], Гончаренко Н.Г. [5] та інші; аудит – П'ятигорець Г.С. та Копцюх О.С. [6], Шалімова Н.С. [7], Пацарнюк О.В. [8], Сагайдак Р.А. та Чорнявська Т.М. [9] та інші. Однак зазначені дослідження в умовах військових дій мають суттєву відмінність, що й накладає відбиток на процесах господарювання підприємств, а отже на аналізі та аудиті їх діяльності. Як зазначає експерт Онищук І., в Україні в бюджетному законодавстві прийнято понад 200 змін та правок з метою оперативного реагування та створення відповідних умов щодо безперервності функціонування та забезпечення різних фінансових потреб (заходи територіальної оборони, захисту безпеки населення та функціонування бюджетної сфери, комунальних підприємств) [10]. Усього ж за підрахунками [11], під час військових дій, на думку Гончарук А. [12], потребує, в першу чергу, проведення інвентаризації та аналіз фінансово-господарської діяльності щодо підприємств, які знаходяться у стані банкрутства. Нечипоренко В. [13] додає, що такий аналіз має здійснюватися з урахуванням регіонального місцерозташування підприємства, особливо це стосується бізнесу, який розміщений і має активи в Чернігівській, Сумській, Харківській, Луганській, Донецькій, Запорізькій, Херсонській, Миколаївській, Одеській і Вінницькій областях. В умовах військової агресії Аудиторська палата України зазначає, що «аудиторам слід постійно оцінювати вплив цих подій на клієнтів, їх фінансову звітність та аудит. Особливу увагу слід приділити таким питанням, як запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; кібербезпека; бухгалтерські оцінки та розкриття інформації для того, щоб правильно оцінити вплив цих подій на аудиторський звіт» [14]. Таким чином, сформовано науково-методичну базу щодо об'єкту дослідження в умовах воєнного стану.

Формулювання цілей статті

Метою статті є дослідження особливостей аналізу й аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану.

Методологія дослідження

Методика дослідження, за авторською версією, ґрунтується на наступних загальних та специфічних методах наукового пізнання: метод системного аналізу для визначення основних змін, що вплинули на процеси аналізу та аудиту господарської діяльності; метод контент-аналізу для визначення впливу форс-мажорних обставин на процеси аналізу та аудиту господарської діяльності; метод абстрагування для визначення ймовірного сценарію розвитку подій за умови уникнення форс-мажорних обставин та впливу на результати господарської діяльності; методів індукції і дедукції для визначення рівня потенціального ризику настання несприятливих подій та темпів їх розвитку; методів аналізу і синтезу для побудови алгоритму проведення аналізу й аудиту господарської діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу

Нормативно-правова база щодо організації господарської діяльності підприємств та організацій приведена в умовах воєнного стану у табл. 1.

Особливістю зазначених правових документів є їх тимчасова дія, тобто після припинення чи скасування дії воєнного стану підприємства та організації повинні перейти на звичайну систему функціонування та оподаткування.

Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності можливе у декількох випадках: 1) для потреб керівництва підприємства – оперативний, поточний та стратегічний аналіз; та 2) при проведенні аудиторської перевірки з метою виявлення правильності та достовірності відображення показників бухгалтерського обліку в звітних документах. Короткий огляд схеми проведення аналізу та аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства, з урахуванням роз'яснень Аудиторської Палати України (АПУ), в умовах воєнного стану наведено на рис. 1.

Методика проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства має спиратися на існуючу методичну базу з урахуванням поправок та коригувань у зв'язку з понесеними втратами та

знищенням матеріальних цінностей і майна та можливим впливом майбутніх подій на майновий стан підприємства (рис. 2).

