

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

БУРДИМ ЮРІЙ МИКОЛАЙОВИЧ

УДК 336.225.674:338.43:631.15(477)

**ДИСЕРТАЦІЯ
АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ**

071 «Облік і оподаткування»

07 «Управління та адміністрування»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Ю.М. Бурдим

Науковий керівник
ЛИТВИНЕНКО Володимир Сергійович,
кандидат економічних наук, доцент

Київ – 2026

АНОТАЦІЯ

Бурдим Ю.М. Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2026.

Дисертаційне дослідження присвячене розвитку теоретичних положень, вдосконаленню організації та методики проведення аудиту підприємств агробізнесу у період воєнного стану та повоєнного відновлення.

Об'єктом дослідження є процес аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та повоєнної стабілізації економіки України.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних і методичних засад аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу.

У першому розділі дисертації обґрунтовано теоретико-методичні підходи до трансформації завдань і функцій аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу в умовах воєнного стану. Здійснено оцінку впливу правового режиму воєнного стану на облік та аудит, розвинуто організаційні засади проведення перевірок фінансової звітності з урахуванням ризиків діяльності аграрних підприємств, які виникли в умовах воєнної економіки.

Запропоновано розширене визначення аудиту фінансової звітності як послуги з перевірки даних бухгалтерського обліку та сформованої на їх основі фінансової звітності юридичної особи, представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність чи консолідовану звітність групи, що виконується суб'єктом аудиторської діяльності для висловлення незалежної думки про її достовірність та відповідність в усіх суттєвих аспектах застосованій концептуальній основі

фінансового звітування, результати якого будуть доступні визначеним користувачам звітності.

Проведено аналіз європейської практики щодо визнання підприємств, які становлять суспільний інтерес. Ураховуючи важливість аграрного сектору для продовольчої безпеки України обґрунтовано доцільність долучення підприємств агробізнесу до підприємств суспільного інтересу з необхідністю забезпечення ведення обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ, запропоновано критерії, які враховують специфіку діяльності – обсяг земель у користуванні та валове виробництво сільськогосподарської продукції.

Уточнено завдання аудиту підприємств аграрного бізнесу з урахуванням воєнних ризиків. До основних з них належать перевірка фінансової звітності на відповідність концептуальній основі фінансового звітування, аналіз ефективності внутрішнього контролю, визначення бізнес-ризиків в умовах воєнного стану, виявлення недотримання законодавчих актів, оцінку ризиків шахрайства, збір належних доказів для формування думки аудитора. Доповнено функціональну модель аудиту виокремленням оціночної та безпекової функцій поряд із традиційними функціями аудиту (інтерпретаційна, інформаційна, профілактична, контрольна, підтверджувальна, публічна, методологічна, прогнозна, рекомендаційна).

Узагальнено зміни нормативного середовища та їх вплив на фінансову звітність, що дозволило обґрунтувати пропозиції щодо адаптації роботи аудитора в умовах воєнної економіки та удосконалити методичні підходи до проведення аудиту. Зазначене реалізовано через розроблення процедур оцінки податкових різниць, списання пошкоджених активів і формування резервів сумнівних боргів, а також ініціювання змін до податкового законодавства з метою забезпечення коректного відображення збитків, зумовлених збройною агресією.

Запропоновано ризик-орієнтовану модель організації аудиту в умовах воєнної економіки, що полягає в удосконаленні документування, планування аудиторської діяльності та інструментарію забезпечення її незалежності.

Зокрема, в рамках моделі визначено джерела інформації, які може дослідити суб'єкт аудиторської діяльності до моменту укладення договору про його проведення з метою початкового визначення обсягу операцій та ризиків діяльності аграрного підприємства. Визначено дані, якими необхідно доповнити особову справу замовника аудиту з метою більш ефективної організації аудиту фінансової звітності. Запропоновано використання плану-графіка для визначення достатньої кількості аудиторів та персоналу, часу та ресурсів для проведення аудиту, а також застосування листа-запевнення (декларації) для оцінки загроз незалежності ключового партнера та аудиторів, які беруть участь у перевірці. Надано пропозиції щодо доповнення листа-угоди, визначено підходи до отримання аудиторських доказів у період воєнного стану, запровадження розробленої ризик-орієнтованої моделі організації аудиту в умовах воєнної економіки, що дозволяє систематизувати процедури прийняття завдання, планування та документування аудиту в умовах підвищеної невизначеності.

Теоретико-методичним доробком дисертації є уточнення завдань аудиту фінансової звітності із урахуванням воєнних ризиків, а також виокремлення оціночної та безпекової функцій, запропоновані організаційні засади аудиту фінансової звітності в умовах воєнної економіки шляхом розроблення ризик-орієнтованої моделі організації аудиту, яка містить удосконалення документування, планування аудиторської діяльності та інструментарію забезпечення її незалежності.

Другий розділ дисертації зосереджений на обліковому забезпеченні аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. Зокрема, у роботі теоретично узагальнено та методично уточнено порядок проведення інвентаризації на деокупованих територіях і в зоні активних бойових дій, з урахуванням ризиків втрати документів, неможливості сформувати інвентаризаційну комісію, відсутності матеріально-відповідальних осіб, необхідності фото– та відеофіксації, взаємодії з військовими адміністраціями та правоохоронними органами. Запропоновані доповнення до

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879) щодо обов'язковості проведення інвентаризації після деокупації суцільним способом.

Розглянуто та систематизовано етапи проведення інвентаризації в період воєнного стану, зокрема, виокремлено етапи: організаційно-підготовчий, безпосереднього проведення, формування аналітичних даних та оформлення результатів. Визначено особливості організації та документування інвентаризації на кожному етапі.

Запропоновано перелік заходів, які першочергово необхідно вжити аграрному підприємству при відновленні бухгалтерського обліку, та наведено джерела отримання інформації. Для окремого відображення витрат, які виникли внаслідок збройної агресії запропоновано створити аналітичні рахунки, зокрема, при знеціненні запасів до чистої вартості реалізації – 946.1 «Втрати від знецінення запасів внаслідок збройної агресії», при втратах від списання запасів – 947.1 «Нестачі і втрати від псування цінностей внаслідок збройної агресії», при списанні знищених основних засобів – 976.1 «Списання основних засобів через завдані пошкодження і руйнування внаслідок збройної агресії»; при зменшенні корисності активів внаслідок їх окупації чи знаходження на території бойових дій – 972.1 «Втрати від зменшення корисності активів внаслідок їх окупації чи знаходження на території бойових дій», при знеціненні біологічних активів – 940.1 «Втрати від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю через збройну агресію», при відображенні резерву сумнівних боргів (резерву очікуваних кредитних збитків) по заборгованості контрагента, який знаходиться на тимчасово окупованій території чи території активних бойових дій – 944.1 «Сумнівні та безнадійні борги, які виникли внаслідок військових дій та тимчасової окупації територій», при простою – 977.1 «Витрати з виплати простою, що зумовлені військовими діями та окупацією територій». У звітності запропоновано такі витрати класифікувати як «незвичайні» з розкриттям у примітках сум, детального опису операцій і подій, зазначення статті у звіті про прибутки та збитки.

З метою повної фіксації у обліку та звітності збитків та втрат досліджено поняття упущеної вигоди. Уточнено визначення упущеної вигоди, обґрунтовано її розрахунок щодо активів, які генерують грошові потоки підприємства. Для обліку упущеної вигоди запропоновано створити позабалансовий рахунок бухгалтерського обліку 043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» – для відображення упущеної вигоди підприємства та 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії» – для відображення сум завданих збитків. Розроблено форму первинного документа – Довідку-розрахунок для можливості відображення такої інформації у бухгалтерському обліку підприємства. Також запропоновано обліковий реєстр – Накопичувальна відомість обліку упущеної вигоди. Розроблено порядок відображення в обліку упущеної вигоди, зокрема за умов, що її відшкодування здійснюється: добровільно винною стороною; шляхом задоволення рішення суду; компенсації державою чи надходження коштів від компенсаційного фонду.

Третій розділ дослідження містить пропозиції щодо удосконалення методики аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу. Зокрема, виокремлено бізнес-ризик, що впливають на проведення аудиту підприємств аграрного бізнесу – воєнний (безпековий), логістичний, фінансовий, екологічний, інформаційний, кадровий та ринковий. З метою належної оцінки ризиків та впливу військового стану на діяльність підприємств доповнено запити до управлінського персоналу, власників, юристів, облікових працівників, персоналу відділу збуту аграрного підприємства з метою отримання детальної інформації для оцінки властивого ризику, доповнені Анкета при прийнятті завдання та Анкета вивчення клієнта.

Уточнено етапи проведення аудиту фінансової звітності та наведено дії аудитора на кожному з етапів. На етапі переговорної процедури аудитор досліджує діяльність підприємства, структуру його власності та як суб'єкт первинного фінансового моніторингу переконується у відсутності в складі учасників, засновників - фізичних осіб, громадян країни агресора, юридичних осіб, зареєстрованих у російській федерації чи республіці білорусь або осіб, які

перебувають під національними чи міжнародними санкціями. На етапі прийняття завдання – запропоновано доповнення листа–угоди інформацією про отримання аудиторських доказів, порядок комунікації, терміни проведення аудиту з врахуванням викликів воєнного стану. Для якісної оцінки ризиків у період воєнного стану розроблено Анкету вивчення клієнта з врахуванням бізнес–ризиків. Запропоновано підходи до аудиторського спостереження за інвентаризацією з використанням відеофіксації при неможливості безпосередньо бути присутнім при її проведенні внаслідок форс–мажорних обставин, а також надсилання запитів до контрагентів на зовнішнє підтвердження та отримання відповідей на них. Розроблено форму Робочого документа для тестування правильності застосування концептуальної основи фінансового звітування.

Досліджено підходи до визначення суттєвості на рівні фінансової звітності, запропоновано контрольні показники суттєвості, характерні для аграрного підприємства. Розглянуто зміну суттєвості виконання залежно від визначеного аудиторського ризику. Розроблено форму Робочого документа аудитора з перевірки застосування облікової політики підприємством, який дозволяє виявити недотримання облікової політики, а також встановити зміну її положень. Виокремлено облікові оцінки, які зазнають змін в період воєнного стану – терміни корисного використання активів, визначення справедливої вартості, підходи до визнання заборгованості безнадійною (дефолт боржника), створення забезпечень під судові позови. Запропоновано форму запиту аудитора для виявлення активів на тимчасово окупованих територіях та територіях активних бойових дій. Розроблено робочі документи аудитора, які дозволяють забезпечити документування правильності нарахування амортизації та списання активів, припинення визнання активу з права оренди та орендного зобов'язання, знецінення запасів.

Визначено типи програмних рішень, які використовуються для проведення аудиту фінансової звітності – спеціалізоване програмне забезпечення для проведення аудиту, програми для виконання аудиторських

процедур і хмарні рішення. Проаналізовано рівень застосування спеціалізованого програмного забезпечення аудиторськими фірмами, наведено основні причини, що заважають його використанню, серед яких найбільш вагомими є вартість, тривалий термін впровадження та необхідність навчання персоналу. Обґрунтовано доцільність застосування файлу SAF-T UA як основи для розробки спеціалізованого програмного забезпечення для проведення електронного аудиту, визначено схему використання та алгоритм його роботи.

Практичне впровадження результатів дисертації здійснено на окремих підприємствах аграрного бізнесу (Приватне підприємство Агрофірма «Журавка», Філія «Птахофабрика «Авіс» ТОВ «Аграрний холдинг «Авангард»), суб'єктах аудиторської діяльності (ТОВ «Міжнародна аудиторська компанія «Де Візу»), а також шляхом їх застосування профільними громадськими об'єднаннями (Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України») і закладами вищої освіти, зокрема в освітньому процесі Національного університету біоресурсів і природокористування України.

Ключові слова: аудит, фінансова звітність, судження, ризики, докази, аудиторські процедури, якість аудиту, безперервність діяльності, підприємства аграрного бізнесу, цифровізація.

ABSTRACT

Burdym Y.M. Audit of financial reporting of agricultural business entities in Ukraine. Qualifying scientific work on the rights of a manuscript.

Dissertation for the Doctor of Philosophy degree in the specialty 071 “Accounting and Taxation”. National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Kyiv, 2026.

This dissertation is devoted to the development of theoretical principles and the improvement of the organization and methodology of auditing agribusiness enterprises during martial law and the post-war recovery period.

The object of the study is the process of auditing the financial statements of agribusiness entities under martial law and during the post-war stabilization of Ukraine's economy.

The subject of the study is the set of theoretical, organizational, and methodological foundations for auditing the financial statements of agribusiness entities.

The first chapter of the dissertation substantiates theoretical and methodological approaches to transforming the tasks and functions of auditing the financial statements of agribusiness enterprises under martial law. The impact of the legal regime of martial law on accounting and auditing is assessed, and organizational principles for conducting audits of financial statements are developed, taking into account the risks of agricultural enterprises' operations that arose under the conditions of a wartime economy.

It is proposed to define the audit of financial statements as a service involving the examination of accounting data and the financial statements of a legal entity, a representative office of a foreign business entity, or another entity that submits financial statements or consolidated group financial statements, performed by an audit entity to express an independent opinion on their reliability and compliance in all material respects with the applicable conceptual framework for financial reporting, which will be available to specified users of the financial statements.

An analysis of European practices regarding the designation of enterprises of public interest has been conducted. Given the importance of the agricultural sector for Ukraine's food security, the feasibility of classifying agribusiness enterprises as public-interest entities—with the requirement to maintain accounting records and prepare financial statements in accordance with IFRS—is substantiated, and criteria are proposed that take into account the specific nature of their operations: the amount of land in use and gross agricultural output.

The objectives of auditing agribusiness enterprises have been clarified, taking into account war-related risks. The main tasks include verifying financial statements for compliance with the conceptual framework for financial reporting, analyzing the

effectiveness of internal controls, identifying business risks under martial law, detecting non-compliance with legislative acts, assessing fraud risks, and gathering appropriate evidence to form the auditor's opinion. The functional model of auditing has been supplemented by highlighting the evaluative and security functions alongside traditional audit functions (interpretive, informational, preventive, control, confirmatory, public, methodological, predictive, and advisory).

The changes in the regulatory environment and their impact on financial reporting have been summarized, which has made it possible to justify proposals for adapting the auditor's work in a wartime economy and to improve methodological approaches to conducting audits. This has been implemented through the development of procedures for assessing tax differences, writing off damaged assets, and establishing provisions for doubtful debts, as well as initiating amendments to tax legislation to ensure the accurate reflection of losses caused by armed aggression.

A risk-oriented model for organizing audits in a wartime economy is proposed, which involves improving documentation, planning audit activities, and establishing tools to ensure their independence. In particular, the model identifies sources of information that an audit entity may examine prior to entering into an audit agreement to initially determine the scope of operations and risks associated with an agricultural enterprise's activities.

The data required to supplement the audit client's file for the purpose of more effectively organizing the financial statement audit has been identified. The use of a schedule to determine the sufficient number of auditors and staff, time, and resources required to conduct the audit is proposed, as well as the use of a letter of assurance (declaration) to assess threats to the independence of the key partner and the auditors participating in the audit. Proposals have been made to supplement the engagement letter, approaches have been identified for obtaining audit evidence during martial law, and a developed risk-oriented model for organizing audits in a wartime economy has been introduced, which allows for the systematization of procedures for accepting engagements, planning, and documenting audits under conditions of heightened uncertainty.

The theoretical and methodological contributions of the dissertation include clarifying the objectives of financial statement audits with consideration of war-related risks, as well as the distinction between the valuation and security functions, and the proposed organizational principles for auditing financial statements in a wartime economy through the development of a risk-oriented model for organizing audits, which includes improvements in documentation, planning of audit activities, and tools to ensure their independence.

The second chapter of the dissertation focuses on the accounting framework for auditing the financial statements of agribusiness enterprises under martial law. In particular, the work theoretically generalizes and methodologically refines the procedure for conducting an inventory in de-occupied territories and in the zone of active hostilities, taking into account the risks of document loss, the impossibility of forming an inventory commission, the absence of persons responsible for assets, the need for photographic and video documentation, and interaction with military administrations and law enforcement agencies. The stages of conducting an inventory during martial law are examined and systematized; in particular, the following stages are identified: organizational and preparatory, direct conduct, compilation of analytical data, and documentation of results. The specific features of organizing and documenting the inventory at each stage are determined.

A list of measures that an agricultural enterprise must take as a matter of priority when restoring its accounting records is proposed, and sources of information are provided. To separately account for expenses incurred as a result of armed aggression, it is proposed to create analytical accounts, specifically: for the write-down of inventories to net realizable value – 946.1 “Losses from the write-down of inventories due to armed aggression”; for losses from the write-off of inventories— 947. 1 “Shortages and losses from damage to assets due to armed aggression,” for the write-off of destroyed fixed assets – 976.1 “Write-off of fixed assets due to damage and destruction caused by armed aggression”; for impairment of assets due to their occupation or location in a combat zone – 972.1 “Losses from impairment of assets due to their occupation or location in a combat zone,” for impairment of

biological assets – 940. 1 “Losses from changes in the value of assets measured at fair value due to armed aggression,” when recognizing a provision for doubtful debts (provision for expected credit losses) on the debt of a counterparty located in a temporarily occupied territory or a territory of active hostilities – 944. 1 “Doubtful and uncollectible debts arising from military actions and the temporary occupation of territories,” in the event of downtime – 977.1 “Expenses for downtime payments caused by military actions and the occupation of territories.” The financial statements propose classifying such expenses as “unusual with disclosure in the notes of the amounts, a detailed description of the transactions and events, and an indication of the line item in the income statement.

To ensure that losses and damages are fully recorded in accounting and reporting, the concept of lost profits has been examined. The definition of lost profits has been clarified, and a method for calculating them in relation to the enterprise’s cash-generating assets has been substantiated. To account for lost profits, it is proposed to create off-balance-sheet accounting accounts 043 “Lost Profits Due to Military Aggression” to reflect the enterprise’s lost profits and 075 “Losses Incurred Due to Military Aggression” to reflect the amounts of losses incurred. A primary document form—a Calculation Statement—has been developed to enable the recording of such information in the company’s accounting records. An accounting register has also been proposed—the Cumulative Statement of Lost Profits. A procedure has been developed for recording lost profits in the accounts, specifically under conditions where compensation is provided: voluntarily by the liable party; through enforcement of a court decision; by state compensation; or through funds received from a compensation fund.

