



Ганна Вікторівна БУЛКОТ

к.е.н., доцент, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2657-2862>

e-mail: Purcanna@ukr.net



Софія Павлівна ЗАПІСЕЦЬКА

студентка, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-6546-5921>

e-mail: zapisetska@ukr.net

РОЗВИТОК КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПОВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ

У статті досліджено теоретичні та методичні засади трансформації системи бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємств в умовах воєнного стану та подальшого економічного відновлення України. Розкрито вплив факторів дестабілізації: руйнування логістичної інфраструктури, втрати складських приміщень, релокації виробництва, зростання ризиків шахрайства та нестачі окремих видів матеріалів, на формування та ведення облікової інформації. Обґрунтовано необхідність перегляду традиційних підходів до оцінювання, документального підтвердження, класифікації та інвентаризації запасів, які виявилися недостатньо ефективними в умовах невизначеності та високих ризиків. Визначено ключові проблеми обліку запасів у період війни, а також запропоновано концептуальні зміни у системі оцінювання запасів. Особливу увагу приділено формуванню ризик-орієнтованого підходу у внутрішньому аудиті, спрямованого на превентивний контроль та зниження ймовірності шахрайських дій та необхідність застосування цифрових інструментів, які підвищують прозорість і достовірність аудиту. Виділено специфіку перевірки гуманітарних матеріалів та ресурсів, що використовуються у проєктах відбудови.

Ключові слова: виробничі запаси, облік і внутрішній аудит, дестабілізуючі фактори, інвентаризація, цифровізація, ризик втрати

ВСТУП

Трагічний початок 2022 р. змінив життя кожного українця і всього світу загалом. Свій відбиток на долі багатьох людей від ненародженого до старого залишило вторгнення російсько-нацистських окупантів на землі мирного населення України: в когось забрали дім, роботу, власну справу, мрію, спокій, а в когось життя. Та навіть за таких обставин незламні українці продовжують працювати, відновлювати, започатковувати нове, жити, вірити в мир та загалом і повністю допомагати економіці України та забезпечувати активне постачання в казну держави податків та зборів. Значний внесок роблять фізичні та юридичні особи України в спорядження воїнів ЗСУ своїми донатами та передачею деяких активів на благо війська, наприклад, автомобілі, паливо, продукти харчування, ліки, одяг тощо. Кожен намагається висотяти, прикладаючи максимальних зусиль.

Цитата з фільму «Незламна» режисера С. Мокрицького: «Війна – це не тільки смерть, це таке життя» гарно демонструє стан і нинішньої ситуації в Україні. З початку повномасштабного вторгнення підприємства опинились під масою викликів, які включали постійні обстріли чи/та окупацію. Ці фактори унеможливили продовження виробничого процесу для збереження людського життя. Підприємства вимушені підлаштовуватися під ці події та відшукувати шляхи вирішення завданих шкод.

Одними з перших викликів, що постали перед українськими підприємцями, стали нестача палива та його дефіцит. Через значні руйнування інфраструктури найбільшого виробника в Україні пального – Кременчуцького

нафтопереробного заводу, вся країна опинилась під тиском нестачі пального. До того ж ворог тоді був зосереджений на знищення великої кількості наших сховищ палива, були закриті шляхи поставки морем та припинено імпорт з Білорусі. Тому в таких умовах Україна наша стала вимушено ввозити нафтопродукти із західних країн (Литви, Болгарії, Словаччини, Польщі тощо). Враховуючи всі обставини, український ринок нафтопродуктів фактично побудовано з нуля та адаптовано за допомогою європейських друзів [4].

Виробничі запаси є базовим елементом операційної діяльності підприємств і визначають їхню здатність забезпечувати безперервність технологічного процесу, формувати собівартість продукції та підтримувати конкурентоспроможність. В умовах воєнного стану в Україні система управління запасами зазнала масштабних трансформацій через низку дестабілізуючих факторів: пошкодження складських приміщень, втрату логістичних маршрутів, релокацію підприємств, втрату доступу до первинної документації, зростання ризиків шахрайства та дефіцит певних видів матеріальних ресурсів.

Традиційні підходи до обліку та аудиту запасів, сформовані в умовах відносної стабільності, виявилися недостатніми для забезпечення достовірності облікової інформації в надзвичайних обставинах. Це зумовило потребу в оновленні концептуальних засад обліку, підвищенні ролі ризик-орієнтованого внутрішнього контролю та посиленні цифровізації управлінських процесів.

Отже, постановкою проблеми є воєнний стан в Україні створив безпрецедентні умови для функціонування підприємств: порушені логістичні маршрути, руйнування

інфраструктури, ризики втрати активів, нестабільність ринку матеріалів і загрозна невизначеність у виробничих процесах. В таких умовах традиційні методи обліку та контролю виробничих запасів виявилися частково або повністю неефективними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

До наукових публікацій, що присвячено управлінню запасами, ризик-орієнтованому аудиту та цифровим технологіям в обліку, можна віднести дослідження таких науковців як М. Гаврись, О. Гаврись, М. Ткаченко [3], де висвітлено проблеми обліку та оцінювання основних засобів в умовах війни; подано пропозиції з переоцінки, документування збитків і відновної вартості. Проте тут недостатньо уваги приділено операційним аспектам внутрішнього аудиту запасів (фокус на ОЗ). Крім того, деякі пропозиції потребують деталізації для практичного застосування у підприємств різного масштабу.