Таблиця 1

Перелік нормативно-правової документації щодо організації господарської діяльності підприємств та організацій в умовах воєнного стану

Назва нормативного документу	Орган, що прийняв	Дата та номер прийняття
Розпорядження «Про забезпечення здійснення розрахунків підприємств, установ, організацій в умовах воєнного стану»	Кабінет Міністрів України (КМУ)	11.03.2022 р. № 212-р
Повідомлення «Щодо засвідчення форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили)»	Торгово-Промислова Палата України	28.02.2022 № 2024/02.0-7.1
Постанова «Деякі питання забезпечення провадження господарської діяльності в умовах воєнного стану»	КМУ	18.03.2022 р. № 314
Роз'яснення «Щодо проведення державної реєстрації в умовах воєнного стану»	Міністерство Юстиції України	20.03.2022 р.
Лист «Допомагаємо українському бізнесу евакуюватися із зони бойових дій»	Мін-во Цифрової Трансформації України	17.03.2022 р.
Постанова «Деякі питання фінансового забезпечення підтримки підприємництва, зокрема сільськогосподарських товаровиробників, в умовах воєнного стану»	КМУ	12.04.2022 р. № 438
Постанова «Деякі питання організації роботи працівників суб'єктів господарювання державного сектору економіки на період воєнного стану»	КМУ	26.04.2022 р. № 481
Постанова «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань надання фінансової державної підтримки суб'єктам підприємництва»	КМУ	29.04.2022 р. № 521
Лист «Про роз'яснення сфери застосування постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2022 р. N 481»	Міністерство Освіти та Науки України	24.05.2022 р. № 1/5500-22
Роз'яснення «Порядок реєстрації іноземної неприбуткової організації в Україні в умовах воєнного стану»	Координаційний центр з надання правової допомоги	02.06.2022 р.
Роз'яснення «Щодо подання декларації про провадження господарської діяльності у період воєнного стану»	Державна регуляторна служба України	13.07.2022 р.

Джерело: складено на основі публічної інформації

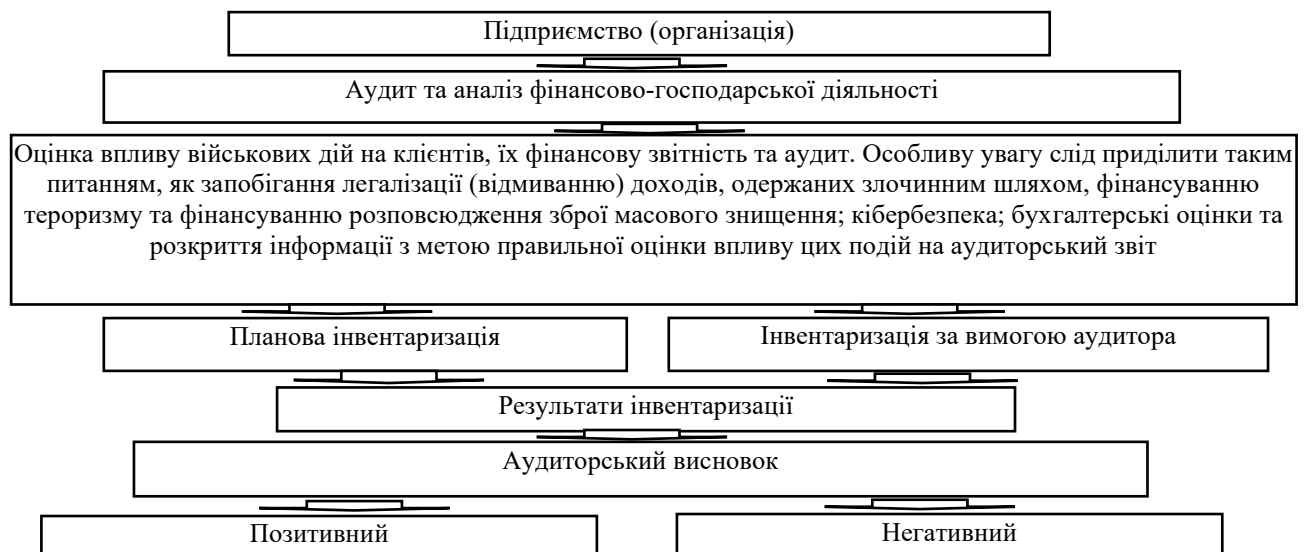


Рис. 1. Схема проведення аналізу й аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства чи організації

Результати інвентаризації є вагомою підставою при складанні аудиторського звіту, оскільки містять фактичні результати наявності, залишків чи нестачі матеріальних цінностей на підприємстві.