The third chapter of the study contains recommendations for improving the methodology for auditing the financial statements of agricultural businesses. In particular, it identifies the business risks that affect the auditing of agricultural enterprises: military (security), logistical, financial, environmental, information, human resources, and market risks. To properly assess the risks and the impact of martial law on business operations, additional inquiries were made to management,

owners, lawyers, accounting staff, and sales department personnel of agricultural enterprises to obtain detailed information for assessing inherent risk; the Engagement Letter and Client Information Questionnaire were also updated.

The stages of the financial statement audit have been clarified, and the auditor's actions at each stage have been outlined. During the negotiation phase, the auditor examines the enterprise's operations and ownership structure and, as the entity responsible for primary financial monitoring, verifies that there are no participants or founders who are individuals from the aggressor country, legal entities registered in the Russian Federation or the Republic of Belarus, or persons subject to national or international sanctions. At the stage of accepting the assignment, it is proposed to supplement the engagement letter with information regarding the collection of audit evidence, communication procedures, and the timing of the audit, taking into account the challenges posed by martial law. To ensure a high-quality risk assessment during martial law, a client assessment questionnaire has been developed that takes business risks into account. Approaches were proposed for audit observation of inventory counts using video recording when it is impossible to be physically present during the count due to force majeure circumstances, as well as for sending requests to counterparties for external confirmation and receiving responses to them. A Working Paper form has been developed to test the correct application of the conceptual framework for financial reporting.

This study examines approaches to determining materiality at the financial statement level and proposes materiality thresholds specific to agricultural enterprises. Changes in the materiality of compliance depending on the identified audit risk are examined. A template for an auditor's working paper on verifying an enterprise's application of accounting policies has been developed, which allows for the identification of non-compliance with accounting policies as well as the detection of changes in their provisions. Accounting estimates subject to change during martial law are identified—useful lives of assets, determination of fair value, approaches to recognizing debt as uncollectible (debtor default), and creation of provisions for litigation. A template for an auditor's inquiry is proposed to identify assets in

temporarily occupied territories and territories of active hostilities. Working papers for the auditor have been developed to ensure the proper documentation of depreciation accruals and asset write-offs, the derecognition of assets from lease rights and lease liabilities, and the impairment of inventories.

The types of software solutions used for auditing financial statements have been identified: specialized audit software, programs for performing audit procedures, and cloud-based solutions. The level of specialized software adoption by audit firms has been analyzed, and the main reasons hindering its use have been identified, the most significant of which are cost, lengthy implementation time, and the need for staff training. The feasibility of using the SAF-T UA file as a basis for developing specialized software for conducting electronic audits is substantiated, and its operational algorithm is defined.

The findings of the dissertation have been put into practice at various agricultural enterprises (the private enterprise Agrofirma “Zhuravka,” the “Avis” Poultry Farm branch of Agrarian Holding “Avangard” LLC), by auditing entities (LLC “International Audit Company “De Visu”), as well as through their application by relevant professional associations (Public Union “Chamber of Auditors and Accountants of Ukraine”) and higher education institutions, particularly in the educational process at the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine.

Keywords: audit, financial reporting, judgment, risks, evidence, audit procedures, audit quality, business continuity, agribusiness enterprises, digitalization.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

(LIST OF ASPIRANT’S PUBLICATIONS FOR

THE TOPIC OF THE THESIS)

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації
(Scientific works in which the main scientific results of the thesis were published)*

1. Литвиненко В.С., Гуренко Т.О., Дерев'янку С.І., **Бурдим Ю.М.** Інвентаризація активів і зобов'язань як інструмент відновлення обліку в сільськогосподарських підприємствах в умовах воєнного стану. Економіка і управління бізнесом. 2024. № 1. С. 92-109. URL:[https://doi.org/10.31548/economics15\(1\).2024.078](https://doi.org/10.31548/economics15(1).2024.078). *Литвиненком В.С. визначено необхідність перегляду підходів до проведення інвентаризації в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення, доповнено джерела відновлення даних про активи, здійснено фахове рецензування рукопису, узгоджено підсумкові висновки та забезпечено наукове редагування роботи. Гуренко Т.О. проведено аналітичний огляд літературних джерел. Дерев'янку С.І. розглянуто особливості проведення інвентаризації у сільськогосподарських підприємствах. Бурдимом Ю.М. досліджено чинне Положення про проведення інвентаризації та запропоновано його доповнення, визначено етапи інвентаризації, особливості її проведення в умовах воєнного стану, запропоновано документальне оформлення, внесено пропозицію щодо відображення активів нетипових для підприємства на рахунку 026 «Нетипові активи виявлені в ході інвентаризації», визначено доказову функцію інвентаризації та потребу у залученні аудитора до спостереження за її проведенням, сформовано висновки та підготовлено основний текст статті).*
2. **Бурдим Ю.М.** Наслідки військових дій в обліковому відображенні витрат сільськогосподарських підприємств. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління. 2024. Вип.16. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-16-09-05>.
3. **Бурдим Ю.М.** Відображення в обліку підприємств агробізнесу упущеної вигоди внаслідок військових дій. Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. 2025. Вип. 4 С.314-320. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-344-4-43>.
4. Литвиненко В.С., **Бурдим Ю.М.** Цифрова трансформація аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу. Облік і фінанси. 2025. № 3(109). С. 41-50. URL:[https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-41-50](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-41-50).

(Литвиненком В.С. обґрунтовано необхідність в цифровій трансформації аудиту фінансової звітності, здійснено коригування рукопису та розглянуто формулювання висновків. Бурдимом Ю.М. досліджено типи програмних продуктів, які використовуються аудиторськими фірмами для проведення перевірки, розглянуто причини низького рівня застосування спеціалізованого програмного забезпечення, проаналізовано структуру стандартного аудиторського файлу SAF-T, географію та особливості його впровадження іншими країнами, обґрунтовано використання SAF-T UA, як основи при створенні спеціалізованого програмного рішення для проведення аудиту, запропоновано алгоритм роботи такого програмного рішення, сформульовано висновки, підготовлено основний текст статті).

5. **Бурдим Ю.М.** Детермінанти аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. Ефективна економіка. 2026. №1. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.1.115>.

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації.
(Scientific works, which certify the approbation of the thesis materials).***

1. **Бурдим Ю.М.,** Литвиненко В.С. Методичні засади відновлення бухгалтерського обліку аграрного підприємства в умовах воєнного стану. Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико–прогнозний аспект: збірник тез доповідей IV Міжнародної науково–практичної конференції, 5–6 жовтня 2022 р. К.: НУБіП України, 2022. С.43–45. *(Бурдимом Ю.М. визначено порядок дій підприємства при відновленні бухгалтерського обліку аграрного підприємства в умовах воєнного стану. Литвиненком В.С. здійснено загальне коригування, опрацьовано огляд літератури).*

2. **Бурдим Ю.М.,** Литвиненко В.С. Повоєнне відновлення підприємств аграрного бізнесу: роль і місце аудиту в забезпеченні довіри до фінансової звітності: Збірник матеріалів III Всеукраїнської науково–практичної конференції «Актуальні проблеми економіки, обліку та фінансів в Україні» (до 125-річчя НУБіП України)), 20 квітня 2023 р. Ірпінь, 2023, С. 109–111

(Бурдимом Ю.М. визначено особливості проведення аудиту та його роль у повоєнному відновленні підприємств агробізнесу. Литвиненком В.С. здійснено загальне коригування, опрацьовано огляд літератури).

3. **Бурдим Ю.М.** Особливості оподаткування земель на деокупованих територіях. Сучасні тенденції розвитку теорії і практики обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування: збірник матеріалів Всеукраїнської науково–практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених, 10 листопада 2023 р. Київ: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, С.65–66.

4. **Бурдим Ю.М.** Особливості обліку активів, що залишилися на тимчасово окупованій території. Економічні дні – 2024: матеріали Всеукраїнської науково–практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2024 р. Київ: НУБіП України, 2024, С.153–154.

5. **Бурдим Ю.М.** Особливості аудиту фінансової звітності в умовах воєнного стану. AGRICULTURAL AND FOOD ECONOMICS – 2024: матеріали Міжнародної науково–практичної конференції, 19–20 вересня 2024 р. Київ: НУБіП України, 2024, С. 237 – 238.

6. **Бурдим Ю.М.** Організація аудиту фінансової звітності аграрних підприємств під час воєнного стану. Економічні дні – 2025: матеріали II Всеукраїнської науково–практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2025 р. Київ: НУБіП України, 2025, С.347–348.

7. **Бурдим Ю.М.** Ризики при проведенні аудиту в період воєнного стану. Збірник матеріалів Всеукраїнської науково–практичної конференції з бухгалтерського обліку «Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку» (присвячена 125–річчю з Дня народження Рогаченка Сергія Микитовича), 16–17 жовтня 2025 р., м.Київ–м.Умань, С. 147–149.

8. **Бурдим Ю.М., Литвиненко В.С.** Аудит основних засобів підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. Матеріали XIII Міжнародної науково–практичної конференції: Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах

інноваційної трансформації соціально–економічних систем. 3 грудня 2025. м. Кропивницький: ЦНТУ, 2025, с.77-79. (Бурдимом Ю.М. запропоновано дії, які повинен взяти аудитор при проведенні перевірки; Литвиненком В.С. досліджено вплив війни на облік та аудит основних засобів підприємств агробізнесу, здійснено загальне коригування, опрацьовано огляд літератури).

ЗМІСТ

ВСТУП	20
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО–МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ	31
1.1. Завдання та функції аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності підприємств агробізнесу.....	31
1.2. Організаційно-методичні засади аудиту фінансової звітності аграрних підприємств.....	47
1.3. Правовий режим воєнного стану та його вплив на облік і аудит суб'єктів аграрного бізнесу	71
Висновки до розділу 1.....	90
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ	94
2.1. Інвентаризація як інструмент забезпечення достовірного відображення активів і зобов'язань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.....	94
2.2. Облікове забезпечення аудиту активів та зобов'язань сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану.....	114
2.3. Методичні підходи до відображення в обліку збитків та упущеної вигоди, зумовлених військовими діями.....	133
Висновки до розділу 2	152
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ	156
3.1. Оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності при проведенні аудиту суб'єктів агробізнесу.....	156
3.2. Методика аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу у період воєнного стану та повоєнної стабілізації.....	171
3.3. Аудит фінансової звітності сільськогосподарських підприємств із застосуванням сучасних інформаційних технологій	203
Висновки до розділу 3	216
ВИСНОВКИ	219
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	225
ДОДАТКИ	247

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Агропромисловий комплекс України є однією з основних галузей економіки, що активно розвивається, впроваджує інтенсивні технології, здійснює експорт продукції, забезпечує надходження виручки в іноземній валюті. З початком повномасштабної збройної агресії підприємства агробізнесу зазнають збитків, як від руйнування зерносховищ, складів, приміщень для утримання тварин, пошкодження техніки, мінування земель, так і від втрати основних ринків збуту, зниження виробництва, втрати ключового персоналу, проблем з логістикою. За оцінками Світового банку (RDNA4), станом на початок 2025 року обсяг прямих втрат України оцінюється у 176,1 млрд дол. США, тоді як непрямі економічні збитки досягли 588,8 млрд дол. США. Загальні потреби у відбудові та відновленні держави станом на 31 грудня 2024 року оцінювалися у 524 млрд дол. США з прогнозним горизонтом реалізації протягом наступного десятиліття.

У розрізі аграрного сектору сума прямих збитків визначена на рівні 11,2 млрд дол. США, а непрямі втрати сягнули 72,7 млрд дол. США. Орієнтовний обсяг фінансових ресурсів, необхідних для відновлення сільського господарства, оцінено у 55,5 млрд дол. США. Зокрема, за даними Київської школи економіки, пошкодження зерносховищ оцінюються у 1,8 млрд. дол. США, техніки – 5,8 млрд. дол. США, знищені/викрадені фактори виробництва та вироблена продукція – 1,97 млрд. дол. США, збитки тваринництву – 254 млн. дол. США, збитки багаторічним насадженням – 398 млн. дол. США, аквакультури та рибальству – 35 млн. дол. США. Найбільших збитків завдано підприємствам у Луганській, Херсонській, Донецькій, Харківській і Запорізькій областях [134].

Для відновлення знищеної та пошкодженої інфраструктури необхідним є залучення значних фінансових ресурсів від міжнародних фінансових організацій, інституцій розвитку, приватних інвесторів та донорських структур, що обумовлює підвищені вимоги до якості, прозорості та достовірності

фінансової звітності суб'єктів господарювання. За таких обставин особливої актуальності набуває незалежний аудит фінансової звітності як інституційний механізм підтвердження її достовірності та відповідності застосованій концептуальній основі фінансового звітування. Саме аудит забезпечує формування обґрунтованої впевненості користувачів у надійності фінансових показників, знижує інформаційний ризик та виступає ключовою передумовою залучення інвестиційних і донорських ресурсів для відновлення аграрного сектору та економіки України в цілому.

Крім того, у 2022 році Україна отримала статус кандидата на членство в Європейському Союзі (ЄС). Отримання такого статусу обумовило необхідність гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту із правом ЄС (*acquis communautaire*). У сфері аудиторської діяльності ключове значення мають положення Директиви 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року щодо обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності, та Regulation (EU) No 537/2014 від 16 квітня 2014 року про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання. Зазначені акти встановлюють підвищені вимоги до незалежності аудитора, системи управління якістю, прозорості діяльності аудиторських фірм та розширеного змісту звіту незалежного аудитора.

Отримання статусу кандидата на членство в ЄС дозволило Україні також приєднатися до програми «Єдиний ринок», яка дає можливість малим та середнім підприємствам отримати фінансування і доступ до ринку ЄС. Вперше було прийнято Національну економічну стратегію до 2030 року, яка передбачає, що Україна є одним із глобальних центрів продовольчої безпеки та світовим лідером з постачання продуктів харчування з високою доданою вартістю. Така поступова інтеграція до Європейського Союзу можлива лише при забезпеченні прозорості ведення бізнесу та довіри до фінансової інформації, яка надається суб'єктом господарювання аграрного сектору. Аудит здатний забезпечити надання широкому колу користувачів фінансової звітності

достовірної та неупередженої інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання.

Теоретичні та методологічні засади аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні досліджували такі науковці, як Бутинець Ф.Ф., Гуцаленко Л.В., Гордієнко Н.І., Гончарук Я.А., Дорош Н.І., Дубініна М. В., Жук В.М., Кузик Н.П., Литвиненко В.С., Назарова К.О., Петрик О.А., Сопко В.В., Шевчук К.В., а також зарубіжні автори Аренс Е.А., Дженик Г.Р., Дефлиз Ф.Л., Додж Р., Лоббек Дж.К., О'Рейли В.М., Робертсон Дж. Хирш М.Б. та багато інших.

Незважаючи на ґрунтовні напрацювання вітчизняних і зарубіжних учених у сфері теорії та методології аудиту фінансової звітності, сформовані підходи базуються переважно на функціонуванні підприємств у відносно стабільному економічному середовищі та не враховують системних трансформацій, спричинених воєнним станом та євроінтеграцією. Військові дії спричиняють зростання рівня невизначеності, змінюють структуру бізнес–ризиків, впливають на оцінку активів і зобов'язань, ставлять під сумнів припущення про безперервність діяльності, ускладнюють отримання аудиторських доказів та змінюють характер внутрішнього контролю.

Водночас у науковій літературі відсутня цілісна концепція адаптації організації та методики аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу до умов воєнного стану та повоєнної стабілізації, що зумовлює необхідність теоретичного переосмислення та методичного вдосконалення підходів до проведення аудиту в таких умовах.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково–дослідної роботи Національного університету біоресурсів і природокористування України за темою: «Обліково–контрольне забезпечення управління діяльністю і оподаткування суб'єктів господарювання сталого розвитку» (державний реєстраційний номер 0121U110614). У межах виконання тематики автором запропоновано теоретичні та практичні засади організації і методики аудиту

фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу у період воєнного стану та повоєнної стабілізації.

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та розроблення науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення теоретичного, організаційного і методичного забезпечення аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та повоєнної стабілізації з урахуванням вимог міжнародних стандартів аудиту і директив Європейського Союзу, спрямованих на підвищення якості й довіри до фінансової інформації.

Для досягнення зазначеної мети в дисертації було поставлено такі завдання:

обґрунтувати теоретико-методичні підходи до трансформації завдань і функцій аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та імплементації законодавства ЄС;

розвинути організаційні засади аудиту фінансової звітності з урахуванням ризиків діяльності аграрних підприємств в умовах воєнної економіки;

оцінити вплив правового режиму воєнного стану на облік та фінансову звітність суб'єктів аграрного бізнесу і внести пропозиції щодо його врахування в аудиторській діяльності;

удосконалити організацію та методичні підходи до проведення інвентаризації активів і зобов'язань аграрних підприємств в умовах воєнного стану;

покращити облікове забезпечення аудиту активів та зобов'язань сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану;

удосконалити обліково-аудиторське забезпечення відображення збитків та упущеної вигоди внаслідок пошкодження або знищення активів, зумовлених військовими діями;

систематизувати ризики суттєвого викривлення та оцінити їх вплив на показники фінансової звітності в умовах воєнного стану;

удосконалити методику аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу у період воєнного стану та повоєнної стабілізації;

розвинути організаційно-методичні засади застосування сучасних інформаційних технологій у процесі аудиту фінансової звітності сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є процес формування та забезпечення аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та повоєнної стабілізації економіки України.

Предметом дослідження є сукупність теоретико–організаційних і методичних засад аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та імплементації європейських вимог до якості аудиту.

Методи дослідження. Теоретико–методологічною основою дисертаційного дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів. Зокрема, дослідження ґрунтується на системному підході з використанням таких методів: аналіз (дослідження особливостей проведення аудиту фінансової звітності); синтез (вивчення суті, завдань та функцій аудиту фінансової звітності); індукції (дослідження процесу проведення аудиту); дедукції (обґрунтування теоретичних положень при проведенні аудиту у період воєнного стану); монографічний; графічний (для інтерпретації результатів дослідження); абстрагування (перехід від досліджень теоретичних питань до формування практичних висновків); логічний (узагальнення результатів проведеного дослідження та формування висновків).