І. Назарова та Ю. Пастернак [15] розглянули методологічну основу для опису процедур внутрішнього аудиту запасів. Зокрема, наукову працю присвячено контролю запасів у торговельних підприємствах, розглянуто роль інвентаризації, вибіркової процедури і форм звітності в умовах нестабільності. Недоліком цього дослідження є специфічне його спрямування на сферу торгівлі, а отже, не всі підходи безпосередньо переносяться на виробничі запаси (особливо довгострокові матеріали).

МЕТА статті – дослідження обґрунтування напрямів удосконалення системи бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємств в умовах воєнного стану й економічного відновлення.

МАТЕРІАЛИ І МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У дослідженні застосовано нормативно-правові акти України з бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та інвентаризації; офіційні методичні рекомендації Міністерства фінансів України; звітні дані українських підприємств, що здійснили релокацію або зазнали втрат виробничих запасів; аналітичні дослідження Національного банку України, Державної служби статистики, бізнес-асоціацій [12-14].

Застосовано комплекс теоретичних і прикладних методів, спрямованих на виявлення особливостей функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів в умовах воєнного стану: метод аналізу й синтезу – для узагальнення сучасних підходів до оцінювання та контролю виробничих запасів; метод порівнянь – для виявлення відмінностей між традиційними та адаптивними інструментами обліку в кризових умовах; системний підхід – для дослідження взаємозв'язку між обліковими процедурами, внутрішнім аудитом і ризиками воєнного часу; логічне узагальнення – для формування рекомендацій з трансформації облікових процесів; експертне оцінювання – для врахування практики підприємств, що впроваджують цифрові інструменти дистанційного контролю.

Так, поєднання міжнародних методичних настанов, таких як ЕУ [13], ІАS Plus, з локальними практичними джерелами: Buh.LigaZakon, Factor.Academy [8], а також науковими роботами дасть змогу збалансувати нормативно-законодавчу та локальну операційної практики.

РЕЗУЛЬТАТИ

Виробничі запаси в умовах війни виконують не лише

операційну, але й стратегічну функцію – забезпечують стійкість підприємства, дають змогу швидко відновити виробництво після руйнувань, формують «матеріальний резерв» безпеки. У зв'язку з цим класифікація запасів доповнюється новими ознаками: за рівнем доступності: доступні, тимчасово недоступні, втрачені; за ступенем ризику втрати: низький, середній, високий ризик; за місцем зберігання: основні склади, резервні склади, мобільні склади, склади на територіях з ризиками; за статусом документального підтвердження: повністю підтверджені, частково підтверджені, непідтверджені.

Таке розширення класифікації дає змогу адаптувати облік до нових реалій і формувати більш точну інформацію для управління та аудиту.

Розглядаючи проблематику обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів у сучасних умовах, важливо відзначити, що кризова ситуація на паливному ринку наочно продемонструвала критичну роль точного обліку ресурсів для життєдіяльності підприємств та економіки країни. Дефіцит пального, багатогодинні черги на АЗС, обмеження продажу – усе це зумовило значний тиск на бізнес, що вимагав над швидкої адаптації облікових систем.

В цих умовах облік виробничих запасів набув стратегічного значення, оскільки давав змогу підприємствам оцінювати наявні ресурси, прогнозувати потреби та уникати масового дефіциту критично важливих матеріалів і разом своєчасно реагувати на зміни логістики. Водночас внутрішній аудит ставав інструментом контролю якості ресурсів, запобігання шахрайству і неефективному використанню, особливо для ризикових сегментів, таких як пальне. Український ринок пального продемонстрував, як своєчасна реакція на зруйновану інфраструктуру, швидка переорієнтація шляхів поставок з ЄС, впровадження тимчасових податкових пільг та нарощування імпорту дали змогу зберегти стабільність та уникнути колапсів. За перші півроку Україна збільшила імпорт пального у 12 разів та змогла забезпечити потреби ЗСУ, екстрених служб, аграрного сектору та громадського транспорту [7].

Зміни в обліку зумовлено як об'єктивною необхідністю стабілізувати ринок, так і законодавчими реформами, ухваленими державою у відповідь на воєнні виклики. Починаючи з березня 2022 р., значну роль відіграли термінові дерегуляційні заходи, що мали на меті забезпечити безперебійність імпорту, спростити адміністрування податків і мінімізувати ризики зупинки критичних сфер економіки. Саме в цей період ініційовано важливі зміни в Податковому кодексі України та низка інших заходів, що вплинули на облік, оподаткування та контроль за обігом пального [11].