В процесі аудиторської перевірки аудитор звертає увагу на відповідність фінансової звітності наступним міжнародним стандартам аудиту (МСА) [14]:

МСА 315 (переглянутого) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення» – у частині переглянутої власної оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, спричинених війною, наприклад, пов'язаних з ліквідністю компанії клієнта;

МСА 500 «Аудиторські докази» – у частині формулювання власної думки чи її модифікації щодо фінансової звітності на отриманих аудиторських доказах. У зв'язку зі складними обставинами (військові дії та воєнний стан), аудитору бажано модифікувати підхід до проведення аудиту, особливо в умовах обмеженого доступу до об'єкту аудиту;

МСА 570 (переглянутого) «Безперервність діяльності» – у частині врахування впливу військових дій та воєнного стану, пандемії коронавірусу Covid-19, інших глобальних впливів. У зв'язку з зазначеним, аудиторі потрібно врахувати: оновлення прогнозів і аналізу чутливості з урахуванням ідентифікованих факторів ризику та різних можливих результатів; перегляд прогнозованого дотримання контрактних умов (ковенантів) у різних сценаріях; зміни в планах функціонування підприємства щодо майбутніх дій; розширення розкриття інформації;

МСА 560 «Події після звітного періоду» – у частині внесення відповідних змін до прогнозних значень показників управлінським персоналом, у зв'язку з військовими діями та воєнним станом. Аудитор враховує усі поточні та потенційно високі рівні ризику та їх можливого впливу на такі показники.



Рис. 2. Блок-схема проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства

Формуючи власну думку за результатами аудиторської перевірки, аудитор звертає увагу на наступні ключові моменти: щодо відповідності показників бухгалтерського обліку вимогам (змінам та нововведенням у законодавстві та інших регламентних документах) законодавства; показників бухгалтерського обліку та річної фінансової звітності прийнятим принципам облікової політики; ефективності внутрішнього контролю (аудиту); достовірності відображення в обліку та у фінансовій звітності інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати і фінансові результати клієнта [15]. Особливу увагу треба звернути на відображення втрачених чи знижених матеріальних активів, зруйнованих будівель та споруд внаслідок військових дій, відображених у розділі Балансу підприємства. Аудитор також має перевірити наявність відповідних забезпечуючих документів, що підтверджують втрату чи знищення матеріальних активів. Передусім, йде мова про сертифікат, що видається Торгово-Промисловою Палатою України [16] при настанні форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили), до яких належать й військові дії та воєнний стан.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі

Військова агресія з боку Росії та запровадження воєнного стану на усій території України серйозно змінили умови функціонування підприємств (організацій). Виникла необхідність щодо коригування методики проведення аналізу та аудиторської перевірки на підприємстві. Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності можливе у декількох випадках: 1) для потреб керівництва підприємства – оперативний, поточний та стратегічний аналіз; та 2) при проведенні аудиторської перевірки з метою виявлення правильності та достовірності відображення показників бухгалтерського обліку в звітних документах. У першому випадку, аналіз передбачає коригування існуючих показників на понесені втрати та знищені матеріально-технічні цінності, що відображаються у Балансі підприємства, та врахування можливих несприятливих подій на господарську діяльність у коротко-, середньо- та довгостроковому періодах функціонування. Аудитор, у свою чергу, спирається на використання існуючої методології проведення аудиторської перевірки (міжнародних стандартів аудиту), з урахуванням форс-мажорних обставин (у т.ч. військові дії та воєнний стан), що спричинили втрати та знищення майна підприємства.

Література

1. Казачков І.О., Лісенко Т.О. Сучасні підходи до аналізу господарської діяльності підприємства. 2013. С. 30-37. URL: https://old-zdia.znu.edu.ua/gazeta/evzdia_4_030.pdf.