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем проведення аудиту фінансової звітності, зокрема суб'єктів аграрного бізнесу; матеріали науково–практичних конференцій, семінарів, фахових періодичних видань; законодавчі та нормативно–правові документи України; Міжнародні стандарти фінансової звітності, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; Міжнародні стандарти аудиту, дані Державної служби статистики України, Органу суспільного нагляду за

аудиторською діяльністю, аудиторських фірм, Державної аудиторської служби, дані фінансової звітності сільськогосподарських підприємств.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у розробленні теоретичних, методичних та організаційних засад аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення, що забезпечують трансформацію аудиту з інструменту підтвердження звітності у комплексний інституційний механізм управління ризиками, економічної безпеки та публічної відповідальності в контексті євроінтеграційних процесів. Найбільш вагомі результати проведеного дослідження є:

удосконалено:

методику й організацію проведення інвентаризації активів і зобов'язань аграрних підприємств в умовах воєнного стану шляхом обґрунтування поетапної моделі її здійснення при відновленні діяльності на деокупованих територіях або в разі релокації, запровадження суцільного методу фіксації та розширення процедур документування пошкоджених і знищених об'єктів, що забезпечує підвищення достовірності облікових даних і формування доказової бази для аудиту збитків, які завдані внаслідок збройної агресії;

методичні підходи до облікового забезпечення аудиту активів і зобов'язань сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану, які, на відміну від підходів, що існують нині передбачають системне виокремлення витрат, що виникли внаслідок збройної агресії шляхом запровадження спеціалізованих аналітичних рахунків для відображення витрат, зокрема, зменшення корисності активів, знецінення запасів, списання основних засобів і безнадійної дебіторської заборгованості, а також їх відображення у примітках до фінансової звітності як незвичайних для діяльності підприємства з обов'язковим розкриттям їх характеру та сум. Це забезпечує підвищення прозорості фінансової інформації, формування релевантної доказової бази для аудиту та посилення інформаційної підтримки антикризового управління підприємством;

обліково-аудиторське забезпечення відображення сільськогосподарськими підприємствами збитків та упущеної вигоди, зумовлених військовими діями, зокрема запропоновано: порядок відображення збитків та упущеної вигоди шляхом доповнення позабалансових рахунків 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» рахунком 043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» та 07 «Списані активи» рахунком 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії»; кореспонденції рахунків для відображення відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди в залежності від джерел погашення – добровільно винною стороною, шляхом задоволення рішення суду, компенсація державою чи надходження коштів від компенсаційного фонду; документальне забезпечення (Довідка-розрахунок – при проведенні оцінки упущеної вигоди, Накопичувальна відомість обліку упущеної вигоди – для узагальнення та накопичення інформації про упущену вигоду). Таке обліково-аудиторське забезпечення формує цілісну інформаційно-доказову базу, підвищує прозорість фінансової звітності та означає методичну основу для підтвердження та відшкодування збитків, завданих війною;

методичні підходи до аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу у період воєнного стану та повоєнної стабілізації. Зокрема, доповнено порядок визначення суттєвості фінансової звітності аграрних підприємств, вказано на аудиторські процедури щодо обґрунтування достовірності облікових оцінок. Для реалізації запропонованих методичних підходів доповнено форми робочих документів аудитора: з перевірки правильності застосування концептуальної основи складання звітності; оцінки облікової політики аграрного підприємства; запити на отримання інформації та робочі документи щодо основних засобів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, запасів, дебіторської заборгованості, доходів та витрат у період воєнного стану. Використання таких робочих документів у практиці аудиту забезпечить стандартизацію підходів до перевірки правильності застосування концептуальної основи фінансової звітності, облікової політики аграрних підприємств, облікових процесів, що створює основу для оцінки впливу змін

облікової політики в умовах воєнного стану (зміни методів оцінки активів, амортизації, резервів, забезпечень тощо).

набули подальшого розвитку:

теоретико-методичні засади аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу шляхом уточнення його завдань з урахуванням воєнних ризиків (оцінки бізнес-ризиків, ризиків шахрайства, дотримання законодавства, ефективності внутрішнього контролю та формування належної доказової бази) та доповнення функціональної моделі аудиту виокремленням оціночної та безпекової функцій, що розширює розуміння аудиту як інституційного інструменту економічної безпеки та зниження інформаційної невизначеності в умовах воєнного стану й імплементації законодавства ЄС;

організаційні засади аудиту фінансової звітності в умовах воєнної економіки шляхом розроблення ризик-орієнтованої моделі організації аудиту, яка містить удосконалення документування, планування аудиторської діяльності та інструментарію забезпечення її незалежності. Модель передбачає розширення інформаційної бази на етапі прийняття завдання, доповнення змісту особової справи замовника, запровадження плану-графіку ресурсного забезпечення аудиту, застосування листа-запевнення (декларації) для оцінки загроз незалежності та уточнення вимог до листа-угоди й процедур отримання аудиторських доказів у період воєнного стану, що дозволяє систематизацію процедур прийняття завдання, планування і документування аудиту в умовах підвищеної невизначеності;

оцінка впливу правового режиму воєнного стану на облік та аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу, що дало змогу удосконалити методичні підходи до проведення аудиту фінансової звітності шляхом систематизації впливу змін податкового та фінансового законодавства на аудиторські процедури, обґрунтування пропозицій щодо коригування податкових різниць у частині списання пошкоджених (знищених) активів і формування резервів сумнівних боргів (очікуваних кредитних збитків) щодо контрагентів із територій активних бойових дій та тимчасово окупованих

територій, що забезпечує підвищення достовірності фінансової звітності та обґрунтованості аудиторської думки в умовах воєнної економіки;

методика оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності в період воєнного стану, зокрема: виокремлено специфічні бізнес-ризики, які виникають у аграрному підприємстві (воєнний (безпековий), логістичний, фінансовий, інформаційний, екологічний, кадровий та ринковий); сформовано перелік дій аудитора під час отримання розуміння діяльності підприємства; запропоновано процедури оцінки ризиків контролю та властивого ризику, та документальне забезпечення такої оцінки (доповнені форми «Анкета при прийнятті завдання» та «Анкета вивчення клієнта»). Впровадження запропонованої методики забезпечить підвищення якості і своєчасності ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня та формування обґрунтованої аудиторської думки щодо достовірності фінансової звітності;

організаційно-методичні засади цифрової трансформації аудиту фінансової звітності сільськогосподарських підприємств шляхом адаптації стандартного аудиторського файлу SAF-T UA як універсальної інформаційної платформи для проведення електронного аудиту та розробки алгоритму функціонування спеціалізованого програмного рішення, що інтегрує процедури оцінки ризиків, визначення суттєвості, формування вибірок і документування аудиторських доказів. Запропонований підхід створює методичну основу для переходу до повноцінного електронного аудиту, підвищує ефективність обробки великих масивів облікових даних та забезпечує стандартизацію аудиторських процедур в умовах воєнної економіки та євроінтеграційних змін.

Практичне значення отриманих результатів. Практичне значення результатів дисертаційного дослідження полягає у впровадженні запропонованого організаційно-методичного інструментарію аудиту в діяльність аудиторських компаній, сільськогосподарських підприємств, громадських об'єднань. Зокрема, Приватним сільськогосподарським підприємством «Агрофірма «Журавка» застосовуються в практичній роботі

дослідження щодо оцінки завданих збитків країною-агресором та методика їх облікового відображення. В обліковій діяльності зафіксовані та використовуються запропоновані джерела інформації при проведенні інвентаризації на деокупованих територіях та при відновленні обліку (Довідка № 117 від 19 грудня 2025 р.).

Філією «Птахофабрика «Авіс» ТОВ «Аграрний холдинг «Авангард» враховано в діяльності результати дослідження щодо відображення в обліку витрат, які виникли внаслідок збройної агресії (Довідка № 79 від 16 лютого 2026 р.).

Пропозиції щодо переліку ризиків суттєвого викривлення та їх узагальнення для підприємств аграрного бізнесу, запропоновані процедури ідентифікації та оцінки таких ризиків під час аудиту застосовуються в практичній аудиторській діяльності ТОВ «Міжнародна аудиторська компанія Де Візу» (Довідка № 730/3 від 15 листопада 2025 р.).

Громадською спілкою «Палата аудиторів і бухгалтерів України» впроваджено в практичну діяльність методику проведення аудиту фінансової звітності сільськогосподарських підприємств (Довідка №20 від 20 листопада 2025 року).

Національним університетом біоресурсів і природокористування України у навчальному процесі при викладанні дисципліни «Комп'ютерні методи аудиту» для студентів ОС «Бакалавр» зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» (Акт від 19.11.2025 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно підготовленим кваліфікаційним науковим дослідженням. Сформульовані у ній висновки та положення, що визначають наукову новизну, належать особисто автору та є результатом його власних наукових пошуків. Із праць, виконаних у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї та результати, які отримані безпосередньо дисертантом. Особистий внесок автора у спільних публікаціях конкретизовано в переліку основних наукових праць за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати дисертації доповідались і обговорювались на 3 міжнародних науково–практичних конференціях та на 5 всеукраїнських науково–практичних конференціях.

Публікації результатів дослідження. За результатами дисертаційного дослідження автором опубліковано 13 наукових праць, з яких 5 статей у наукових фахових виданнях України і 8 тез наукових доповідей.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 286 сторінок, з них основного тексту – 204 сторінки. Дисертація містить 21 таблицю, 24 рисунків, список використаних джерел, що включає 180 найменувань на 21 сторінці, 14 додатків на 33 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО–МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ

1.1. Завдання та функції аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності підприємств агробізнесу

В умовах трансформації економіки, інтеграції України у світовий економічний простір та гармонізації облікових стандартів з міжнародними нормами, аудит виступає ключовим інструментом контролю за дотриманням принципів повноти, об'єктивності та достовірності фінансової звітності. Галузеві особливості діяльності підприємств агробізнесу, пов'язані з сезонністю виробництва, біологічними активами та підвищеними ризиками, обумовлюють необхідність удосконалення аудиторських процедур та визначення їх завдань і функцій.

Воєнні дії російської федерації проти України спричинили суттєві зміни в господарській діяльності аграрних підприємств, зокрема: порушення логістичних маршрутів, знищення або пошкодження виробничих потужностей, втрату активів, обмеження доступу до фінансових ресурсів та підвищення рівня операційних і фінансових ризиків. За таких умов зростає ймовірність викривлення показників фінансової звітності, що може бути зумовлено як об'єктивними факторами невизначеності, так і суб'єктивними управлінськими рішеннями.

У період воєнного стану аудит набуває особливого значення як інструмент незалежної оцінки фінансового стану підприємств агробізнесу, підтвердження реальних облікових даних та забезпечення прозорості фінансової інформації для зацікавлених сторін, включаючи державні органи та інвесторів. Водночас виникає потреба в адаптації аудиторських процедур до умов обмеженого доступу до інформації, підвищення ризиків безперервності діяльності та необхідності професійного судження при оцінці активів і зобов'язань. Отже, дослідження завдань і функцій в умовах воєнного стану має важливе значення

для забезпечення фінансової стабільності й відновлення аграрного сектору економіки України.

Дослідженнями організації та проведення аудиту займалися такі вітчизняні науковці: Бондар В.П., Проскуріна Н.М., Петрик О.А., Шалімова Н.С., Фабіянська В.Ю., Кузик Н.П., Назарова К.О., Шевчук К.В.

Бондар В.П. досліджував теоретико–організаційні аспекти розвитку аудиторської діяльності [12], Проскуріна Н.М. розглядала теорію та методіку аудиторських процедур [133], Петрик О.А. представила організаційні та методологічні аспекти аудиту фінансової звітності [2], Шалімова Н.С. визначила роль та місце аудиту в системі соціально–економічних відносин [159], Фабіянська В.Ю. розглядала реформування аудиторської діяльності [152], Кузик Н.П. та Шевчук К.В. досліджували чинники, які впливають на якість аудиту [81], Назарова К.О визначила роль аудиту у повоєнному відновленні [147].

Указані дослідники детально розглянули основи організації та проведення аудиту, визначили роль та місце аудиту в системі соціально-економічних відносин. Проте методіка проведення аудиту, його завдання та функції аудиту потребують більш детального дослідження.

Науковці у своїх працях детально досліджували зміст та визначення поняття «аудит». Огляд цих дефініцій наведений у табл. 1.1 та Додатку А.

Таблиця 1.1

Визначення складових поняття «аудит» у працях дослідників

Дослідник	Форма контролю	Процес отримання та аналізу даних	Перевірка звітності на відповідність принципам обліку	Перевірка звітності для надання користувачами достовірної інформації	Соціально–нейтральний інститут
1	2	3	4	5	6
Аренс Е.А., Лоббек Дж.К.		+			
Робертсон Дж.				+	
Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейли В.М., Хирш М.Б.		+			
Білуха М.Т.	+				

1	2	3	4	5	6
Дорош Н.І.		+			
Петрик О.А.			+		
Шалімова Н.С.					+
Гончарук С.М.		+			
Фабіянська В.Ю.				+	
Лубенченко О.Е.				+	
Манько Н.Ф.				+	

Джерело: за даними [2], [10], [32], [51], [89], [93], [153],[159], [168], [178], [179].

Визначення науковців різняться. Аренс. А. і Лоббек Дж, Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш, Дорош Н.І., Гончарук С.М. розглядають аудит як процес, в ході якого збираються та аналізуються дані про господарську діяльність підприємства на відповідність визначеним критеріям, Петрик О.А. – як перевірку незалежним професіоналом фінансової звітності для висловлення об'єктивної думки про її точність, повноту та достовірність, відповідність принципам ведення обліку, Білуха М.Т. – як форму контролю, Лубенченко О.Е., Фабіянська В.Ю. та Манько Н.Ф. – як надання послуги (виконання завдання) з перевірки фінансової звітності з метою забезпечення її користувачів достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень, Шалімова Н.С. – як форму соціально–нейтрального інституту, що здійснює збір, оцінку інформації та надання висновку щодо результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик користувачів до прийняттого рівня та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві. Відповідно частини 1 статті 1 до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вказано, що аудит фінансової звітності – це послуга щодо перевірки даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи для висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих

аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [119].

Надане визначення вказує на те, що під час аудиту відбувається процедура перевірки даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однак не визначено зв'язок між даними обліку та звітності. Частиною 1 статті 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємства складають фінансову звітність за даними обліку.

Для того, щоб більш повно сформувані визначення аудиту фінансової звітності, потрібно проаналізувати мету проведення аудиту – підвищення ступеня довіри користувачів до фінансової звітності. Мета аудиту досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з застосованою концептуальною основою фінансового звітування [98].

Враховуючи зазначене, можна запропонувати наступне визначення аудиту – це послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку та сформованої на їх основі фінансової звітності юридичної особи, представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність чи консолідовану звітність групи, що виконується суб'єктом аудиторської діяльності для висловлення незалежної думки про її достовірність та відповідність в усіх суттєвих аспектах застосованій концептуальній основі фінансового звітування, яка буде доступна визначеним користувачам звітності.

Основоположні підходи до проведення аудиту фінансової звітності підприємств визначено в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [98], Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [119], Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [120].

Потреба у виникненні та існуванні незалежного аудиту як особливої форми контролю зумовлена браком довіри до облікової інформації, на основі якої формується фінансова звітність внаслідок існування ряду об'єктивних та суб'єктивних чинників, таких, як людський фактор, протилежні інтереси

власників капіталу та користувачів фінансової звітності [153]. В інвесторів, керівників підприємств підвищуються вимоги до отримання інформації про можливі шляхи зменшення ризиків, зростання дохідності операцій, при цьому, це має відбуватися в режимі реального часу або з максимальною оперативністю, а не через 3–6 місяців по закінченні звітного періоду [2, с.8].

Економічні умови діяльності аграрних підприємств в Україні характеризуються швидкими змінами законодавства, яке стосується господарської діяльності та оподаткування підприємств. Війна зумовила виникнення додаткових ризиків, пов'язаних з веденням обліку, забезпеченням внутрішнього контролю, шахрайством, операціями з пов'язаними особами, існуванням суттєвої невизначеності щодо безперервності діяльності.

Аудит дозволяє надати користувачам фінансової звітності інформацію про достовірність та повноту фінансової звітності. В умовах залучення фінансової допомоги та грантових коштів для майбутнього повоєнного відновлення значно зростає роль фінансової звітності в прийнятті управлінських рішень. Аудит покликаний забезпечити довіру користувачів до фінансової звітності, що забезпечить залучення фінансових ресурсів та швидке відновлення економіки України.

При проведенні аудиту фінансової звітності необхідно враховувати:

- сезонність виробництва, що зумовлює підходи до визначення фінансового результату (фактично витрати понесено в одному періоді, а готова продукція отримується в іншому);
- наявність земельних паїв в оренді;
- біологічні активи та їх облікове відображення;
- наявність спрощеної системи оподаткування для аграрних виробників;
- наявність пільг з боку держави;
- обмеження експорту.

Сезонність виробництва вимагає від аудитора детальної уваги при перевірці дебіторської та кредиторської заборгованості, правильності визнання доходів та витрат підприємства. Для врахування сезонності під час проведення

аудиту потрібно провести процедуру правильності визнання доходів та витрат на кінець періоду. Ключовий партнер з аудиту, який проводить перевірку фінансової звітності аграрного підприємства, повинен бути добре обізнаний з особливостями галузі та розумітися на технологічних процесах.

Наявні земельні паї в оренді сільськогосподарського підприємства здебільшого відображаються як активи з права користування активом та орендні зобов'язання. Аудитор при проведенні перевірки аналізує умови укладення договорів оренди та визначає правильність відображення в обліку орендного активу і зобов'язання з оренди, перевіряє достовірність залишків за розрахунками з фізичними особами на кінець звітного періоду.

Перевірка операцій з біологічними активами передбачає перевірку визначення справедливої вартості біологічних активів, прийнятності джерел інформації, яка для цього використовувалася, підходів до проведення оцінки.

Наявність спрощеної системи оподаткування вимагає від аудитора перевірки правильності визначення площ сільськогосподарських угідь чи земель водного фонду, що перебуває у сільськогосподарського товаровиробника у власності чи надана йому у користування, а також правильності застосування ставок для кожної категорії сільськогосподарських угідь.

Зниження експорту аграрної продукції внаслідок змін у виробництві, логістиці вимагає від аудитора розгляду причин такої зміни та впливу на оцінку управлінського персоналу щодо продовження діяльності на безперервній основі. Для цього аудитор досліджує діяльність підприємства, визначає частку експортних операцій в доходах, за допомогою аналітичних процедур перевіряє зміну в звітних періодах та аналізує вплив на діяльність.