Тому однією з таких ключових новацій стало тирчасове зниження акцизного податку на пальне до нульової ставки та зменшення ставки ПДВ з 20% до 7% [9]. Таке рішення дало змогу знизити фінансове навантаження на імпортерів та трейдерів. Для підприємств такі зміни означали необхідність перегляду облікової політики, коригування первинних документів, оновлення методів оцінювання запасів, а також внесення змін в податкову звітність.

Говорячи про сферу ліцензування та контролю обігу пального держава також пом'якшила свої вимоги. А вже на період воєнного стану спрощено процедуру отримання ліцензій на зберігання пального, зокрема для суб'єктів

господарювання, що зберігають пальне виключно для власних потреб. Такі зміни зменшили тиск на малий бізнес і дало змогу підприємствам гнучко організувати власні запаси, чим забезпечити безперервність своєї власної діяльності [6].

Варто відзначити тимчасове зупинення застосування санкцій за деякі порушення у сфері обігу пального, зумовлені об'єктивними обставинами, такими як знищення складів, пошкодження стратегічних об'єктів чи неможливість своєчасного оновлення даних у системі електронного адміністрування реалізації пального. Це можна назвати своєрідним «додатковим захистом» у разі неможливості виконання норм.

З погляду бухгалтерського обліку нові умови вимагали від підприємств нового аналізу: більш детальної аналітики стосовно характеристик і джерел надходження пального; оперативного оновлення інформаційних систем; вдосконалення внутрішнього контролю за обліком, списанням і переміщенням пального, оскільки зросли ризики втрат; документального обґрунтування форс-мажорних обставин у разі неможливості дотримання окремих регуляторних вимог [1, 2].

Проте поступове відновлення ринку пального в Україні протягом 2023-2024 рр. зумовило повернення частини довоєнних норм. Тому акциз на пальне відновлено, а податкові пільги скасовано, що знову актуалізувало питання коректного обліку витрат, калькулювання собівартості продукції та контролю за ефективністю використання ресурсів. Підприємства вимушено розробили оновлені внутрішні регламенти обігу пального, враховуючи як зміни вартості ресурсів, так і ризики логістичних затримок через постійні руйнування інфраструктури.

В період воєнного вторгнення облік та внутрішній аудит виробничих запасів набули особливої актуальності та складності через низку нових викликів, що не властиві для мирного часу. Ті підприємства, що змогли продовжити свою діяльність або торгівлю готовою продукцією, стали враховувати не лише традиційні аспекти обліку, а й специфіку теперішніх надзвичайних подій, які безпосередньо впливають на наявність, збереження та рух матеріальних цінностей. Якщо раніше виробничі запаси забезпечували безперервність та планованість діяльності, то нині вони набули стратегічного значення, адже стали основою підвищеної економічної безпеки підприємства. Проте й стали об'єктом підвищеної уваги аудиторів, органів контролю та керівництва підприємства, бо втрати, пошкодження та псування запасів можуть призвести до значних фінансових витрат.

Проблематикою обліку у воєнний період можна назвати невизначеність правового регулювання. Зокрема, аналізуючи методичні рекомендації з обліку запасів, можна побачити, що вилучено пункт, що регулював кореспонденцію рахунків зі списання втрат запасів внаслідок надзвичайних подій. Тож підприємствам самостійно доводиться формувати процедури документального оформлення і списання знищених активів. Втрата чинності типових форм первинних документів, таких як Наказ Міністерства Статистики №193 та Наказ Держказначейства № 130, призвела до необхідності індивідуального розроблення внутрішніх документів кожним підприємством, що затверджуються наказом облікової політики підприємства та мають забезпечувати відповідність чин-

ним стандартам бухгалтерського обліку. В таких умовах внутрішній аудит стає ключовим інструментом контролю правильності та достовірності створення форм, оцінювання їх юридичної й економічної значущості та відповідності даних обліку фактичному стану запасів.

Розглядаючи підприємства, що знаходяться на окупованих територіях чи в зоні постійних обстрілів, слід враховувати, що саме в таких умовах інвентаризація виробничих запасів набуває особливої уваги, оскільки стає єдиним інструментом для встановлення їх фактичного стану та підтвердження реальних втрат. Згідно із затвердженим Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань інвентаризація проводиться у разі: техногенних аварій, пожеж, стихійного лиха, зупинення підприємства, перед складанням річної фінансової звітності. Під час воєнного стану в країні ця норма набуває інших нових значень, оскільки наявність запасів може бути обмежено через бойові дії, окупацію або руйнування складів. До того ж можливість проведення інвентаризації може бути тільки за умови, що повної безпеки та доступу відповідальних осіб до документів і матеріальних цінностей. До моменту проведення перевірки наявності на непідконтрольних територіях бухгалтер змушений відображати залишені там активи на балансі підприємства, оскільки втрачений контроль не дає змоги оцінити втрати та ступінь руйнації.

Проте якщо є змога провести інвентаризацію, то її оформлюють у вигляді інвентаризаційних описів та протоколів інвентаризаційної комісії, де детально фіксуються відмінності між фактичною наявністю чи станом активів і обліковими даними. Далі ці комісійні висновки стають підставою для складання актів списання матеріальних цінностей.