2. Nitsenko V., Sharapa O., Burdeina N., Hanzhurenko I. Accounting and analytical information in the management system of a trading enterprise in Ukraine. Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». 2017. № 2. С. 3-18.
3. Ніценко В.С. Економічна ефективність інтенсифікації галузі свинарства: теоретико-методичний аспект. Формування ринкових відносин в Україні. 2016. Вип. 1 (176). С. 107-111.
4. Ніценко В.С. Методологія дослідження функціонування вертикально-інтегрованих структур агропродовольчої сфери. Наукові праці Національного університету харчових технологій. 2015. Том 21. № 3. С. 60-70.
5. Гончаренко Н. Г. Прийняття обґрунтованих управлінських рішень на підставі економічного аналізу господарської діяльності підприємств. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2020. Вип. 30. С. 52-54.
6. П'ятигорець Г. С., Копцюх О. С. Особливості проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту». 2017. Вип. 14. С. 52-57
7. Шалімова Н. С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин. Бізнес Інформ. 2014. № 4. С. 335-340.
8. Пацарнюк О. В. Організаційні етапи аудиту інноваційної діяльності підприємства. Економіка та держава. 2021. № 4. С. 163-168.
9. Сагайдак Р. А., Чорнявська Т. М. Аудит фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: суть та основні аспекти організації. Формування ринкової економіки. 2011. Спец. вип.: Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій: у 2 ч. Ч. 2. С. 465-472.
10. Особливості бюджетного процесу в умовах воєнного стану. 2022. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/14654>.
11. Воєнний стан. Всі нормативні матеріали, алгоритми дій, роз'яснення, корисні ресурси. 2022. URL: <https://lexinform.com.ua/zakonodavstvo/voyennyj-stan-vsi-normatyvni-materialy-algorytmy-dij-roz-yasnennya-korysni-resursy/>.
12. Гончарук А. Банкрутство в умовах воєнного стану. Що робити з бізнесом, який зупинив свою роботу? 2022. URL: <https://borgexpert.com/stiahnennia-borhiv/arbitrazhna-praktyka/bankrutstvo-v-umovakh-voiennoho-stanu-shcho-robyty-z-biznesom-iakyj-zupynuv-svoiu-robotu..>
13. Нечипоренко В. Як вплине воєнний стан на бізнес? ЮРИСТ & ЗАКОН. 2022. № 08. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA015530.
14. Аудиторська Палата України. Інформаційний лист Ради Аудиторської Палати України щодо впливу військової агресії Російської Федерації на фінансову звітність та аудиторські звіти. 2022. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2022/03/ІНФОРМАЦІЙНИЙ-ЛИСТ-АПУ.pdf>.
15. Барилко І.В., Лесько Ю.О. Методика аудиту фінансової звітності. 2012. URL: http://www.rusnauka.com/7_NITSB_2012/Economics/7_102958.doc.htm.
16. Торгово-Промислова Палата України. Засвідчення форс-мажорних обставин. 2022. URL: <https://ucci.org.ua/naivazhlyvishe/contacts-zasvidchennia-fors-mazhornikh-obstavin>.