Поряд з цим в умовах воєнного стану на роботу аграрних підприємств впливають як зовнішні фактори – інфляція, зростання відсотків за банківськими кредитами, нестабільність податкового законодавства, втрата активів внаслідок війни, так і внутрішні – неефективність управління, порушення оборотності коштів, непогашення дебіторської заборгованості, зловживання та шахрайство, невизначеність діяльності.

Мінливість та невизначеність зовнішнього економічного середовища призводять до зростання ролі управлінських рішень [50]. Аудит фінансової звітності підприємств агробізнесу дозволяє своєчасно реагувати на зміни, які відбуваються в їх діяльності, та надавати відповідні дані для прийняття якісних управлінських рішень.

Проведення аудиту фінансової звітності відбувається із застосуванням ризикоорієнтованого підходу. На управління аудиторськими ризиками впливають наступні фактори: рівень обізнаності в особливостях обліку; концептуальна основа підготовки фінансової звітності; рівень автоматизації; реагування на зміни в законодавстві; ефективність системи внутрішнього менеджменту та результативність контролю [145, с. 174].

Фінансова звітність є першочерговим джерелом інформації про фінансовий стан підприємства, його фінансові результати та рух грошових коштів. Аудит підприємств є перевіркою достовірності та повноти оприлюдненої фінансової звітності.

Відповідно до чинного законодавства наведено перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані проводити аудит фінансової звітності (табл. 1.2).

Поряд з цим ми проаналізували дані щодо належності сільськогосподарських підприємств до певної категорії підприємств (Додаток Б).

За даними Державної служби статистики України загальна кількість підприємств, що функціонують за видами діяльності, які пов'язані з сільським господарством становить 39 260 одиниць, з них до великих підприємств належить лише 38 одиниць або 0,09%, до середніх 1 397 одиниць або 3,56%, до малих підприємств – 37 825 одиниць або 96,34 %. Найбільша кількість підприємств знаходиться в категорії «малі підприємства» та, відповідно, не проходить обов'язковий аудит фінансової звітності [69].

**Перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані проводити аудит
фінансової звітності**

Категорія підприємств/групи	Критерії (дотримання 2 з 3) за даними останньої річної фінансової звітності			Застосовує стандарти	Обов'язок проведення аудиту та оприлюднення звітності
	балансова вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середня кількість працівників		
1	2	3	4	5	6
Велике	понад 20 мільйонів євро	понад 40 мільйонів євро	понад 250 осіб	МСФЗ	Так
Середнє	20 мільйонів євро	до 40 мільйонів євро	до 250 осіб	НП(С)БО	Так
Мале	до 4 мільйонів євро	до 8 мільйонів євро	до 50 осіб	НП(С)БО	Ні, за винятком інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, суб'єкти державного сектору
Мікропідприємство	до 350 тисяч євро	до 700 тисяч євро	до 10 осіб	НП(С)БО 25	Ні, за винятком інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів
Велика група	понад 20 мільйонів євро	понад 40 мільйонів євро	понад 250 осіб	МСФЗ, материнські підприємства	Так
Середня група	до 20 мільйонів євро	до 40 мільйонів євро	до 250 осіб	НП(С)БО	Ні
Мала група	до 4 мільйонів євро	до 8 мільйонів євро	до 50 осіб	НП(С)БО	Ні

Побудовано автором за даними [120].

Оприлюднення фінансової звітності разом зі звітом незалежного аудитора забезпечується підприємствами, що становлять суспільний інтерес (емітентами цінних паперів, банками, страховиками, недержавними пенсійними фондами,

іншими фінансовими установами), а також великими та середніми підприємствами. Тобто, підприємства аграрного бізнесу зобов'язані проводити аудит лише у випадку, коли вони потрапляють у відповідну категорію підприємств.

Директивою 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради [48] про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності визначено перелік суб'єктів суспільного інтересу (рис. 1.1).



Рис.1.1. Перелік суб'єктів суспільного інтересу відповідно до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності

Джерело: побудовано за даними [48].

В усіх європейських країнах підприємствами, які становлять суспільний інтерес, визначено лістингові компанії, кредитні установи та страхові компанії. Інші компанії, які мають суспільне значення через природу діяльності чи їхній розмір або чисельність їхнього персоналу, можуть визначитися на національному рівні – інформація про них дуже відрізняється. Так, Данія, Естонія, Кіпр, Німеччина, Греція, Ірландія, Люксембург, Мальта, Норвегія та Сполучене Королівство не визначають інших підприємств, ніж передбачено Директивою 2006/43/ЄС (табл. 1.3).

Підприємства суспільного інтересу в країнах Європейського Союзу

Країни	Пенсійні фонди	Інвестиційні компанії	Урядові організації	Компанії з управління активами	Підприємства, що надають послуги «електронні гроші»	Інші
1	2	3	4	5	6	7
Австрія						+
Бельгія						+
Болгарія	+			+		+
Ісландія	+					
Італія	+			+	+	+
Іспанія	+					+
Латвія	+			+		
Литва	+	+	+	+		+
Нідерланди	+					+
Польща	+				+	+
Португалія	+					+
Румунія	+	+	+		+	+
Словаччина	+		+			+
Словенія	+	+				+
Угорщина				+		+
Франція						+
Хорватія	+	+		+	+	
Швеція	+					

Джерело: складено за даними [170].

Суспільний інтерес є багатовимірним та багаторівневим поняттям, що охоплює широке коло зацікавлених осіб (у цьому проявляється «суспільність» інтересу), а також цінності, прагнення, сподівання стейкхолдерів щодо підвищення рівня економічної визначеності, збереження економічних ресурсів власників, підвищення рівня ефективності корпоративного управління в публічній сфері, збереження природних ресурсів [80, с.256]. Підприємства суспільного інтересу є генеруючим ядром для функціонування та розвитку економіки [65, с. 43].

Слід зазначити, що Україна є однією з країн, яка гарантує продовольчу безпеку в світі. Згідно зі Стратегією розвитку сільського господарства та сільських територій в Україні на період до 2030 року завданням аграрного сектору є забезпечення національної продовольчої безпеки та гарантування світової продовольчої безпеки [146]. Земля є найціннішим національним багатством та перебуває під особливою охороною держави [64]. Держава повинна забезпечувати постійний контроль за використанням земель. Аграрні підприємства здебільшого займаються рослинництвом та мають у користуванні або власності землю.

Враховуючи, що діяльність аграрних підприємств має вплив, як на національному, так і на міжнародному рівні тому вважаємо, що до підприємств суспільного інтересу необхідно додати категорію «аграрні підприємства» та визначити, що такі підприємства повинні забезпечувати проходження аудиту фінансової звітності.

Оскільки аграрним підприємствам притаманний галузевий аспект, для них можуть бути встановлені інші додаткові критерії, ніж балансова вартість активів, чистий дохід від реалізації та середня кількість працівників. Такими критеріями можуть бути обсяг земель у користуванні та валове виробництво сільськогосподарської продукції.

Міжнародні стандарти з аудиту визначають чіткий алгоритм дій аудитора від початку співпраці з підприємством, оцінки ризиків, планування, отримання доказів до оформлення та видачі звіту незалежного аудитора.

Результати проведеного аудиту надаються користувачам фінансової звітності чи зацікавленим сторонам.

Користувачів аудиту фінансової звітності можна поділити на зовнішніх та внутрішніх (рис. 1.2).

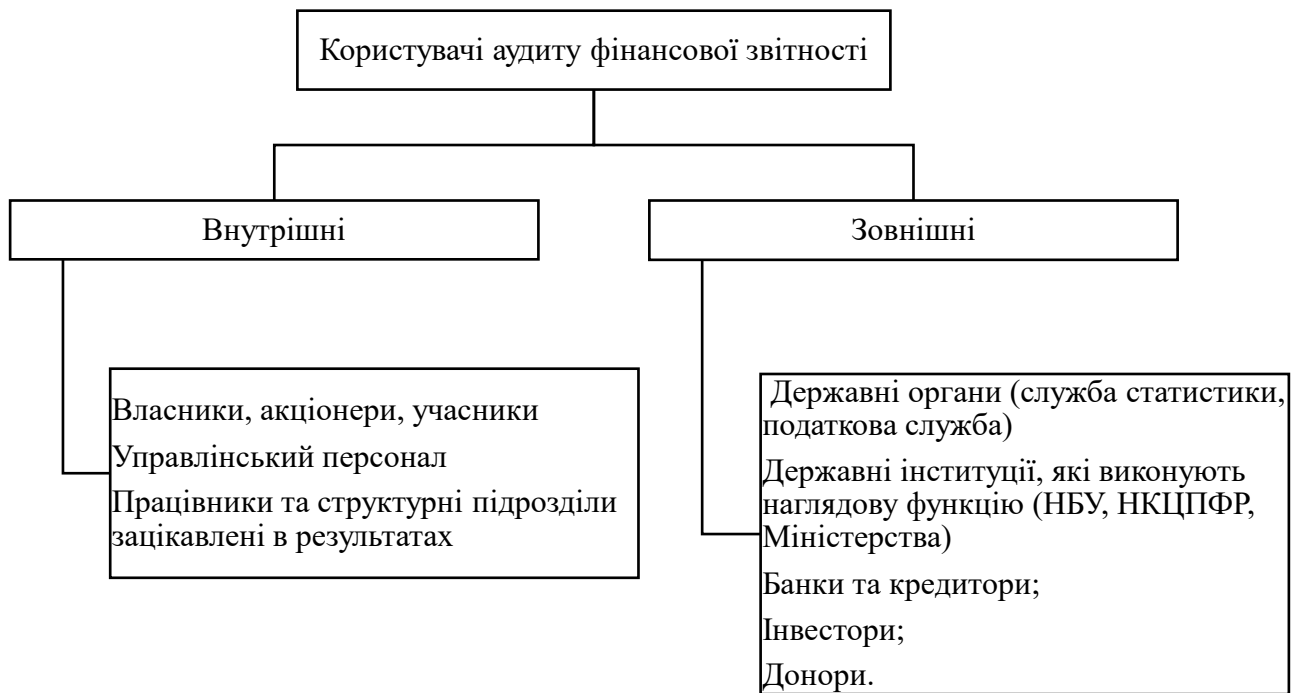


Рис. 1.2. Користувачі аудиту фінансової звітності

Джерело: сформовано автором

Функціонування підприємств аграрного бізнесу в умовах невизначеності зумовлює зміни у плануванні та проведенні аудиторських процедур, аналізі зовнішнього середовища суб'єкта господарювання та внутрішніх ризиків, які впливають на його діяльність.

Метою аудиту фінансової звітності в умовах військової агресії та повоєнного відновлення є забезпечення повною та достовірною інформацією користувачів для зменшення інформаційних ризиків в умовах невизначеності.

Завдання та функції аудиту досліджували вітчизняні вчені Петрик О.А.[2], Гончарук С.М.[32], Жук В.М.[58], Візіренко С.В.[29], Назарова К.О.[147], Рядська В.В. [139] та інші.

Рядська В.В. вказує, що завданням аудиту є зменшення інформаційних ризиків шляхом проведення незалежної оцінки фінансової інформації [139, с.254]. Назарова К.О. вважає, що завдання аудиту — одне з найважливіших у повоєнному відновленні України, що узагальнюється в його функціях [147].

Війна та запроваджений воєнний стан впливають на діяльність підприємств агробізнесу та призводять до порушення внутрішніх контролів, виникнення бізнес-ризиків, недотримання вимог законодавства, виникнення ризиків шахрайства, збільшення операцій з пов'язаними особами, недотримання принципу безперервності.

Основні завдання з аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу в умовах війни наведено на рис.1.3.

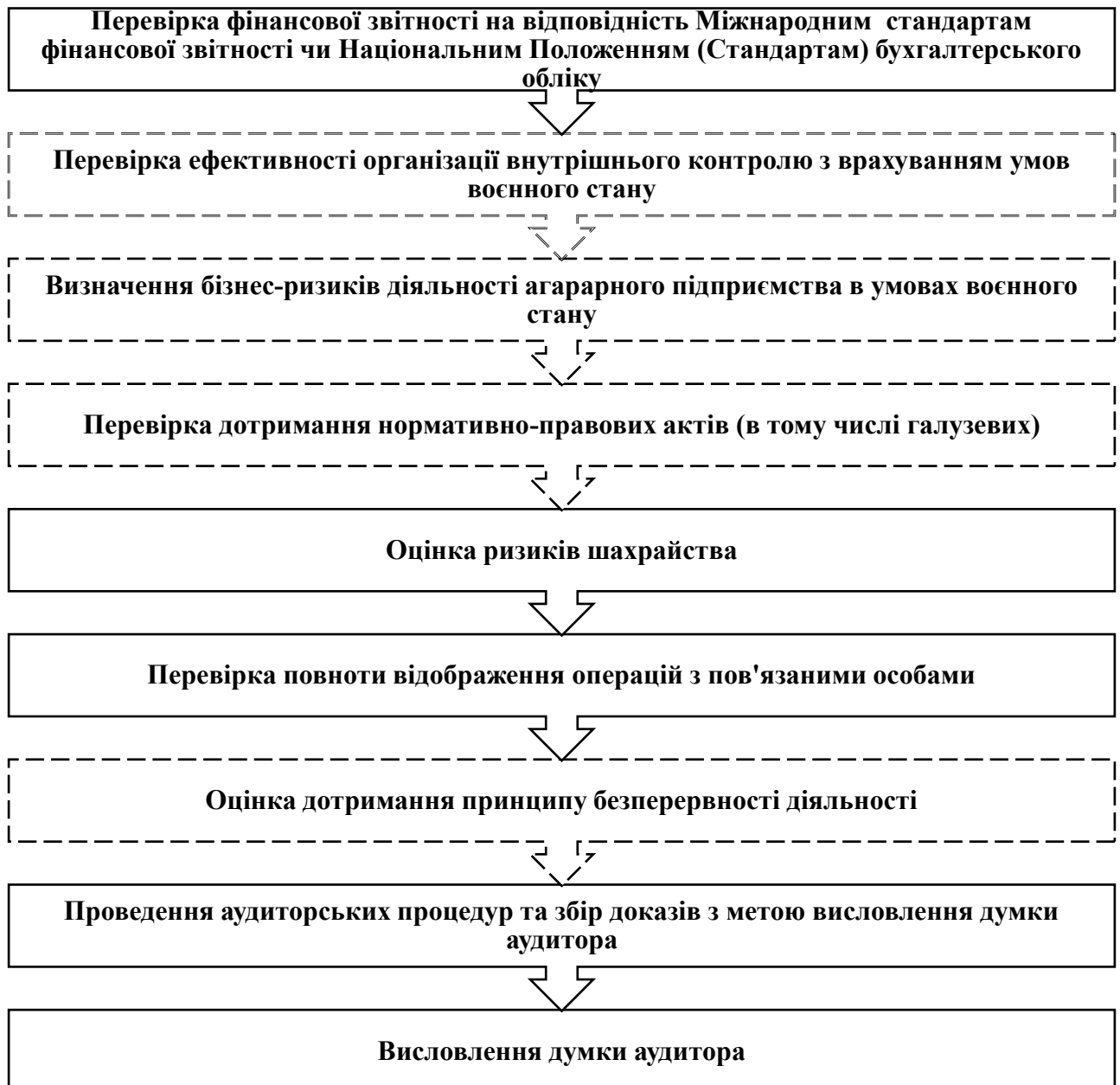


Рис.1.3. Узагальнені завдання аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в умовах воєнного стану

Джерело: узагальнено автором на основі [98].

Візіренко С.В. вважає основною функцією аудиту захист інформаційних потреб користувачів, що приймають управлінські рішення на основі фінансової звітності [29]. Жук В.М., розглядаючи функціональність аудиту, виокремлює такі функції аудиту: контрольну, безпекову, інформаційну, пізнавальну, аналітичну, консалтингову, біхевіористичну, мотиваційну, прогностичну, регулюючу, соціальну та екологічну [58]. Петрик О.А. визначає оціночну, аналітичну, інформаційну та контрольну функції аудиту, а також виокремлює соціальну функцію в умовах сталого розвитку [2]. Гончарук С.М. вказує на захист потреб осіб, що приймають управлінські рішення, як головну функцію аудиту [32]. На думку Рядської В.В., аудит виконує функцію контролю, що дозволяє зафіксувати реальний стан об'єкта контролю та допомагає йому під час прийняття рішень, та функцію зменшення інформаційних ризиків [140]. Назарова К.О. виділяє такі функції аудиту в умовах війни та повоєнного відновлення: оціночна; прогноуюча; кошторисна; адаптаційна та рекомендаційна [147]. На рис. 1.4 наведено доповнений перелік функцій, які виконує аудит фінансової звітності.

Розробка та застосування нових підходів для проведення аудиту аграрних підприємств, що досягається за допомогою методологічної функції аудиту. Фінансова звітність має значну кількість даних, які доступні лише фахівцям зі спеціальними знаннями. Аудит дозволяє кінцевому користувачу фінансової звітності в доступній формі отримати інформацію щодо фінансового стану підприємства та результатів його діяльності. Подача даних звітності у доступному форматі забезпечується за допомогою інтерпретаційної функції аудиту. Аудит в період воєнного стану повинен надавати достовірну та повну інформацію про діяльність аграрного підприємства, виокремлювати суттєву та корисну інформацію для користувачів фінансової звітності, що відображається в інформаційній функції аудиту. Прогнозна функція аудиту дозволяє розглядати прийнятність оцінок управлінського персоналу щодо майбутньої діяльності підприємства.