В обліковій практиці рекомендується списання таких активів проводити на рахунках за ДТ 977 «Інші витрати діяльності» та Кт 201 «Сировина й матеріали», а втрати відобразити на позабалансовому рахунку Дт 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей», що дає змогу вести облік невідшкодованих нестач і псування матеріальних цінностей до моменту компенсації або виявлення винних осіб. Такий підхід забезпечує не тільки достовірне відображення фінансових результатів, а й створює доказову базу для подальшого судового чи адміністративного розгляду відшкодування витрат [5].

Варто відзначити, що особливу роль у забезпеченні достовірності відображенні фінансових результатів відіграє внутрішній аудит. Аудитори перевіряють правильність ведення первинної документації, відповідність вимогам законодавства та стандартам бухгалтерського обліку. Крім того, вони здійснюють контроль за обґрунтованістю списання активів та правильністю застосування рахунків для відображення втрат, що дає змогу мінімізувати ризики виникнення податкових або фінансових спорів та підвищує прозорість управління ресурсами підприємства. Оскільки внутрішній аудит в таких умовах стає засобом стратегічного управління ризиками, він дає підприємству змогу адаптувати облікову систему до різних подій та забезпечити економічну стабільність. Сучасний досвід показує, що відсутність уніфікованих підходів не знижує значимості аудиту, а навпаки підкреслює необхідність високої кваліфікації спеціалістів та розроблення адаптованих процедур обліку та внут-

рішньої перевірки.

Матеріальні ресурси в період воєнного стану виконують не лише виробничу, а й логістичну функцію й відіграють роль індикатора фінансової стабільності та здатності підприємства продовжувати операційну діяльність за умов невизначеності [7].

Проблематика обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів в умовах воєнного стану полягає у суперечності між традиційними методами обліку і радикально новими викликами; нормативними вимогами і реальними можливостями підприємств; потребою у прозорості і обмеженнями фізичного доступу до складів; необхідністю швидкого відновлення і нестачею методичних рішень.

Нині можна виділити основні проблеми ведення обліку запасів у період воєнного стану: втрата первинної документації через знищення офісів та складів; неможливість проведення фізичної інвентаризації у зонах бойових дій; перебої зі зв'язком та роботою електронних систем; нестабільність ринкових цін, що ускладнює оцінювання запасів; високі ризики крадіжок, шахрайства та неконтрольованих втрат; різке зниження або повна зупинка постачань.

В таких умовах необхідно переглянути концептуальні засади оцінювання, вибуття та документування запасів [10].

Військові ризики потребують застосування альтернативних підходів до оцінювання: чиста вартість реалізації – для запасів, що втратили первісні властивості або їх частково зруйновано; оцінювання за справедливою вартістю – у разі неможливості визначити первісну вартість; відновлювальна вартість – застосовується у період повоєнного відновлення; оцінювання на основі експертного підходу – у разі, коли немає документів.

Впровадження цих підходів потребує змін у внутрішніх регламентах та обліковій політиці підприємств.

Воєнний стан формує нову структуру ризиків: ризик фізичної втрати запасів через обстріли або окупацію; ризик недостовірних даних через відсутність первинних документів; ризик шахрайства з боку працівників або контрагентів; ризик логістичних збоїв, які спотворюють облікову інформацію; ризик невідповідності умов зберігання. В таких обставинах внутрішній аудит має бути переорієнтовано на ризик-орієнтовану модель та превентивні заходи.

У сучасних умовах воєнного стану аудит виробничих запасів потребує суттєвої трансформації, оскільки традиційні підходи вже не здатні забезпечити достатній рівень достовірності та оперативності контролю. Постійні зміни у розташуванні підприємств, дестабілізація логістики, ризики втрат матеріальних ресурсів та ускладнений доступ до складів формують зовсім новий формат облікових та контрольних процесів. Саме тому аудиторські процедури має бути адаптовано так, щоб вони охоплювали сучасні виклики та давали змогу оперативно реагувати на фактичні загрози.

Передусім однією з ключових тенденцій стає перехід до високочастотних інвентаризацій. Йдеться не лише про повні інвентаризації, а передусім про часткові та вибіркові перевірки, які проводяться регулярніше, ніж раніше. В умовах обмеженого доступу або небезпеки для працівників аудиторські групи все частіше застосовують дистанційні методи інвентаризації, що включають відеозв'язок, передачу фотофіксації та перевірку даних у

режимі реального часу. Такий підхід дає змогу контролювати рух запасів навіть тоді, коли фізичний доступ аудиторів до складів тимчасово неможливий.

Другою важливою зміною є посилення контролю за переміщенням запасів під час релокації підприємств. У період активних бойових дій багато компаній змушені переміщувати виробництво або склади в інші регіони. Цей процес супроводжується значними ризиками втрати матеріалів, пошкодження майна, зникнення документів або невідповідності облікових даних фактичним. Тож аудиторі повинні ретельно перевіряти етапи транспортування, процедури приймання-передачі запасів, відповідність документів руху фактичним даним, а також забезпечувати додаткові заходи контролю на кожному логістичному етапі.