References

1. Kazachkov, I., Lisenko, T. (2013). Current approaches to the analysis of the enterprise economic activity, pp. 30-37. Available at: https://old-zdia.znu.edu.ua/gazeta/evzdia_4_030.pdf.
2. Nitsenko, V., Sharapa, O., Burdeina, N., Hanzhurenko, I. (2017). «Accounting and analytical information in the management system of a trading enterprise in Ukraine». Visnyk KhNAU im. V.V. Dokuchaieva. Seria «Ekonomiczni nauky». no. 2, pp. 3-18.
3. Nitsenko, V. (2016). «Economic efficiency of the intensification of the pig industry: theoretical and methodological aspect». Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini. no. 1(176), pp. 107-111.
4. Nitsenko, V. (2015). «Research methods of functioning of vertically integrated structures of agrofood sphere». Naukovi pratsi Natsional'noho universytetu kharchovykh tekhnolohij. no. 21(3), pp. 60-70.
5. Honcharenko, N. (2020). «Acceptance of justified management decisions on the basis of economic analysis of economic activity of enterprises». Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. no. 30, pp. 52-54.
6. Pyatigorets, A. S., Koptsiukh, O. S. (2017). «Features of auditing on agricultural enterprises Zbirnyk naukovykh prats' Dnipropetrovs'koho natsional'noho universytetu zaliznychnoho transportu imeni akademika V. Lazariana «Problemy ekonomiky transportu». no. 14, pp. 52-57. Available at: <https://doi.org/10.15802/pte.v0i14.123871>.
7. Shalimova, N. S. (2014). «Quality as the Key Criterion of Assessment of its Effectiveness in the System of Socio-economic Processes». Business Inform. no. 4, pp. 335-340.
8. Patsarniuk, O. (2021). «Organizational stages of audit of the enterprise's innovative activity». Ekonomika ta derzhava. no. 4, pp. 163-168. Available at: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.4.163>.
9. Sahaidak R. A., Chomiavska T. M. (2011). «Audit of financial results of agricultural enterprises: the essence and main aspects of the organization. Formation of market economy». Formuvannia rynkovoї ekonomiky. Spets. vyp.: Orhanizatsiino-pravovi formy ahropromyslovykh formuvan: stan, perspektyvy ta vplyv na rozvytok sil'skykh terytorii. [Special. issue: Organizational and legal forms of agro-industrial formations: state, prospects and influence on the development of rural areas]. In 2 parts. Part 2. pp. 465-472.
10. Osoblyvosti biudzhetnoho protsesu v umovakh voiennoho stanu (2022). pp. 163-168. Available at: <https://decentralization.gov.ua/news/14654>.
11. Voiennyi stan (2022). Vsi normatyvni materialy, alhorytmy dii, roziasnennia, korysni resursy. [Martial law. All regulatory materials, action algorithms, explanations, useful resources.]. Available at: <https://lexinform.com.ua/zakonodavstvo/voyennyj-stan-vsi>

normatyvni-materialy-algorytmy-dij-roz-yasnennya-korysni-resursy/.

12. Honcharuk, A. (2022). Bankrutstvo v umovakh voiennoho stanu. Shcho robyty z biznesom, yakyy zupynyv svoiu robotu? [Bankruptcy under martial law. What to do with a business that has stopped its work?]. Available at: <https://borgexpert.com/stiahnennia-borhiv/arbitrazhna-praktyka/bankrutstvo-v-umovakh-voiennoho-stanu-shcho-robyty-z-biznesom-iakyj-zupynyv-svoiu-robotu>.

13. Nechyporenko, V. (2022). «How will martial law affect business?» YURYST & ZAKON, №08. Available at: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA015530.

14. Audytorska Palata Ukrainy. Informatsiinyi lyst Rady Audytorskoi Palaty Ukrainy shchodo vplyvu viiskovoi ahresii Rosiiskoi Federatsii na finansovu zvitnist ta audytorski zvity. (2022). [Audit Chamber of Ukraine. Information letter of the Council of the Audit Chamber of Ukraine regarding the influence of the military aggression of the Russian Federation on financial reporting and audit reports]. Available at: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2022/03/INFORMATSIINYI-LYST-APU.pdf>.

15. Barylko I.V., Lesko Yu.O. (2012). Metodyka audytu finansovoi zvitnosti. [Financial reporting audit methodology. 2012]. Available at: http://www.rusnauka.com/7_NITSB_2012/Economics/7_102958.doc.htm.

16. Ukrainian Chamber of Commerce and Industry (2022). Zasvidchennia fors-mazhornykh obstavyn. [Chamber of Commerce and Industry of Ukraine. Certification of force majeure circumstances]. Available at: <https://ucci.org.ua/naivazhlyvishe/contacts-zasvidchennia-fors-mazhormikh-obstavyn>.