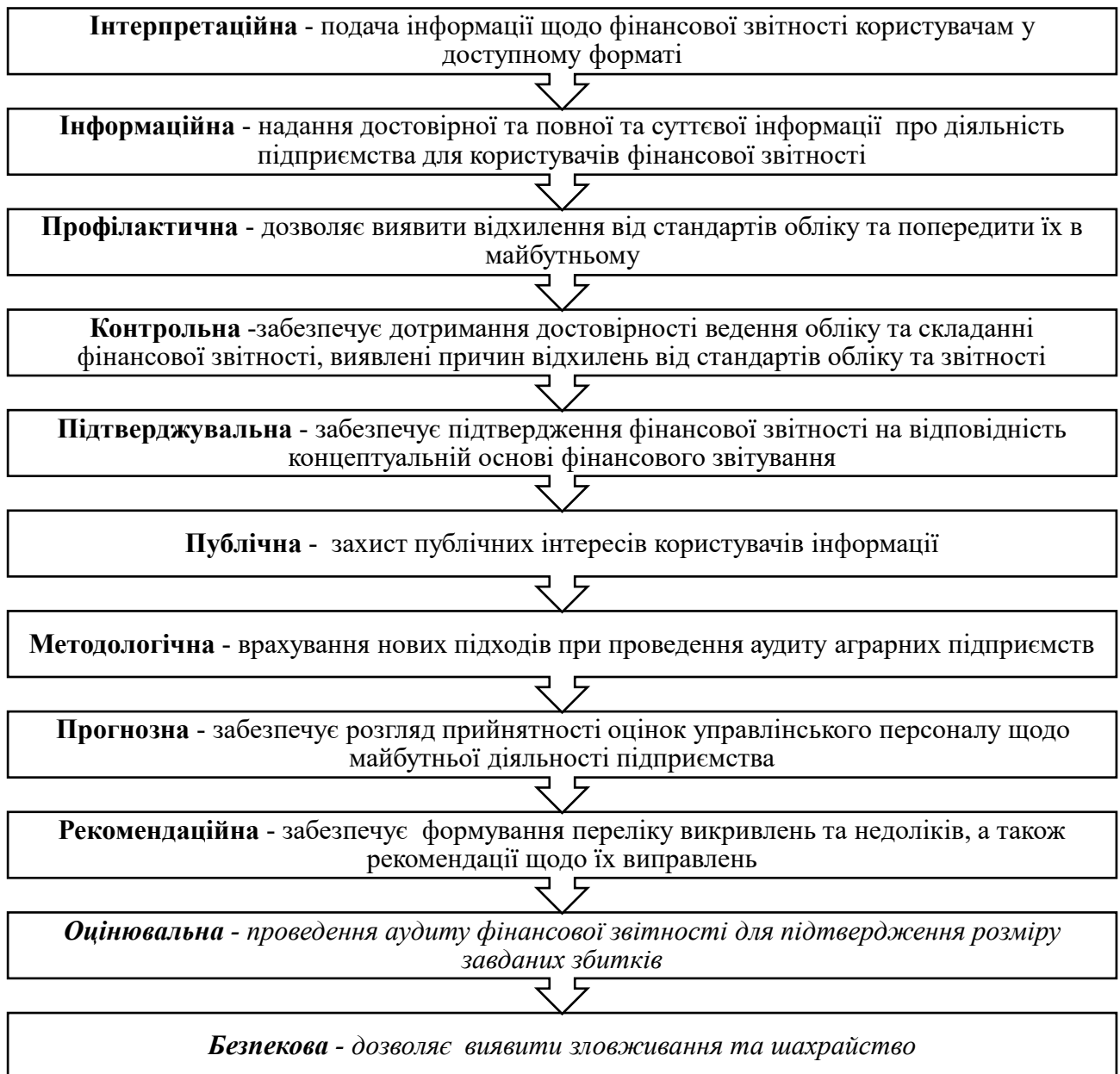


Рис. 1.4. Функції аудиту фінансової звітності в умовах воєнного стану

Джерело: доповнено автором на основі [3], [31], [34], [60], [142], [149].

Вказана функція особливо важлива в період воєнного стану, оскільки за її допомогою забезпечується аналіз бізнес-ризиків та проведення оцінки безперервності діяльності підприємства, дослідження припущень управлінського персоналу.

У період воєнного стану збільшується кількість зловживань. За допомогою профілактичної функції аудит дозволяє виявляти відхилення від стандартів обліку, попереджувати їх в обліку та звітності. Контрольна функція забезпечує дотримання достовірності ведення обліку та складання фінансової

звітності, виявлення причин відхилень від стандартів обліку та звітності. Загальний перелік викривлень та вказівку на потребу в їх виправленні визначає рекомендаційна функція.

Аудит фінансової звітності забезпечує підтвердження відповідності фінансової звітності концептуальній основі фінансової звітності, що полягає у підтверджувальній функції. Публічна функція полягає в захисті публічних інтересів користувачів інформації, таких як державні органи, інвестори, органи місцевого самоврядування та місцеві громади, керівники та працівники суб'єктів господарювання, громадські організації. У період воєнного стану необхідно окремо виділити безпекову та оцінювальну функцію. Оцінювальна функція полягає в тому, що результати проведеного аудиту можуть бути основою для підтвердження завданих збитків. Ця функція набуває своєї актуальності через те, що інформація про пошкодження активів підприємства та отримані збитки повинна бути відображена у фінансовій звітності підприємства.

Дубінська О.С. зазначає, що аудит фінансової звітності створює інформаційне підґрунтя для забезпечення захищеності підприємств щодо фінансової та економічної безпеки [53]. В умовах війни порушується контрольне середовище підприємств, що може призвести до виникнення ризиків шахрайства. Безпекова функція аудиту через тестування заходів контролю та оцінку ризику шахрайства дозволяє виявити фактори, що можуть призвести до втрати фінансових ресурсів.

Отже, проведене дослідження теоретичних підходів до визначення сутності, мети, завдань і функцій аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу дозволило встановити, що в умовах воєнного стану його зміст зазнає суттєвої трансформації. Аудит перестає бути виключно формою незалежного фінансового контролю та набуває ознак інституційного механізму зниження інформаційної невизначеності, забезпечення економічної безпеки та публічної відповідальності суб'єктів господарювання.

За результатами дослідження уточнено завдання та функції аудиту фінансової звітності аграрних підприємств. Серед завдань аудиту виокремлено перевірку фінансової звітності підприємства на її відповідність НП(С)БО чи МСФЗ, аналіз ефективності внутрішнього контролю, оцінку бізнес–ризиків підприємства–замовника в умовах воєнного стану, виявлення недотримання законодавства; оцінку ризику шахрайства, проведення аудиторських процедур та отримання належних та достатніх доказів для формування аудиторської думки, надання звіту незалежного аудитора. Виокремлено основні функції аудиту: інтерпретаційна, інформаційна, профілактична, контрольна, підтверджувальна, публічна, методологічна, прогностна, рекомендаційна, а також виділено функції в період війни – оціночну та безпекову функції аудиту. Оціночна функція забезпечується через розгляд аудитором фінансової звітності підприємства та даних бухгалтерського обліку, визначення ризиків діяльності та перевірку даних обліку з метою висловлення аудиторської думки. Безпекова функція – через порушення контрольного середовища та наявність ризиків шахрайства.

Такий підхід формує теоретико–методичну основу для вдосконалення організації аудиту аграрних підприємств, що набуває особливого значення в контексті повоєнного відновлення економіки України та імплементації європейських стандартів у сфері аудиторської діяльності. Визначені трансформаційні зміни у змісті та функціональності аудиту зумовлюють необхідність поглибленого дослідження організаційних аспектів його здійснення, що обґрунтовує логіку переходу до аналізу особливостей організації аудиту суб'єктів аграрного бізнесу в сучасних умовах.

1.2. Організаційно-методичні засади аудиту фінансової звітності аграрних підприємств

Дослідження організації аудиту суб'єктів аграрного бізнесу зумовлено стратегічною роллю аграрного сектору в забезпеченні продовольчої безпеки

держави, формуванні експортного потенціалу та стабілізації економіки. Запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності та посилення вимог до прозорості фінансово-господарської діяльності передбачає проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, який виступає гарантом достовірності представленої інформації та знижує ризики прийняття неефективних управлінських рішень.

На організацію аудиту фінансової звітності впливають зовнішні фактори – законодавче регулювання діяльності, зміни в середовищі функціонування та внутрішні – наявність внутрішньої регламентації для організації аудиту, достатність ресурсів для якісного надання послуг.

Регулювання аудиторської діяльності відіграє основну роль в організації аудиту фінансової звітності, оскільки визначає загальні підходи до здійснення аудиторської діяльності, права та обов'язки аудитора, відповідальність за недотримання професійних стандартів та проведення контролю якості.

Питання організації аудиторської діяльності досліджували вітчизняні науковці: Петрик О.А.[2], Бондар В.П.[12], Дорош Н.І., Редько О.Ю., Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Усач Б.Ф., Шалімова Н.С. [159], Кузик Н.П., Шевчук К.В. [81].

З метою імплементації Директиви Європейського Парламенту та Ради ЄС 2006/43/ЄС (у редакції Директиви ЄС 2014/56/ЄС) від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності а також Регламенту (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради ЄС від 16 квітня 2014 року було прийнято Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 року №2258– VIII, який вніс зміни до організації та проведення аудиту фінансової звітності та впровадив нову структуру суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [48].

Запровадження системи суспільного нагляду покликане створити умови для забезпечення високої якості аудиторських послуг, які надаються суб'єктами аудиторської діяльності. [45, с. 164]. Професійні організації аудиторів та

бухгалтерів виступають окремим елементом регулювання та професійного розвитку аудиторів [162, с.70].

Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (надалі – ОСНАД). Він складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. ОСНАД делегує окремі повноваження Аудиторській палаті України та професійним організаціям аудиторів (Табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Розподіл функцій між Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторською палатою України та професійними організаціями аудиторів

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю	Аудиторська палата України	Професійні організації аудиторів
1	2	3
Ведення реєстру та реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності	-	-
Впровадження Міжнародних стандартів аудиту;	-	-
Контроль за атестацією аудиторів Контроль за безперервним професійним навчанням аудиторів	- Контроль за безперервним професійним навчанням аудиторів	- Контроль за безперервним професійним навчанням аудиторів
Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	Незалежне оцінювання системи внутрішнього контролю якості (системи управління якістю)
Дисциплінарні провадження та стягнення щодо аудиторів та САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	Дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес та аудиторів	

Джерело: побудовано за даними [119].

Отже, ОСНАД забезпечує контроль якості та здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, що проводять обов'язковий аудит підприємств, які становлять суспільний інтерес. Аудиторській палаті делеговано повноваження з контролю якості та дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, що здійснюють обов'язковий аудит. При цьому ОСНАД забезпечує контроль за діяльністю Аудиторської палати України та професійних організацій аудиторів шляхом отримання від них звітів.

Слід зазначити, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності можуть проводити аудит лише за умови внесення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Відповідальним за створення, функціонування, адміністрування такого Реєстру в електронній формі є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Протягом 2018–2024 років відбувалися наступні зміни щодо чисельного складу аудиторів, внесених до Реєстру (рис. 1.5).

До суб'єктів аудиторської діяльності визначаються окремі законодавчі вимоги щодо мінімальної кількості працівників, обмеження винагороди від одного замовника, терміну надання аудиторських послуг, страхування цивільної відповідальності перед третіми особами.



Рис. 1.5. Кількість аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності

Джерело: за даними [63].

Для надання послуг з обов'язкового аудиту в аудиторській фірмі за основним місцем роботи повинно працювати не менше трьох аудиторів. В аудиторській фірмі, що надає послуги підприємствам, які становлять суспільний інтерес за основним місцем роботи повинно працювати не менше 5 аудиторів із загальної кількості штатних працівників не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні мати чинні сертифікати міжнародних організацій, що підтверджують високий рівень знань з Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Розмір винагороди суб'єкта аудиторської діяльності за надання неаудиторських послуг дозволених чинним законодавством, отриманий від підприємства, що становить суспільний інтерес, його материнської компанії чи дочірнього підприємства протягом трьох років не може перевищувати 70 відсотків середньої суми винагороди суб'єкта аудиторської діяльності протягом останніх трьох років поспіль від обов'язкового аудиту фінансової звітності. Тобто дозволяється надання неаудиторських послуг підприємству, що становить суспільний інтерес, у розмірі до 70 відсотків вартості винагороди за договором про проведення аудиту.

При цьому, якщо загальна сума винагороди за проведення аудиту фінансової звітності отримана аудиторською фірмою від підприємства, що становить суспільний інтерес щорічно протягом трьох років поспіль перевищує 15 відсотків загальності суми його чистого доходу від надання послуг, то такий суб'єкт аудиторської діяльності повинен повідомити про це аудиторський комітет та вжити заходів щодо забезпечення незалежності. У разі, якщо таке перевищення відбувається протягом п'яти років поспіль, то суб'єкту аудиторської діяльності забороняється надавати послуги з обов'язкового аудиту такому підприємству.

Суб'єкт аудиторської діяльності може безперервно надавати послуги з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, десять років. Термін надання послуг може бути продовжений ще на десять років при проведенні відкритого конкурсу з відбору аудитора або на 14 років, якщо до

виконання завдання буде залучено декілька суб'єктів аудиторської діяльності. По закінченні максимальної тривалості надання послуг суб'єкт аудиторської діяльності не може надавати послуги такому підприємству протягом чотирьох наступних років.

Ключові партнери можуть брати участь у проведенні аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, протягом семи років поспіль. По завершенні цього терміну ключові партнери не мають права брати участь у проведенні аудиту протягом п'яти років.

Аудиторські фірми повинні документувати співпрацю з підприємством-замовником. Законодавством визначено, що суб'єкт аудиторської діяльності формує особові справи за кожним підприємством, яке перевіряється. Такі особові справи повинні містити найменування та місцезнаходження юридичної особи, прізвище, ім'я, по батькові ключового партнера, суму винагороди, отриманої за послуги за кожен рік [119].

На нашу думку, вказаний перелік інформації в особовій справі є мінімальним, тому суб'єкту аудиторської діяльності для ефективної організації роботи з підприємством доцільно доповнити особову справу такими даними – основний вид діяльності підприємства, учасники та керівники підприємства, основні ризики, що ідентифіковані при аудиті, склад команди з аудиту, терміни надання послуг та загальні витрати часу. При проведенні аудиту в умовах воєнного стану до особової справи доцільно включити інформацію щодо впливу військової агресії на діяльність підприємства.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який проводить аудит фінансової звітності, повинен мати укладений договір страхування відповідальності перед третіми особами – замовниками послуг. Мінімальний розмір страхової суми за таким договором має становити десять відсотків суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу протягом останнього року, але не менше 10 мільйонів гривень.

Семенець А.О. вважає, що організація аудиту не відноситься до етапів аудиту, а є безперервним та циклічним процесом, що розпочинається із завершення попереднього аудиторського завдання та триває до закінчення поточного [144, с.728].

Лубенченко О.Е. визначає, що елементами організації роботи аудиторської фірми є призначення ключового партнера з аудиту; документування недотримання вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; формування особових справ підприємств–замовників; формування робочих документів; взаємодія ключового партнера з Інспекцією з забезпечення якості, що входить до складу Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторською палатою України [90, с. 92].

На нашу думку, організація аудиту фінансової звітності розпочинається відразу, коли суб'єкт аудиторської діяльності отримає запит від підприємства щодо можливості проведення перевірки. З метою з'ясування основних особливостей діяльності та обсягу здійснених операцій, показників фінансової звітності, аудитор зазвичай надає підприємству анкету замовника. Вона включає перелік питань щодо діяльності підприємства, які дозволяють оцінити орієнтовний обсяг роботи, кількість ресурсів та часу.

Для врахування загальних ризиків діяльності підприємства під час визначення часу та обсягу аудиту необхідно додатково досліджувати доступні джерела отримання інформації. Із вказаною метою пропонуємо використання наступних джерел інформації: офіційна веб–сторінка підприємства, на якій розміщена оприлюднена фінансова звітність аудитора; звіти незалежного аудитора за попередній період; відкриті джерела даних – Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб–підприємців та громадських формувань, Єдиний державний реєстр судових рішень, інформаційна база даних про ринок цінних паперів. Отримана анкета замовника та попередня оцінка ризиків діяльності замовника є основною для визначення необхідного часу для проведення аудиту та формування його вартості.

На етапі узгодження умов договору аудиторською фірмою призначаються ключовий партнер з аудиту та члени команди. Ключовий партнер з аудиту повинен бути штатним працівником та працювати за основним місцем роботи, мати відповідну кваліфікацію, а також відповідати критеріям незалежності та компетентності. При цьому він повинен брати активну участь у проведенні аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту не містять визначення ключового партнера з аудиту. Проте, вони вказують, що партнер із завдання є відповідальним за виконання аудиту та звіт, який надається від імені аудиторської фірми та чий повноваження підтверджено професійною організацією, регулятором чи законодавством. Тому, виходячи із зазначеного, поняття «ключовий партнер з аудиту» та «партнер із завдання» є тотожними.

Отже, ключовий партнер є відповідальним за організацію виконання аудиту, визначення ризиків, суттєвості та загальної стратегії, планування аудиторських процедур, загальний нагляд за роботою аудиторської групи та звіт незалежного аудитора. Під час проведення аудиту аграрного підприємства в умовах воєнного стану важливим є призначення ключового партнера, який повинен мати знання у сфері агропромислового комплексу та досвід проведення аудиту, розумітися на технічній складовій.

На нашу думку, аудиторська фірма повинна мати окреме положення, в якому закріпити порядок призначення, зміни, права та обов'язки ключового партнера з аудиту. Для призначення ключового партнера з аудиту та членів команди керівник суб'єкта аудиторської діяльності створює відповідний наказ, в якому визначає дату, підприємство, яке підлягає перевірці, прізвище, ім'я по батькові, посаду ключового партнера та кожного з членів команди, термін, на який вони призначаються.

Перед початком проведення аудиту перевіряється відповідність вимогам незалежності, достатності кількості аудиторів та персоналу, часу та ресурсів для здійснення аудиторської перевірки.

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен створити передумови для проведення аудиту фінансової звітності, зокрема розробити та вжити заходи щодо об'єктивності та незалежності ключового партнера і аудиторів при наданні послуг, а також забезпечити контроль за їх виконанням.

Існує пряма заборона надання аудиторських послуг, якщо ключовий партнер, аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники, залучені до надання послуг, особи та їх близькі родичі і члени сім'ї є власниками акцій, облігацій, інших цінних паперів емітованих підприємством, фінансова звітність, якого перевіряється або мають суттєвий та прямий інтерес в отриманні вигоди від такого підприємства чи від юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою; беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, що емітовані, гарантовані або підтримувані підприємством, звітність якого підлягає перевірці; перебували протягом періоду підготовки звітності у трудових, договірних чи інших відносинах з підприємством, що підлягає аудиту.

Тому перед початком виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності проводиться оцінка загроз незалежності. Така оцінка проводиться як на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, так і на рівні ключового партнера з аудиту та аудиторів, що безпосередньо будуть проводити перевірку.

Міжнародні стандарти аудиту не визначають, яким чином повинні документуватися оцінки загроз незалежності. На нашу думку, оцінка загроз незалежності може бути проведена у формі листа-запевнення, який отримується від кожного члена команди та ключового партнера з аудиту. Такий лист-запевнення має містити перелік обставин, які створюють ризики незалежності, а також запевнення працівника щодо наявності/відсутності такого ризику. Якщо ідентифікуються ризики незалежності, то слід застосувати застережні заходи.