Крім того, актуальним стає аудит ланцюгів постачання з урахуванням ризику втрат. Воєнні умови призвели до порушення регулярних маршрутів доставки, нестачі транспорту, тимчасової окупації окремих територій та блокування переміщення товарів. Аудиторі мають аналізувати не лише факт отримання матеріалів, але й фактори затримок, загроз на маршруті, потенційні можливості зловживань та шахрайства. Поглиблений аудит постачальників, перевірка їхньої надійності та можливостей виконувати зобов'язання стають необхідними елементами ризик-орієнтованого підходу.

Суттєво зростає роль цифрових доказів, які допомагають компенсувати відсутність фізичного доступу до об'єктів контролю. Геолокація вантажів, відеофіксація процесів передачі товарів, застосування RFID-міток для відстеження руху запасів, фотоідентифікація стану матеріалів – усе це формує новий рівень прозорості та захисту від зловживань. Такі інструменти дають змогу аудиторам підтвердити достовірність операцій та формувати доказову базу, що має юридичну силу навіть за надзвичайних обставин.

У табл. 1 наведено порівняльну характеристику цифрових інструментів для обліку та аудиту виробничих запасів в умовах воєнного стану, оформлену у вигляді зручної аналітичної таблиці. Вона враховує критерії безпеки, можливість дистанційного контролю, гнучкість, придатність до воєнних умов та сферу застосування.

Наступним напрямом удосконалення аудиту є моніторинг умов зберігання запасів на основі IoT-технологій. Інтелектуальні датчики температури, вологості, руху, відкриття дверей, рівня освітлення та диму дають змогу в онлайн режимі збирати інформацію про стан складів і відхилення від нормативів. Застосування таких технологій дає можливість не лише проводити аудит за фактом порушень, а й здійснювати попереджувальний контроль, швидко виявляючи проблеми та запобігаючи втратам або псуванню матеріалів.

Важливим нововведенням стає також дистанційний аудит складських операцій. Оскільки багато підприємств працюють у режимі ризику та обмеженого доступу, аудиторі все частіше застосовують онлайн-інструменти перевірки: відеоспостереження, доступ до складських програм, аналіз логів систем управління складом та структуровані VR/AR-тури. Це дає змогу контролювати процеси приймання, відвантаження та пересування запасів без фізичної присутності на об'єкті, що суттєво підвищує оперативність реагування.

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика цифрових інструментів обліку та аудиту виробничих запасів в умовах воєнного стану (сформовано автором на основі [3; 8; 12; 15])

Цифровий інструмент	Основні можливості	Переваги в умовах воєнного стану	Обмеження	Придатність / Рекомендоване застосування
Power BI / Google Data Studio (BI-аналітика)	Візуалізація даних, інтерактивні дашборди, аналіз руху запасів, моніторинг ризиків	Доступ з будь-якої локації; швидке прийняття рішень; можливість інтеграції з WMS/ERP	Потребує налаштованої бази даних; залежність від Інтернет	Підприємства будь-якого масштабу; дистанційний контроль; оперативний аудит
IT-Enterprise / MASTER:ERP / OSA (українські ERP)	Облік запасів, управління складами, автоматизація документообігу, контроль руху матеріалів	Локальна підтримка; адаптація до законодавства; хмарні можливості; стійкість до ризиків	Потребує часу на впровадження; вартість залежить від масштабів	Середні та великі підприємства; релокація виробництва; контроль логістики
WMS-системи (складські системи управління)	Управління складом, адресне зберігання, контроль приймання/відвантаження, логування операцій	Підвищення точності; контроль руху навіть під час зміни складів; менше людських помилок	Потребують технічного оснащення складів	Підприємства з великими запасами; склади у зоні ризику
RFID / NFC мітки	Автоматична ідентифікація руху матеріалів, відстеження в реальному часі	Мінімізація шахрайства; точний контроль переміщення; придатність для релокації	Витрати на придбання міток і зчитувачів	Відстеження цінних, мобільних або високо ризикових запасів
ІоТ-сенсори (температура, вологість, відчинення дверей, рух)	Онлайн-моніторинг умов зберігання, оповіщення про відхилення	Захист від псування; контроль без доступу до складу; автоматичні дані для аудиту	Необхідність стабільного живлення; налаштування	Харчова, хімічна, фармацевтична промисловість; склади у небезпечних регіонах
GPS/Геолокація вантажів	Відстеження транспорту, контроль маршруту, фіксація затримок	Захист від втрат під час релокації; фіксація ризикових зон; доказова база для аудиту	Залежність від мобільного зв'язку	Логістичні перевезення; переміщення обладнання та матеріалів
Хмарні сервіси документообігу (Вчасно, М.Е.Дос, Paperless)	Зберігання та відновлення документів, електронні накладні, віддалений доступ	Мінімізація ризику втрати документів; швидке відновлення після руйнування офісів	Вразливість до кібератак при неправильних налаштуваннях	Усі підприємства; особливо ті, що втратили паперові архіви
Відеофіксація / дрони / відео спостереження	Дистанційна інвентаризація, контроль руху матеріалів, підтвердження стану складів	Дає можливість аудиту без фізичної присутності; фіксація збитків	Потребує техніки; юридичні нюанси використання дронів	Території з обмеженим доступом; склади на лінії ризику
VR/AR аудиторські тури	Віртуальне відвідування складів, перегляд 3D-моделей об'єктів	Безпека аудиторів; повна візуалізація без інспекцій на місці	Висока вартість; складність	Великі підприємства; складні об'єкти; міжнародні аудитори