Відповідно до ст.28 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, повинен щорічно надавати аудиторському комітету підприємства підтвердження

незалежності ключового партнера з аудиту та аудиторів, які залучаються до виконання. Таке підтвердження, на нашу думку, може бути надане у вигляді декларації про незалежність.

Аудиторські фірми повинні забезпечити складання робочих документів аудитора за кожним із завдань. Такі документи повинні містити оцінки незалежності, застосовані процедури, судження, підстави для висновків, а також зберігати важливу інформацію і документи, які підтверджують думку, сформовану в звіті незалежного аудитора [119].

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту надано визначення аудиторської документації як записів виконаних аудиторських процедур та отриманих відповідних доказів, а також висновків, яких дійшов аудитор.

Отже, чинним законодавством визначено ширший перелік інформації, яка повинна зберігатися в аудиторській документації. Бондар В.П. зазначає, що стандартизація аудиту фінансової звітності повинна забезпечуватися через розробку та впровадження внутрішньофірмових стандартів, зокрема робочої документації аудитора [13, с.69].

Погоджуємося з автором та вважаємо, що суб'єкт аудиторської діяльності повинен мати розроблені та затверджені внутрішньофірмові положення щодо організації, проведення та документування аудиту фінансової звітності. У додатку до положення доцільно навести розроблені аудиторською фірмою робочі документи, які повинні мати наскрізне кодування, назву підприємства, яке перевіряється, період перевірки, дату заповнення та зміст робочого документа, висновки. Всі ключові партнери, аудитори та працівники, що беруть участь у перевірці, повинні ознайомлюватися з положеннями щодо організації, проведення та документування аудиту. Вважаємо, що стандартизація переліку робочих документів дозволяє більш якісно організувати процес аудиту та допомагає забезпечити контроль за повнотою документування аудиту фінансової звітності.

При організації аудиту перевіряється наявність достатнього рівня кваліфікації персоналу, який буде залучатися до виконання завдання, та рівень

забезпеченості працівниками за основним місцем роботи. Для перевірки достатності аудиторів та персоналу, часу та ресурсів для проведення аудиту доцільно запроваджувати робочі плани–графіки проведення аудитів. У вказаних планах–графіках зазначаються заплановані завдання з аудиту, персонал, що планується залучити до їх виконання, та терміни проведення. Ведення плану–графіку дозволить визначити наявність аудиторів та персоналу, спланувати час для проведення перевірки.

Для перевірки відповідності виконання завдання з аудиту у суб'єкта аудиторської діяльності створюється система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Створення та функціонування такої системи визначаються у внутрішніх політиках аудиторської фірми. З метою належної організації та ефективного функціонування системи контролю якості наказом керівника призначається відповідальна особа. Якщо така особа не призначена, то відповідальність покладається безпосередньо на керівника. У суб'єкта аудиторської діяльності повинен бути запроваджений механізм реєстрації нестандартних ситуацій, що можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів чи ключових партнерів з аудиту. На нашу думку, виникнення нестандартних ситуацій повинно документуватися із застосуванням журналу реєстрації таких ситуацій в паперовій чи електронній формі. Такий журнал повинен містити найменування замовника з аудиту, період, за який проводиться аудит, детальний опис ситуації, що виникла, особу, яка ініціювала розгляд, рішення, прийняте за результатами розгляду.

Щорічно суб'єкт аудиторської діяльності повинен проводити оцінку системи внутрішнього контролю якості та контролювати вжиття заходів щодо усунення недоліків. Для проведення незалежного оцінювання системи внутрішнього контролю якості можуть залучатися професійні організації аудиторів. Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю якості дозволяє виявити недотримання документування завдань та суттєві недоліки системи контролю якості.

Воєнний стан суттєво впливає на організацію та проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу. Зміни в організації стосуються всіх етапів проведення аудиту – від прийняття завдання, планування, проведення аудиту до висловлення думки та надання звіту. Дослідження організації аудиторської діяльності в період воєнного стану проводили такі вчені: Мардус Н.Ю. [94], Гевлич Л. [30], Мустеца І.В. [103], Дубинська О. [53], Мулик Я.І. [101], Дубініна М.В. [54]. Науковцями було розглянуто організацію аудиту окремих об'єктів обліку, при цьому загальний вплив війни на організацію аудиту залишається нерозкритим.

Організаційні етапи аудиту фінансової звітності в умовах дії чинників, зумовлених війною, подано на рис.1.6.

Відповідно до статті 6 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» аудиторські фірми є спеціально визначеними суб'єктами первинного фінансового моніторингу. Тому етап прийняття завдання з аудиту пов'язаний з ідентифікацією та верифікацією замовника відповідно до правил фінансового моніторингу перед встановленням ділових стосунків. При встановленні ділових стосунків з підприємствами суб'єкт аудиторської діяльності повинен застосовувати ризик-орієнтований підхід із застосуванням критеріїв ризику, які пов'язані з його клієнтами, географічним розташуванням, країною реєстрації підприємства, через яку він здійснює передачу (отримання) активів, видом товарів та послуг, які отримує від суб'єкта первинного фінансового моніторингу.

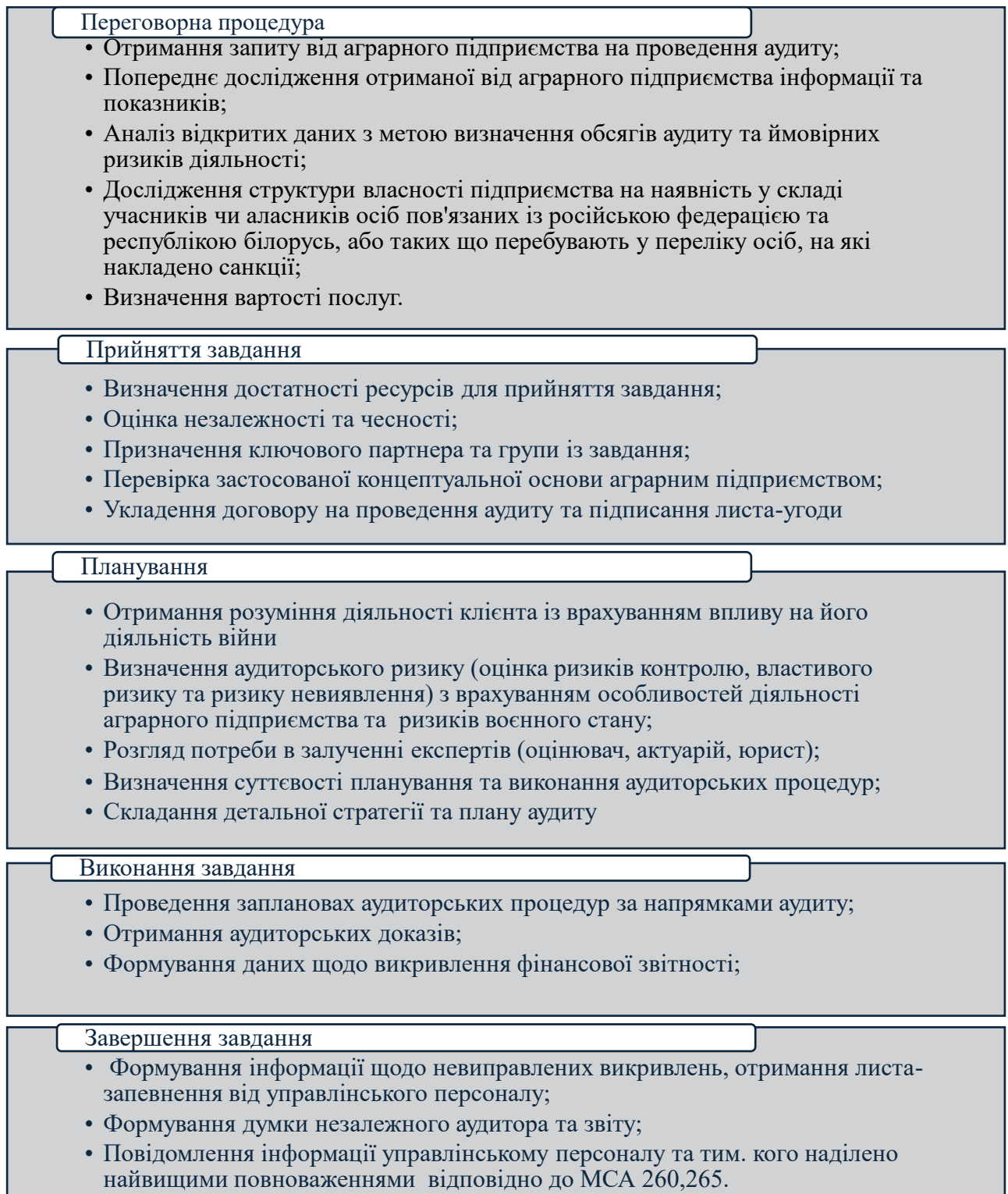


Рис. 1.6. Організаційні етапи аудиту фінансової звітності суб'єктів агробізнесу в умовах воєнного стану

Джерело: узагальнено та систематизовано на основі [98].

Особливу увагу необхідно звертати на наявність у резидентів України часток у статутних капіталах юридичних осіб на території країни–агресора, офіційних представництв російських та білоруських компаній, наявність сталих

ділових стосунків з фізичними чи юридичними особами з російської федерації чи республіки білорусь; громадянами російської федерації, білорусії та громадянами на тимчасово окупованих територіях, які відкрили рахунки в українських банках або отримували перекази протягом року до початку війни; фізичними особами–нерезидентами – працівниками правоохоронних органів російської федерації та білорусі, що брали участь у злочинній діяльності країни–агресора на території України або Європи. При виявленні таких ризиків аудитор повинен визначити неприйнятно високий ризик припинити надання послуг юридичним особам та повідомити про підозрілі операції до Держфінмоніторингу.

Після проходження фінансового моніторингу та перед укладанням договору на проведення аудиту аграрного підприємства досліджується інформація щодо чесності власників та управлінського персоналу підприємства, компетентності призначеної команди із завдання, наявності часу та ресурсів, дотримання відповідних етичних вимог фірмою та командою із завдання, розгляд значущих питань, що вплинули під час виконання завдання попереднім аудитором.

Оцінюючи чесність клієнта при прийнятті завдання, аудитор повинен звернути увагу на відношення підприємства до дотримання законодавства з питань бухгалтерського обліку, звернути увагу на використання сумнівних практик фінансового звітування, проаналізувати доступну інформацію про можливу участь у незаконній діяльності.

З метою оцінювання вказаних загроз необхідно забезпечити розуміння господарської діяльності підприємства, встановити, як відносяться до процедур складання звітності ті, кого наділено найвищими повноваженнями та управлінський персонал; як реагує клієнт на суперечливі та сумнівні питання обліку. При призначенні групи з проведення аудиту оцінюються загрози власного інтересу для дотримання принципів професійної компетентності та належної ретельності. Існування вказаної загрози виникає, коли група, що планується до призначення, не має відповідної компетентності для надання

послуг з аудиту. З метою зниження рівня загрози власного інтересу необхідно встановити розуміння аудиторами характеру господарської діяльності підприємства, знання відповідних галузей та предмету перевірки, досвіду роботи з відповідними нормативними вимогами, політики та процедури, які фірма впровадила в рамках системи управління якістю, розмір гонорарів та ступінь їх відповідності необхідним ресурсам.

Сільське господарство – особлива галузь, яка потребує ґрунтовних знань щодо обліку біологічних активів, орендних операцій, технологій обробітку землі. Призначення ключового партнера та групи із завдання для перевірки аграрного підприємства повинно відбуватися з урахуванням знань, досвіду, участі в аналогічних проєктах, наявності відповідних компетентностей. При формуванні команди із завдання доцільно призначати членами команди працівників, які мають відповідні знання в галузі, ознайомлені з бізнес-середовищем, в якому працює підприємство, встановлювати реальні терміни виконання завдання, залучати експертів з відповідних питань.

Етап прийняття завдання завершується укладенням договору на проведення аудиту аграрного підприємства. Договір про аудиторські послуги містить предмет, обсяг, розмір, та умови оплати, відповідальність сторін та інші умови відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Поряд з цим детальну інформацію про умови проведення аудиту фінансової звітності зазначають в листі-угоді. Лист-угода містить мету та обсяг завдання, відповідальність аудитора, відповідальність управлінського персоналу, концептуальну основу, застосовану для підготовки фінансової звітності, форму та зміст звітів за результатами надання послуг. На нашу думку, в період воєнного стану у листі-угоді необхідно визначати особливості проведення аудиту, а саме можливі обмеження щодо отримання інформації та аудиторських доказів, порядок проведення аудиту та комунікації у разі неможливості забезпечити безпечне перебування на території підприємства, строки продовження аудиту за вказаних умов.

Наступним етапом є планування завдання. Проводячи перевірку фінансової звітності підприємства, аудитор згідно МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» повинен виконати процедури оцінки ризиків з метою забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень.

Перед початком отримання розуміння діяльності підприємства та оцінкою заходів контролю необхідно провести аналітичні процедури. Аналітичні процедури допоможуть виявити нетипові зміни в діяльності суб'єкта господарювання, незвичайні операції, події чи суми, тенденції, відхилення від фінансових коефіцієнтів, що дозволить оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності. До найбільш поширених аналітичних процедур можна віднести горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз, факторний аналіз, визначення фінансових коефіцієнтів.

Для оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання аналізуються доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, характер суб'єкта господарювання – структуру його власності та корпоративного управління, спосіб фінансування суб'єкта господарювання.

При отриманні розуміння галузевих чинників проводиться аналіз конкурентного середовища, циклічності та сезонності діяльності, виробничих технологій, пов'язаних з виробництвом продукції, вартості енергоносіїв.

Підприємства аграрного бізнесу мають сезонну діяльність, особливі технології виробництва продукції, а в умовах воєнного стану на собівартість їх продукції прямо впливає вартість енергоносіїв. Саме тому при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств аграрного сектору економіки важливо досліджувати галузеві чинники.

При аналізі регуляторного середовища перевіряються застосована концептуальна основа фінансового звітування, правові та економічні умови діяльності. Дослідженню також підлягають застосовані підприємством облікова

політика та галузеві практики, нормативна база та оподаткування, зміна відсоткових ставок, рівень інфляції.

Для розуміння діяльності підприємства зазвичай досліджуються джерела отримання прибутку, спосіб ведення діяльності, географічне поширення, місцезнаходження виробничих приміщень та складів, основні клієнти та важливі постачальники, витрати на дослідження та розробку, здійснені придбання та відчуження активів, капітальне інвестування, створення спільних підприємств, фінансування, кінцеві бенефіціарні власники та пов'язані сторони, облікові принципи і галузеві практики, характерні операції для галузі, визнання доходів, активи та зобов'язання в іноземній валюті, відображення в обліку складних операцій. Розуміння діяльності підприємства отримується як за рахунок надсилання запитів управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, так і за рахунок вивчення галузі та діяльності підприємства, визначення його особливостей.

Війна має суттєвий вплив на показники діяльності аграрних підприємств, який необхідно врахувати аудитору під час проведення перевірки. При отриманні розуміння діяльності підприємства необхідно звернути увагу на форму власності, орієнтацію на внутрішній ринок чи на експортні операції, на структуру підприємства та в яких регіонах підприємство здійснює свою діяльність, забезпеченість фінансовими ресурсами, наявність знаходження активів на окупованих територіях, руйнування та пошкодження активів, обмеження постачання добрив та посівного матеріалу, логістичні складнощі з вивезенням урожаю, можливість безпечного доступу до землі, пільги в оподаткуванні, втрату кваліфікованого персоналу, оцінки ризику безперервності діяльності.

Досліджуючи організаційну структуру підприємства, необхідно звернути увагу на наявність структурних підрозділів поблизу територій, на яких відбуваються бойові дії, та окупованих територій. У разі, якщо підприємство має структурні підрозділи, які знаходяться біля окупованих територій, потрібно отримати показники діяльності вказаних структурних підрозділів та

проаналізувати зміну обсягу виробництва та реалізації продукції, наявність простроченої дебіторської заборгованості. Поряд з цим необхідно визначити, чи були пошкоджені, знищені активи підприємства, чи вони знаходяться на окупованій території. У разі наявності інформації про пошкоджені активи підприємства необхідно дослідити наявність ресурсів у підприємства агробізнесу для відновлення активів. Якщо відновлення таких активів неможливе, то встановити, яким чином вона вплине на подальшу діяльність підприємства.

Для сільського господарства важливе значення має забезпеченість доступу до землі. За даними Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України, забруднена вибухонебезпечними предметами територія становить 139 000 кв.км. [165].

Тому перш за все доцільно з'ясувати, чи має підприємство вільний доступ до земельних ресурсів. Якщо території деокуповані чи знаходилися на території активних бойових дій, то необхідно сформулювати запит та встановити, чи здійснено розмінування таких територій або чи є перспективи його проведення. Якщо ж в ході проведеного аналізу встановлено, що доступ до земельної ділянки не може бути забезпечений через забруднення вибухонебезпечними предметами або отруєння ґрунтів, необхідно проаналізувати вплив такого обмеження на діяльність підприємства.

Якщо підприємством було відновлено доступ до майна та первинних документів, то необхідно сформулювати запит щодо надання результатів проведеної інвентаризації активів та їх відображення у бухгалтерському обліку. У додатку К наведено розроблену анкету вивчення клієнта з урахуванням ризиків, які виникають внаслідок війни. При проведенні аудиту необхідною передумовою є розуміння запровадженого внутрішнього контролю на підприємстві. Для отримання розуміння функціонування середовища контролю на підприємстві перевіряються запроваджені підходи щодо дотримання культури чесності та етичної поведінки, створення елементів середовища контролю, їх зв'язок з іншими компонентами контролю, ефективність.

З метою отримання розуміння середовища контролю досліджується:

- повідомлення працівникам інформації про необхідність дотримання професійної чесності та етичних принципів;
- призначення на посади з урахуванням відповідних знань і навичок;
- незалежність вищого керівництва від управлінського персоналу через чітке розмежування стратегічних функцій;
- філософія та стиль роботи управлінського персоналу – підхід до прийняття бізнес-ризиків та управління ними, дії стосовно фінансового звітування, ставлення до обробки інформації, облікової діяльності та персоналу бухгалтерії;
- надання повноважень і відповідальності – питання, такі як: у який спосіб надаються повноваження та відповідальність за операційну діяльність і як встановлюються ієрархічні відносини щодо звітування та надання дозволів;
- кадрова політика, що стосується найму, професійної підготовки, оцінки, просування по службі та компенсації, виправлення проблем, що виникають на робочих місцях.

Окремі елементи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання можуть мати всеохоплюючий вплив на оцінку ризиків суттєвого викривлення.

З метою отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. Суть аудиторського ризику в тому, що аудитор може висловити невідповідну аудиторську думку при суттєво викривленій фінансовій звітності.

Після ознайомлення з діяльністю підприємства, системою оцінки внутрішнього контролю аудитор повинен оцінити ризики, визначити стратегію аудиту, що дозволить установити обсяг, час і напрям аудиту, а також сприяти розробці плану аудиту. Під час формування стратегії аудитор виявляє характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг; встановлює звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення

інформації; розглядає чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль команди; розглянути результати діяльності, що передує завданню; уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання.

Після розробки стратегії аудиту відбувається її доведення команді із завдання. Стратегія є основою для розробки детального плану аудиту. План аудиту повинен містити перелік, характер, час та обсяг для:

- процедур оцінювання ризиків;
- подальших аудиторських процедур на рівні твердження;
- інших аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання

вимог МСА під час виконання завдання.

Встановлюючи загальну стратегію проведення аудиту фінансової звітності, аудитор повинен розглянути ділянки з високим ризиком суттєвого викривлення. При розробці стратегії необхідно врахувати зміни у бізнес–процесах суб'єкта господарювання та бізнес–середовищі. Війна зумовлює зміни як у бізнес–процесах суб'єкта господарювання, так і в бізнес-середовищі, тому ці питання, на нашу думку, обов'язкові для включення в стратегію аудиту.

Планування аудиторських процедур забезпечується та уточнюється протягом всього періоду аудиту та залежить від результатів виконання процедур оцінки ризиків. План аудиту є основою для складання детальної програми перевірки за напрямками аудиту. У програмі зазначаються дії, які необхідно виконати аудитору, перелік процедур та послідовність їх виконання, робочі документи, які мають бути оформлені, та докази, які повинні бути отримані.

Ціллю аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі для формулювання обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

Отримуючи аудиторські докази, аудитор не здійснює суцільну перевірку всіх первинних документів. Для того, щоб отримати підстави для формування обґрунтованих висновків з сукупності елементів, проводиться аудиторська

вибірка. На розмір аудиторської вибірки впливають оцінені ризики. При зменшенні прийнятного аудиторського ризику збільшується кількість відібраних елементів і навпаки. Підхід до формування вибірки здійснюється таким чином, щоб кожен елемент генеральної сукупності міг бути відібраний. Аудиторська вибірка проводиться із застосуванням статичного або нестатистичного методу. Зазвичай здійснюється вибірка систематична за заданими параметрами, випадкова та за судженням аудитора. Підхід до вибору генеральної сукупності для вибірки та методу вибірки повинні бути належним чином обґрунтовані в робочих документах аудитора.

Аудиторські докази є ключовою категорією в незалежному аудиті, оскільки вони є основою, на якій повинна ґрунтуватися думка аудитора. «Аудиторські докази є переконливішими, якщо вони отримуються з різних джерел або джерел різного характеру і коли вони відповідають один одному» [151, с.82]. Аудиторськими доказами є інформація, яка може підтвердити достовірність здійснених на підприємстві чи організації операцій та суттєво допомогти при формулюванні аудиторського висновку [71]. Прийнятність аудиторських доказів та їх достатність визначаються якістю аудиторських процедур, їх ретельністю та повнотою інформаційного забезпечення [37, с.168].

Зовнішні джерела є більш достовірними, оскільки вони зазвичай є публічними або надаються за плату значній кількості користувачів. Аудитор звіряє дані, відображені в обліку, з даними отриманих доказів із зовнішніх джерел. Якщо дані співпадають, це є основою для підвищення достовірності інформації. До зовнішніх джерел можна віднести дані банків щодо операцій за рахунками, бірж щодо цін реалізації.

До внутрішніх джерел належать дані, які отримуються безпосередньо від підприємства. Це дані обліку та звітності, а також дані, отримані від структурних підрозділів підприємства.

Джерелами аудиторських доказів при проведенні аудиту можуть бути:

- дані попереднього аудитора, які отримані як аудиторські докази щодо залишків на початок періоду;

- положення, інструкції, інші внутрішні документи;
- бухгалтерські записи;
- інформація отримана у відповідь на запити;
- дані звірок з контрагентами;
- публічні дані.

У процесі проведення аудиту підприємств агробізнесу необхідно отримати відповідні докази шляхом виконання аудиторських процедур – оцінки ризиків, тестів, заходів контролю, процедур по суті, включно з тестами деталей та аналітичними процедурами.

Виконання аудиторських процедур під час перевірки дозволяє отримати переконливі докази щодо відображення інформації у фінансовій звітності аграрного підприємства. Враховуючи зазначене, якість аудиторських доказів є основою для формування думки аудитора. Отримані докази повинні бути достатніми та прийнятними, тобто мати достатню кількість відібраних елементів відповідної якості.

Процедури отримання аудиторських доказів в період війни також змінилися. Враховуючи фактор забезпечення безпеки, фізичну присутність аудитора при проведенні інвентаризації не завжди можливо забезпечити. Якщо підприємство проводить інвентаризацію та не має можливості забезпечити фізичну присутність аудитора, то аудитор може спостерігати за інвентаризацією за допомогою сучасних телекомунікаційних технологій. При цьому, оформлюючи документи на проведення інвентаризації підприємству, необхідно зазначити у наказі, що аудитор забезпечує спостереження за інвентаризацією за допомогою онлайн-присутності чи відеофіксації та визначити, яким саме пристроєм буде її забезпечено. З метою належного документування спостереження аудитором за процедурою інвентаризації перед початком проведення інвентаризації, обов'язково повинен бути оголошений склад інвентаризаційної комісії, визначено матеріально відповідальну особу та зазначити, що від неї отримано розписку про оприбуткування всіх товарно-матеріальних цінностей, зафіксувати наявність незаповнених інвентаризаційних

описів. Під час підрахунку основних засобів необхідно фотографувати чи забезпечувати зйомку активу в цілому та окремо із зазначенням інвентарного номера. При підрахунку товарно–матеріальних цінностей перевіряти картки складського обліку, фотографувати чи забезпечувати відеофіксацію кількості в картках обліку, всіх накладних на надходження та витрачання товарно–матеріальних цінностей під час проведення інвентаризації, місця зберігання товарно–матеріальних цінностей так, щоб чітко можна було ідентифікувати кількість товарно–матеріальних цінностей окремої номенклатури. У період воєнного стану також змінився підхід щодо отримання аудиторських доказів, особливо тих, які отримуються із зовнішніх джерел. Перш за все, при надсиланні запиту контрагенту необхідно уточнювати адресу контрагента, оскільки підприємства переміщувалися у більш безпечні регіони та змінювали свою адресу реєстрації. Підтвердження раніше направлялися контрагенту з обов'язковим отриманням відповіді на адресу аудитора. У період воєнного стану при надсиланні запитів на письмові підтвердження, на нашу думку, необхідно поряд з адресою аудитора вказувати альтернативні методи отримання інформації – за допомогою електронного документообороту з накладанням електронного цифрового підпису контрагента. При отриманні підтвердження в електронній формі можна буде провести ідентифікацію і верифікацію документа та, після перевірки даних, долучити до аудиторської документації.

Для отримання доказів щодо достовірності та повноти даних обліку аудитор проводить вибіркочу перевірку документів та даних бухгалтерського обліку. При цьому, враховуючи забезпечення безпеки, аудитор не завжди може бути фізично присутнім на підприємстві для перевірки оригіналів первинних документів. У такому разі підприємством можуть бути надані в електронному вигляді у вигляді скан–копій з подальшим ознайомленням аудитора з оригіналами за місцезнаходженням підприємства. Якщо фізичний доступ до підприємства або його структурного підрозділу певний період часу неможливий, то може бути укладено договір про електронний документообіг та

забезпечено надсилання документів із накладанням електронного цифрового підпису, з можливістю його ідентифікації та верифікації програмними засобами.

По завершенні виконання обов'язкових процедур аудитор здійснює аналіз дотримання принципу безперервності діяльності підприємства та перевірку наявності подій після звітної дати. Показниками, що вказують на недотримання безперервності діяльності можуть бути перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами, від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, негативні ключові фінансові коефіцієнти, значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків, борги або припинення виплати дивідендів, неможливість вчасно платити кредиторам, наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність, втрата ключового управлінського персоналу без його заміни, втрата основного ринку, ключового клієнта, труднощі з робочою силою.

Якщо підприємством проведено оцінку безперервності діяльності, аудитор обов'язково повинен отримати аудиторські докази щодо прийнятності використання такої оцінки як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. При виявленні під час аудиту чинників, які впливають на безперервну діяльність підприємства, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури: розглянути плани та дії управлінського персоналу та їх здійсненність, у разі складання підприємством фінансового плану та прогнозу руху грошових коштів на майбутні періоди – перевірити реальну можливість виконання вказаного плану та дотримання його показників.

За результатами дослідження вказаного питання запропоновано удосконалення організації проведення аудиту з урахуванням умов воєнного стану. Визначено джерела інформації, які може дослідити суб'єкт аудиторської діяльності до моменту укладення договору на проведення аудиту з метою початкового визначення обсягу операцій та ризиків діяльності аграрного підприємства.

Вказано дані, якими необхідно доповнити особову справу замовника аудиту з метою більш ефективної організації аудиту фінансової звітності. Запропоновано використання плану–графіку для визначення достатньої кількості аудиторів та персоналу, часу та ресурсів для проведення аудиту. Запропоновано застосування листа–запевнення / декларації для оцінки загроз незалежності ключового партнера та аудиторів, які беруть участь у перевірці.

Надано пропозиції щодо доповнення листа угоди, визначено підходи до отримання аудиторських доказів у період воєнного стану.

1.3. Правовий режим воєнного стану та його вплив на проведення аудиту суб'єктів аграрного бізнесу

Військове вторгнення російської федерації в Україну призвело до негативних наслідків для всіх суб'єктів господарювання. Агробізнес, який значною мірою залежить від логістики, забезпеченості ресурсами, наявності кваліфікованих працівників та експортних можливостей, повинен був пристосовуватися до нових обставин. Виклики, які зумовлені війною, потребували змін у правовому регулюванні бухгалтерського обліку, звітності та оподаткування.

Аудит, який повинен забезпечувати користувачів фінансової звітності достовірною та неупередженою інформацією про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, також повинен враховувати невизначеність внаслідок військових дій та їх вплив на безперервність діяльності підприємства.

Дослідження впливу воєнного стану на облік, аудит та звітність проводили такі вітчизняні вчені: Жук В.М., Бездушна Ю.С., Попко Є.Ю. [57], Гуцаленко Л.В., Марчук У., Мулик Т.О.[43], Сахно Л.А.[143], Русин–Гриник Р.Р. [138], Прокопова О.М., Кудлаєва Н.В. [130], Гуренко Т.О. [39], Пчелинська Г.В. [135], Васишин С.І., Нежид Ю.С. [27], Костишин Н.С., Яковець Т.А. [76].

Жук В.М. визначив особливості амортизації активів підприємств у воєнний час [57], Пчелинська Г.В розглянула питання обліку вибуття основних

засобів [135], Василішин С.І. дослідив методику обліку та контролю майна підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану [27]; Прокопова О.М. визначила порядок дій при відображенні в обліку добровільної передачі підприємствами майна на потреби ЗСУ, вилучення майна для потреб оборони, особливостей оподаткування ЄСВ та податком на додану вартість [130]; Костишин Н.С. детально проаналізував зміни в системах обліку та оподаткування, їх наслідки [76]; Гуренко Т.О. розглянула особливості оплати праці та трудових відносин у воєнний період [39].

Науковці розглянули окремі аспекти впливу правового режиму воєнного стану на облік, оподаткування та аудит. Науковий доробок вказаних вчених створює основу для більш ширшого дослідження впливу правового режиму воєнного стану на облік та аудит підприємств аграрного бізнесу.

Правовими підставами для введення воєнного стану є Конституція України, Закон України «Про правовий режим воєнного стану» [128] та Указ Президента України про введення воєнного стану в Україні або в окремих її місцевостях, затверджений Верховною Радою України.

Басс В.О. зазначає, що воєнний стан є спеціальним правовим режимом, який вводиться у всій країні чи на її окремих територіях через загрозу безпеці держави або надзвичайні ситуації, які ставлять під загрозу функціонування держави [7, с. 490]. Церковник С.І. зазначає, що для воєнного стану характерний тимчасовий характер, тому воєнний стан вводиться на певний строк, який встановлюється в указі Президента України [157, с. 101].

Отже, воєнний стан є спеціальним правовим режимом, який запроваджується на визначений період часу на певних територіях чи в державі в цілому за наявності загрози безпеці чи функціонуванню держави.

24 лютого 2022 року в зв'язку зі збройною агресією російської федерації проти України указом Президента України «Про введення воєнного стану» від 24.02.2022 №64/2022 в Україні введено воєнний стан. Указ затверджений Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 року № 2102–ІХ [121].

Законодавством визначено, що воєнний стан є особливим правовим режимом, який може вводитися в Україні на окремих її територіях при збройній агресії чи загрозі нападу, небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності. Режим воєнного стану передбачає надання відповідним органам державної влади, військовому командуванню, військовим адміністраціям та органам місцевого самоврядування повноважень, необхідних для відвернення загрози, відсічі збройної агресії та забезпечення національної безпеки, усунення загрози небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності, а також тимчасове, зумовлене загрозою, обмеження конституційних прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб із зазначенням строку дії цих обмежень. За рішенням Президента України на територіях, де запроваджено воєнний стан створюються військові адміністрації [128].

З початком широкомасштабного вторгнення російської федерації в Україну було внесено ряд важливих змін, що стосувалися обліку та аудиту (Додаток В).

Перш за все було перенесено терміни подання фінансових звітів на період протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану. До підприємств у цей період не повинна застосовуватися адміністративна чи кримінальна відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання звітів. По завершенні воєнного стану суб'єкти господарювання повинні підготувати та подати такі звіти за весь період неподання звітності.

Оприлюднення фінансової звітності разом зі звітом аудитора, звітом про управління та звітом про платежі на користь держави також продовжено на період воєнного стану, а також протягом трьох місяців після його припинення чи скасування. Така фінансова звітність разом зі звітом аудитора повинна оприлюднюватися протягом трьох місяців після скасування воєнного стану.

Аграрні підприємства також могли скористатися вказаною нормою законодавства, та забезпечити оприлюднення фінансової звітності разом зі звітом аудитора протягом трьох місяців після скасування воєнного стану.

Відтермінування подання фінансової звітності, а також звільнення від відповідальності за її неподання мало позитивний ефект для суб'єктів господарювання, оскільки надало змогу підприємствам пристосуватися до реалій військового часу, оптимізувати внутрішні ресурси та організувати процес підготовки фінансової звітності.

У серпні 2022 року було внесено ряд змін до Закону, які передбачали виключення з-під його дії банків та інших фінансових установ, які знаходяться під наглядом Національного банку України, учасників ринку капіталу та професійних учасників, організованих товарних ринків, нагляд, за якими здійснюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Якщо ж суб'єкт господарювання знаходиться на території бойових дій чи тимчасової окупації, до нього не застосовуються заходи впливу на період перебування у Переліку та протягом трьох місяців з дати виключення.

У 2025 році норму щодо перенесення подання фінансової звітності скасовано для всіх підприємств, крім тих, що мають місцезнаходження в населених пунктах територіальних громад, які розташовані на території бойових дій або перебувають в тимчасовій окупації.

Відновлення звітування – необхідний крок з огляду на отримання Україною статусу кандидата на членство в ЄС, потребу в уніфікації законодавства та інформаційних баз даних. Також на рівні держави відновлення звітування дозволяє отримати повну статистичну інформацію про стан окремих галузей та економіки в цілому, визначити показники діяльності підприємств.

Відтермінування подання звітності підприємствами на початку широкомасштабного вторгнення російської федерації на територію України мало вплив на діяльність суб'єктів аудиторської діяльності, оскільки норма закону звільнила від проведення аудиту фінансової звітності підприємств до закінчення воєнного стану та протягом 3 місяців після його скасування. Однак деокупація територій, відновлення діяльності підприємств, потреба в залученні фінансових ресурсів та необхідність подання інформації власникам, інвесторам та грантодавцям зумовили необхідність проведення аудиту фінансової звітності.

Кількість завдань, виконаних суб'єктами аудиторської діяльності, почала поступово збільшуватися (Табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Кількість завдань, які були виконані суб'єктами аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг

Завдання	За період 01.01.2022– 30.06.2023, тис.од.	За період 01.07.2023– 30.06.2024, тис.од.
1	2	3
Аудит	11	7,43
Огляд	0,5	0,46
Інша впевненість	1,5	1,75
Супутні послуги	1,8	1,38
Разом	14,8	11,02

Джерело: за даними [63].

На діяльність будь-якого суб'єкта господарювання мають вплив податкове законодавство та встановлені податкові правила. З початком війни до податкового законодавства було внесено зміни, які покликані спростити адміністрування, облік та сплату податків.

Основні зміни, які були запроваджені щодо оподаткування, стосувалися введення мораторію на проведення перевірок Державною податковою службою України, звільнення від відповідальності за неподання звітів, зупинення перебігу строків, можливості високодохідних підприємств перейти на сплату єдиного податку.

Фізичним особам-підприємцям, які знаходилися на першій та другій групі єдиного податку, на період воєнного стану було дозволено його не сплачувати та, відповідно, не подавати декларацію. Також створено спеціальний режим оподаткування для платників єдиного податку третьої групи. Так, до третьої групи можуть бути віднесені фізичні особи-підприємці та юридичні особи будь-якої форми власності, які протягом календарного року отримали обсяг доходу не більше 10 млрд.грн. Для таких осіб визначена єдина ставка в розмірі 2 % від отриманого доходу незалежно від того була особа платником ПДВ чи ні. Фізичні та юридичні особи, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, у цей період податок на додану вартість не нараховують та не

сплачують. Згідно з даними ресурсу Опендатабот, 38608 компаній та 161 286 фізичних осіб–підприємців скористалися можливістю зменшити податкове навантаження та перейшли на 3 групу податку за ставкою 2% від отриманого доходу [164].