Окрему увагу має бути приділено перевірці цільового використання гуманітарних матеріалів та допомоги, які особливо актуальні в умовах війни. Аудитори повинні підтверджувати відповідність фактичного використання отриманих ресурсів їхньому призначенню, перевіряти звітність благодійних організацій та підприємств, забезпечувати прозорість операцій і запобігати можливим зловживанням. У цьому контексті цифрові інструменти також відіграють важливу роль, адже дають змогу відстежувати рух матеріальної допомоги від моменту її отримання до повного використання.

Так, аудит виробничих запасів у період воєнного стану суттєво змінюється, переходячи від традиційних статичних процедур до динамічної, ризик-орієнтованої та цифрово підтримуваної моделі. Це дає змогу забезпечувати прозорість, оперативність і достовірність контролю навіть у найскладніших умовах та сприяє збереженню активів, стабільності операцій і відновленню економіки України.

Розширення функцій внутрішнього аудиту в період повоєнного відновлення полягає в реалізації таких функцій як: контроль за використанням матеріалів у реконструкції; перевірка джерел фінансування (гранти, державні програми, фонди); попередження корупції у

процесі відновлення; аудит ефективності витрат матеріальних ресурсів; оцінюванні збитків та їх документальному підтвердженні.

Отже, облік та аудит у період повоєнного відновлення економіки вимагає нових вимог до облікової політики. Зокрема, у післявоєнний період підприємствам необхідно: оновити облікову політику з урахуванням втрат та відновлення активів; створити окремі розділи з документування збитків; застосовувати нові методи переоцінки запасів; формувати резерви під відновлення; організувати систему контролю за матеріалами, залученими до реконструкцій.

Водночас внутрішній аудит як інструмент контролю використання ресурсів у відбудові має забезпечувати: контроль за цільовим використанням матеріалів; запобігання корупції; перевірку ефективності відновлювальних проєктів; контроль дотримання стандартів обліку в проєктах міжнародної допомоги; оцінку економічного ефекту від відновлення виробничих процесів.

ВИСНОВКИ

Тому в таких умовах змінилась і філософія управління запасами, якщо до війни підприємства орієнтувались на оптимізацію витрат і підтримання мінімальних залишків для прискорення оборотності, то під впливом

кризових подій стало пріоритетом забезпечення гарантованої доступності ресурсів. Підприємства змушені формувати страхові ресурси, збільшувати коло поставальників, застосовувати багатоканальні логістичні маршрути, застосовуючи не тільки принципи управління запасами, а й ризик-менеджмент. Тому в роботі такі підприємства посилюють роль прогнозування, щоб за порушення логістичного ланцюга, що спричиняє ризик простою, додаткових витрат або ж повної зупинки виробничого процесу цього всього можна було б уникнути.

У дослідженні доведено, що воєнний стан істотно змінює умови функціонування системи обліку й внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємств. Традиційні моделі обліку запасів не забезпечують належної достовірності в умовах динамічних ризиків, що виникли у воєнний період. Необхідна трансформація концептуальних засад обліку шляхом впровадження гнучких підходів до оцінки, документування та інвентаризації.

Підприємствам слід активніше впроваджувати цифрові інструменти, здатні підвищити прозорість контролю, забезпечити актуальність даних і мінімізувати ризики втрати активів. Внутрішній аудит повинен базуватися

на ризик-орієнтованій методології, що враховує підвищену ймовірність шахрайських дій, втрати матеріалів та порушення логістики. Облік і аудит відіграють важливу роль у відбудові економіки України, оскільки забезпечують достовірність фінансової інформації, захист активів і обґрунтованість управлінських рішень.

У період воєнного стану та повоєнного відновлення України облік і внутрішній аудит виробничих запасів потребують глибокої трансформації. Основними напрямками її розвитку є: вдосконалення оцінювання та класифікації запасів з урахуванням ризику; впровадження ризик-орієнтованого підходу у внутрішній аудит; цифровізація облікових та контрольних процедур; зміцнення системи контролю за рухом і збереженням запасів; забезпечення прозорості використання матеріальних ресурсів у процесах відбудови.

Розвиток концептуальних засад обліку та аудиту у складних умовах сприятиме підвищенню економічної стійкості підприємств, ефективності управління ресурсами та прозорості відновлювальних процесів у національній економіці.

Список використаних джерел

1. Буряк М.П. Проведення аудиту виробничих запасів під час воєнного стану. *Економіка і суспільство*. 2025. № 74. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5997/5933>
2. Височан О.С., Височан О.О., Коркішко В.І. Інвентаризація запасів в умовах війни. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2024. Випуск 20. С. 182-189. URL: <http://www.tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/528/495>
3. Гавриш М., Гавриш О., Ткаченко М. Аналіз шляхів вирішення проблем обліку та оцінки основних засобів в Україні під час війни та у післявоєнний період. *Актуальні проблеми економіки*. № 3 (273). 2024. URL: https://eco-science.net/wp-content/uploads/2024/03/3.23_topic_Mykola-O.-Havrysi-Oleksandr-M.-Havrysi-Maryna-O.-Tkachenko-172-179.pdf
4. Дефіцит пального під час війни, або Коли зникнуть черги на заправах. 20.05.2022. URL: https://ua.korrespondent.net/business/economics/4479572-defitsyt-palnoho-pid-chas-viiny-abo-koly-znyknut-cherhy-na-zapravkakh?utm_source=chatgpt.com
5. Дяченко І.М. Актуальні проблеми списання знищення запасів підприємства в період воєнного стану. *Інноваційні ідеї та проекти для економічного відродження України*: зб. доп. 89-ї наук. студ. конф., (м. Київ, 20 травня - 4 червня 2022 р.) Київ, 2022. С. 663-664.
6. З 01 вересня 2024 року змінено вимоги щодо зберігання пального, призначеного для заправлення електрогенераторних установок. 26.09.2024. URL: <https://lv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/826254.html>
7. Крамнична С.В. Обліково-аналітичне урегулювання в управлінні запасами: стратегії та практика. 09.10.2025. URL: <https://jqmth.donpu.edu.ua/article/view/18242>
8. Переоцінка запасів у воєнний час: бухгалтерський облік / Бух.ЛігаЗакон. – 23.08.2024. URL: https://buh.ligazakon.net/analytics/230044_pereotsnka-zapasiv-u-vonniy-chas-bukhgalterskiy-oblk
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 18.06.2024 р. № 3817-IX. Дата оновлення: 01.01.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
10. Списання пошкоджених та знищених запасів під час воєнного стану / Factor.Academy. 06.07.2023. URL: <https://factor.academy/blog/spisannya-poshkodzenix-ta-znishhenix-zapasiv-pid-chas-voennogo-stanu/>
11. Як Україна відправила російське пальне за їхнім воєнним кораблем, та до яких змін це призвело. 25.02.2023. URL: https://www.unian.ua/economics/energetics/yak-ukrajina-vidpravila-rosiyske-palne-za-jihnim-voennim-korablem-ta-do-yakih-zmin-ce-prizvelo-12158490.html?utm_source=unian&utm_medium=read_more_news&utm_campaign=read_more_news_in_post
12. European Court of Auditors. *Auditing in times of crisis or emergency – Methodology* / ECA. 2022. URL: [methodology.eca.europa.eu](https://eca.europa.eu)
13. EY. *Applying IFRS – Accounting considerations for the war in Ukraine* : March 2022. URL: <https://www.ey.com>
14. IAS Plus (Deloitte). *Clearly IFRS – Financial reporting considerations related to the Russia-Ukraine war* / Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com>
15. Nazarova I., Pasternak Y. Inventory Control of Operating Activities in Trade. *Herald of Economics*. 2025. no. 2, pp. 211-22. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.211>

References

1. Buriak M.P. Conducting an Audit of Production Inventories during Martial Law. *Economy and Society*. 2025. No. 74. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5997/5933> (in Ukrainian).
2. Vysochan O.S., Vysochan O.O., Korkishko V.I. Inventory-Taking of Inventories under Wartime Conditions. *Tavriya Scientific Bulletin. Series: Economics*. 2024. Issue 20. pp. 182-189. URL: <http://www.tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/528/495> (in Ukrainian).
3. Havrysi, M., Havrysi, O., & Tkachenko, M. Analysis of Approaches to Addressing the Problems of Accounting and Valuation of Fixed Assets in Ukraine during the War and the Post-War Period. *Actual Problems of Economics*. 2024. No. 3 (273). URL: https://eco-science.net/wp-content/uploads/2024/03/3.23_topic_Mykola-O.-Havrysi-Oleksandr-M.-Havrysi-Maryna-O.-Tkachenko-172-179.pdf (in Ukrainian).
4. Fuel Shortage during the War, or When the Queues at Gas Stations Will Disappear. May 20, 2022. URL: https://ua.korrespondent.net/business/economics/4479572-defitsyt-palnoho-pid-chas-viiny-abo-koly-znyknut-cherhy-na-zapravkakh?utm_source=chatgpt.com (in Ukrainian).

5. Diachenko I.M. Current Issues of Writing Off Destroyed Inventories of Enterprises during Martial Law. In: *Innovative Ideas and Projects for the Economic Revival of Ukraine: Proceedings of the 89th Scientific Student Conference* (Kyiv, 20 May – 4 June 2022). Kyiv, 2022, pp. 663–664. (in Ukrainian).
6. Changes Effective from 1 September 2024 Regarding the Storage Requirements for Fuel Intended for Refueling Generator Units. 26 September 2024. URL: <https://lv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/826254.html> (in Ukrainian).
7. Kramnychna S. V. Accounting and Analytical Regulation in Inventory Management: Strategies and Practice. 9 October 2025. URL: <https://jqmth.donnu.edu.ua/article/view/18242> (in Ukrainian).
8. Revaluation of Inventories during Wartime: Accounting / Buh.LigaZakon. 23 August 2024. URL: https://buh.ligazakon.net/analytys/230044_pereotsnka-zapasyv-u-vonnyy-chas-bukhgalterskiy-oblk (in Ukrainian).
9. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Application of Provisions during Martial Law: Law of Ukraine No. 3817-IX of 18 June 2024. Updated on 1 January 2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Tex> (in Ukrainian).
10. Write-Off of Damaged and Destroyed Inventories during Martial Law / Factor.Academy. 6 July 2023. URL: <https://factor.academy/blog/spisannya-poshkodzhenix-ta-znishhenix-zapasyv-pid-chas-voyennogo-stanu/> (in Ukrainian).
11. How Ukraine Sent Russian Fuel after Their Warship, and What Changes This Led To. 25 February 2023. URL: https://www.unian.ua/economics/energetics/yak-ukrajina-vidpravila-rosiyske-palne-za-jihnim-voyennim-korablem-ta-do-yakih-zmin-ce-prizvelo-12158490.html?utm_source=unian&utm_medium=read_more_news&utm_campaign=read_more_news_in_post (in Ukrainian).
12. European Court of Auditors. *Auditing in times of crisis or emergency – Methodology* / ECA. 2022. URL: methodology.eca.europa.eu
13. EY. *Applying IFRS – Accounting considerations for the war in Ukraine* : March 2022. URL: <https://www.ey.com>
14. IAS Plus (Deloitte). *Clearly IFRS – Financial reporting considerations related to the Russia-Ukraine war* / Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com>
15. Nazarova I., Pasternak Y. Inventory Control of Operating Activities in Trade. *Herald of Economics*. 2025. no. 2, pp. 211-22. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.211>

Hanna BULKOT

PhD in Economics, Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2657-2862>

e-mail: Pypcanna@ukr.net

Sofia ZAPISSETSKA

student, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-6546-5921>

e-mail: zapisetska@ukr.net

DEVELOPMENT OF CONCEPTUAL FRAMEWORKS FOR ACCOUNTING AND INTERNAL AUDITING OF ENTERPRISES' PRODUCTION INVENTORIES DURING MARTIAL LAW AND UKRAINE'S POST-WAR RECONSTRUCTION

Introduction. Under the conditions of martial law in Ukraine, the inventory management system has undergone significant transformations due to a range of destabilizing factors: damage to storage facilities, disruption of logistics routes, relocation of enterprises, loss of access to primary documentation, increased risks of fraud, and shortages of certain categories of material resources. Traditional approaches to inventory accounting and auditing, developed in an environment of relative stability, have proven insufficient for ensuring the reliability of accounting information under extraordinary circumstances. This has created the need to revise the conceptual foundations of accounting, strengthen the role of risk-oriented internal control, and enhance the digitalization of management processes.

The purpose of the paper is to examine and substantiate the directions for improving the system of accounting and internal auditing of enterprises' production inventories under martial law and during economic recovery.

Results. The paper examines the theoretical and methodological foundations of transforming the accounting and internal auditing systems for enterprises' production inventories under martial law and during Ukraine's subsequent economic recovery. It reveals the impact of destabilizing factors—such as the destruction of logistics infrastructure, loss of storage facilities, relocation of production capacities, increased fraud risks, and shortages of certain types of materials—on the formation and maintenance of accounting information. The study substantiates the need to revise traditional approaches to assessment, documentary verification, classification, and inventory-taking of inventories, as these approaches have proven insufficiently effective under conditions of uncertainty and elevated risks. The study identifies the key challenges in inventory accounting during wartime and proposes conceptual changes to the inventory valuation system. Particular attention is devoted to the development of a risk-oriented approach in internal auditing aimed at preventive control and reducing the likelihood of fraudulent activities, as well as to the necessity of implementing digital tools that enhance the transparency and reliability of audit procedures. The study highlights the specific features of auditing humanitarian materials and resources used in reconstruction projects.

Conclusions. During the period of martial law and Ukraine's post-war reconstruction, the accounting and internal auditing of production inventories require substantial transformation. The key directions of this development include: improving the valuation and classification of inventories with a focus on risk; implementing a risk-oriented approach in internal auditing; advancing the digitalization of accounting and control procedures; strengthening control systems over the movement and safeguarding of inventories; and ensuring transparency in the use of material resources within reconstruction processes. The advancement of the conceptual foundations of accounting and auditing under such complex conditions will contribute to enhancing enterprises' economic resilience, improving resource management efficiency, and ensuring transparency in national reconstruction efforts.

Keywords: production inventories; accounting and internal auditing; destabilizing factors; inventory-taking; digitalization; risk of loss