Вже в серпні 2023 року суб'єкти господарювання, які обрали спеціальну групу оподаткування за ставкою 2 відсотки, у зв'язку зі змінами в законодавстві повернулися на систему оподаткування, на якій вони перебували до запровадження спеціального режиму. Запровадження змін щодо оподаткування єдиним податком зменшило навантаження на бізнес та забезпечило прозоре адміністрування декларування та сплати єдиного податку.

Введення спеціального режиму оподаткування також вплинуло на проведення аудиту фінансової звітності. Для аудиторів виникли додаткові ризики, пов'язані з переходом підприємств на спрощену систему оподаткування. Необхідно було чітко виокремити дохід, отриманий на загальній системі оподаткування, перед переходом на спрощену. При цьому, існували додаткові ризики, оскільки відвантаження могли бути здійсненими при перебуванні на загальній системі оподаткування, а оплата за товар здійснювалася вже під час перебування на спрощеній системі оподаткування.

Враховуючи зазначене, аудитор при перевірці таких підприємств повинен чітко визначити дату переходу на спрощену систему оподаткування та виокремити доходи, отримані до такого переходу – за принципом нарахування, та після – за оплатою. Також існують особливості, пов'язані із нарахуванням та сплатою ПДВ. Якщо до переходу на спрощену систему оподаткування підприємство було платником ПДВ, то воно повинно було виписувати та реєструвати податкові накладні ЄРПН. На час перебування на спеціальному режимі оподаткування підприємства втрачають право виписки податкових накладних, при цьому, реєстрація платника ПДВ не анулюється, а лише призупиняється. Тому аудитор повинен був надати особливу увагу зареєстрованим та включеним до декларації податковим накладним.

Після скасування спеціального режиму оподаткування платники податків автоматично переведені на спрощену або на загальну систему оподаткування.

При поновленні платником ПДВ підприємство повинно нарахувати умовні зобов'язання з ПДВ по операціях з товарами, послугами, необоротними активами, використаними в неоподатковуваних операціях, які до дати переходу на спеціальний режим оподаткування були включені до податкового кредиту. Аудитор повинен розробити аудиторські процедури з метою встановлення операцій з придбання товарів, послуг, необоротних активів до дати переходу на спеціальний режим оподаткування, реалізацію активів та перевірити нарахування ПДВ і включення до декларації з ПДВ умовного податкового зобов'язання після переходу на звичайний режим оподаткування.

Також із введенням воєнного стану було зупинено проведення податкових перевірок. Нові перевірки заборонено розпочинати, а розпочаті повинні були завершитися. Виключенням стали камеральні перевірки, документальні, позапланові та перевірки за зверненням підприємства, а також при виявленні порушення податкового законодавства, фактичні перевірки. Мораторій на проведення перевірок мав позитивне значення для підприємств агробізнесу, оскільки дозволяв пристосуватися до умов воєнного часу.

У грудні 2023 року було скасовано заборону на проведення податкових перевірок майже всіх суб'єктів господарювання. У забороні до проведення перевірок лишилися лише платники першої та другої групи – до 1 грудня 2024 року, а також суб'єкти господарювання у яких податкова адреса – тимчасово окуповані території чи території активних бойових дій. Таким чином, мораторій на перевірки залишився діяти лише щодо підприємств в районах можливих бойових дій чи на окупованих територіях.

Внаслідок запровадженого мораторію підприємства на певний термін втратили зовнішній контроль над складанням та поданням податкової звітності, що вимагало від аудиторів розширення аудиторських процедур на більш ґрунтовне дослідження податкових даних, якщо вони суттєво впливали на фінансову звітність підприємства.

Крім цього, було зупинено перебіг строків, які передбачені статтею 102 ПКУ. Зупинення перебігу строків, передбачених податковим законодавством, вже запроваджувалося у період Covid-19 та продовжено на період воєнного стану. Вже в липні 2023 року Законом №3219-IX скасовано вказану норму. Зупинка строків, визначених податковим законодавством, фактично продовжувала 1095-денний термін на проведення перевірок податковою службою на термін дії Covid-19 та військового стану. При проведенні аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу аудитором необхідно враховувати зупинку перебігу строків, оскільки податкові ризики для підприємства зберігаються із врахуванням вказаного терміну.

Поряд з цим на період воєнного стану звільнено від відповідальності суб'єкти господарювання за недотримання термінів подання звітності, сплати податків та реєстрації у реєстрі податкових накладних. З початком війни було обмежено роботу майже всіх реєстрів, зокрема і реєстру податкових накладних. Для формування податкового зобов'язання та податкового кредиту дозволялося враховувати вже зареєстровані у реєстрі податкові накладні та первинні документи обліку за лютий 2022 року. Починаючи з наступних періодів, формування податкового кредиту повинне було здійснюватися відповідно до наявних первинних документів.

На нашу думку, прийняття змін щодо формування податкового зобов'язання та податкового кредиту на підставі первинних документів, відсутність накладення штрафних санкцій дозволили спростити процедуру нарахування та сплати податку на додану вартість.

Після деокупації територій та відновлення функціонування інформаційної інфраструктури, в травні 2022 року, було внесено зміни до податкового законодавства та передбачено, що платники, які мають можливість сплачувати податки та збори, подавати звітність та реєструвати податкові накладні у відповідних реєстрах будуть звільнені від відповідальності за несвоєчасне виконання обов'язків, за умови реєстрації податкових накладних у ЄРПН до 15 липня 2022 року та подання звітності до 20 липня 2022 року, сплати податків –

до 31 липня 2022 року. При цьому, звільнення від відповідальності збережено лише щодо платників податків, у яких відсутня можливість виконати обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків і зборів, подачі звітності чи реєстрації податкових і акцизних накладних у відповідних реєстрах. Неможливість виконання обов'язку повинна бути документально підтверджена поданням до контролюючого органу заяви та документів, інформацію про відсутність можливості виконати свій податковий обов'язок. Відновлення реєстрації податкових накладних та сплати податку на додану вартість мали важливе значення на забезпечення економічної стабільності країни та наповнення державного бюджету.

Окрім загальних змін до податкового законодавства також було внесено зміни до оподаткування, які впливають на діяльність аграрних підприємств.

Особливий вплив на організацію аудиту підприємств агробізнесу мало звільнення від сплати єдиного податку за період з березня 2022 року, плати за землю та сплати на нерухоме майно з лютого 2022 року.

У квітні 2023 року визначено особливості нарахування та сплати єдиного податку четвертої групи з сільськогосподарських угідь та земель водного фонду, що перебувають в окупації чи зоні активних бойових дій. Платники єдиного податку четвертої групи можуть не нараховувати та не сплачувати єдиний податок за період з березня 2022 року з площ сільськогосподарських угідь чи земель водного фонду, які перебувають у власності чи користування сільськогосподарського товаровиробника у податкових періодах, коли на територіях, де розміщені сільськогосподарські угіддя чи землі водного фонду велися бойові дії чи тимчасово окуповані. Винятком становлять території, які були деокуповані на 1 травня 2022 року.

Для аграрних підприємств, які мають угіддя на окупованій території та в зоні активних бойових дій, прийняття таких змін є позитивним, оскільки задекларовані у 2022 році зобов'язання зі сплати єдиного податку можуть бути відкориговані через подачу уточнюючих декларацій.

Аудитор при проведенні перевірки повинен визначити, на якій системі оподаткування знаходиться підприємство. У разі, якщо встановлено, що підприємство є платником єдиного податку, необхідно перевірити, на яких територіях знаходяться земельні угіддя підприємства. Якщо земельні угіддя знаходяться на окупованих територіях чи в зоні активних бойових дій, або перебували протягом певного періоду, аудитор повинен отримати та перевірити подані декларації, та за необхідності інформувати управлінський персонал про необхідність проведення коригування.

Також звільнено від плати за землю ділянки, що знаходяться на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих територіях України. Таке звільнення застосовується за 2022 рік щодо земельних ділянок, які знаходяться у власності або користуванні (у тому числі на умовах оренди) в фізичних осіб, юридичних осіб та фізичних осіб–підприємців. Звільнення від оподаткування з січня 2023 року застосовується щодо земельних ділянок, які розташовані на тимчасово окупованих територіях та в зоні активних бойових дій. Від сплати податку звільняються території з першого числа місяця включення їх до Переліку і завершується останнього числа місяця, в якому завершено активні бойові дії чи окупація.

Слід зазначити, що завершення активних бойових дій чи деокупація території не завжди дозволяє отримати доступ до активів, оскільки вони можуть бути заміновані чи забруднені вибухонебезпечними предметами.

На нашу думку, доцільно запропонувати зміни до Податкового кодексу України в частині відновлення нарахування плати за землю з першого числа місяця, в якому забезпечено безперешкодний та безпечний доступ до земельної ділянки.

Поряд з цим, на нашу думку, доцільно вдосконалити проведення аудиту фінансової звітності агробізнесу, зокрема, при розгляді сплати земельного податку доцільно отримувати інформацію про розташування земельних ділянок підприємства. У разі встановлення земельних ділянок, що перебувають на тимчасово окупованих територіях чи в зоні активних бойових дій, зазначених у

Переліку, необхідно отримати декларації з земельного податку та перевірити правильність визначення зобов'язання. У разі встановлення завищення земельного податку необхідно проінформувати управлінський персонал та запропонувати внести відповідні коригування.

Також не потрібно нараховувати та сплачувати плату за земельні ділянки, на яких розташовані об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, що знищені через бойові дії, терористичні акти, диверсії, спричинені збройною агресією російської федерації проти України.

Слід зазначити, що звільнення від сплати за землю в такому випадку застосовується не лише на окупованих територіях та в зоні активних бойових дій. Для звільнення від оподаткування дані про знищення об'єктів нерухомості та земельні ділянки застосовуються при внесенні інформації про них до Державного реєстру майна, пошкодженого та знищеного внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією російської федерації проти України. При цьому, встановлено критерії звільнення для фізичних осіб та юридичних осіб–власників знищених об'єктів нежитлової нерухомості – 100 % земельної ділянки, якщо загальна площа знищеного об'єкта житлової або нежитлової нерухомості дорівнює або перевищує одну третину загальної площі земельної ділянки, на якій був розташований такий зруйнований об'єкт нерухомого майна та 50 відсотків площі земельної ділянки – у разі, якщо загальна площа знищеного об'єкта житлової або нежитлової нерухомості не перевищує одну третину загальної площі земельної ділянки, на якій був розташований такий зруйнований об'єкт нерухомого майна.

Таким чином, від плати за землю звільняються об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, у разі якщо вони були знищені внаслідок збройної агресії.

При проведенні аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу на етапі вивчення клієнта та на етапі збору доказів необхідно дослідити наявність у підприємства знищених об'єктів житлової та нежитлової нерухомості внаслідок збройної агресії російської федерації. При виявленні таких об'єктів

треба перевірити наявність підтверджуючих документів про знищення майна та включення до Державного реєстру майна, пошкодженого та знищеного внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією російської федерації проти України.

Якщо житлова чи нежитлова нерухомість підприємства знаходиться у зоні активних бойових дій чи на тимчасово окупованій території, застосовується звільнення від оподаткування податком нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Звільнення від оподаткування застосовується з початку збройної агресії і до кінця 2022 року на об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, що розташовані на тимчасово окупованій території та зоні активних бойових дій, а з 2023 року – за умови включення таких територій до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією.

Якщо майно було знищено внаслідок бойових дій, актів, диверсій, спричинених збройною агресією російської федерації проти України, то податок на нерухоме майно не нараховується та не сплачується. Умовою такого звільнення за 2022 рік та наступні звітні періоди є внесення до Реєстру майна.

Крім того, не оподатковуються податком на нерухоме майно пошкоджені об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, що потребують капітального ремонту, реконструкції, реставрації внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією російської федерації проти України. Для звільнення від оподаткування такі об'єкти повинні обов'язково бути внесені до Реєстру майна. Ненарахування податку відбувається з першого числа місяця, в якому зафіксовано пошкодження згідно з Реєстром майна, і завершується в місяці наступному, коли нерухомість визнана придатною для проживання або використання за цільовим призначенням.

При проведенні аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу необхідно отримувати інформацію про знаходження об'єктів житлової та нежитлової нерухомості у зоні активних бойових дій та окупованій території, а

також отримувати інформацію про знищені активи. Якщо буде встановлено, що у підприємства наявні такі об'єкти, аудитору необхідно забезпечити детальну перевірку поданих декларацій з податку на нерухоме майно та у разі нарахування податку розглянути підтверджуючі документи та факт включення до Реєстру майна. За потреби необхідно інформувати управлінський персонал про виявлені відхилення та необхідність внесення змін до фінансової звітності.

Також до податкового законодавства внесено зміни, які стосуються сплати екологічного податку в період воєнного стану. За 2022 рік податок не сплачується, якщо об'єкти оподаткування знаходяться на тимчасово окупованих територіях або територіях активних бойових дій. З 1 січня 2023 року звільнення від оподаткування застосовується при включенні територій до Переліку територій, на яких ведуться активні бойові дії або тимчасово окуповані російською федерацією.

У ході проведення аудиту фінансової звітності необхідно надавати запит та отримувати інформацію про наявність об'єктів оподаткування екологічним податком на тимчасово окупованій території та в зоні активних бойових дій. Якщо встановлюються факти знаходження об'єктів оподаткування екологічним податком на вказаних територіях, то необхідно перевірити дані декларації з екологічного податку та інформацію, яка в них зазначена, і за необхідності проінформувати управлінський персонал та забезпечити необхідні коригування фінансової звітності.

При проведенні аудиту сплати податку на прибуток підприємств слід зважати, що було внесено зміни до Податкового кодексу України в частині звільнення від коригування податком на прибуток на різниці, які виникають при передачі коштів, вартості касок, бронежилетів, технічних засобів спостереження, лікарських та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, наданих на користь Збройних сил України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі

України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим військовим формуванням, закладам охорони здоров'я, установам і організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави та наданої гуманітарної допомоги з дотриманням вимог законодавства України про гуманітарну допомогу у зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту

Запровадження вказаних змін дозволило підприємствам – платникам податку на прибуток – спрямовувати кошти та матеріальні ресурси, необхідні для забезпечення обороноздатності держави.

При проведенні аудиту фінансової звітності аграрних підприємств необхідно досліджувати факти передачі матеріальних ресурсів та коштів Збройним силам України та іншим визначеним суб'єктам. Якщо встановлено такі факти, аудитор повинен перевірити, чи наявні в підприємства всі підтвердні документи, переконатися у наявності обов'язкових реквізитів, розглянути додаток РІ до декларації з податку на прибуток та перевірити визначення різниці. Якщо в додатку РІ визначена коригуюча різниця відповідно до п.п. 140.5.9 ПКУ, то необхідно дослідити причини її відображення, та за необхідності запропонувати підприємству внести виправлення до фінансової звітності.

Під час тимчасової окупації території підприємство агробізнесу втрачає контроль над активами. У звітності підприємства відображають втрату контролю як зменшення корисності основних засобів. Податкове законодавство передбачає застосування збільшення фінансового результату на суму витрат від зменшення корисності основних засобів, включених до витрат звітного періоду відповідно до застосованої концептуальної основи. Різницю на зменшення можна застосувати при відновленні корисності основних засобів. Слід

зазначити, що втрата контролю над активами внаслідок тимчасової окупації територій не залежить від підприємства. На нашу думку, до Податкового кодексу України необхідно внести зміни та зазначити, що при зменшенні корисності основних засобів, які знаходяться на окупованих територіях, коригуючі різниці не застосовуються.

Внаслідок військових дій руйнуються та знищуються основні засоби. При цьому, згідно з податковим законодавством передбачено збільшення фінансового результату до оподаткування на суму залишкової вартості об'єкта основних засобів при його ліквідації та зменшення на суму залишкової вартості об'єкта основних засобів відповідно до податкових правил. У разі, якщо вартість основного засобу в бухгалтерському обліку перевищує його балансову вартість в податковому обліку, то при ліквідації відбувається донарахування податку на прибуток підприємств. На нашу думку, до Податкового кодексу України необхідно внести зміни та зазначити, що до операції з ліквідації основних засобів внаслідок військових дій не застосовуються коригуючі різниці.

Знаходження контрагента в зоні активних бойових дій є підставою для нарахування резерву сумнівних боргів (за НП(С)БО) та резерву очікуваних кредитних збитків (за МСФЗ), а на тимчасово окупованій території – списання дебіторської заборгованості. При цьому податкове законодавство передбачає збільшення фінансового результату на суму сформованих сумнівних боргів або резерву очікуваних кредитних збитків за НП(С)БО чи МСФЗ. Зменшення фінансового результату до оподаткування можливе лише при коригуванні резерву або списанні безнадійної дебіторської заборгованості. Вважаємо за доцільне запропонувати доповнення до Податкового кодексу України зменшуючою податковою різницею на суму сформованого резерву щодо підприємств, які знаходяться на території активних бойових дій та визначити умову безнадійної дебіторської заборгованості – знаходження на тимчасово окупованих територіях.

Аграрний сектор зазнає значних руйнувань активів та знищення товарів. До введення воєнного стану законодавством було врегульовано питання оподаткування податком на додану вартість зруйнованих основних засобів внаслідок обставин непереборної сили. Податок не нараховується при ліквідації основних засобів через знищення чи руйнування внаслідок обставин непереборної сили лише, якщо таке руйнування підтверджено відповідно до вимог законодавства та податковому органу надано документ про знищення, розбирання, перетворення основних засобів, через що вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.

Якщо товари, які раніше були придбані в оподаткованих операціях знищено (втрачено) внаслідок обставин непереборної сили у період воєнного, надзвичайного стану, то вони не вважаються використаними платником податку в не неоподатковуваних податком на додану вартість операціях або операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

Тобто, при доведенні існування обставин непереборної сили та наданні відповідних документів до державної податкової служби, вказані операції будуть звільнені від оподаткування ПДВ.

Аудитор, здійснюючи перевірку нарахування та сплати податку на додану вартість, повинен отримати матеріали проведених інвентаризацій, первинні документи, підтверджуючі списання основних засобів внаслідок їх руйнування та знищення товарів. У подальшому треба перевірити в деклараціях на додану вартість відображені суми ПДВ. Якщо будуть встановлені розбіжності між даними декларацій та даними підтвердних документів, необхідно визначити суму відхилення та проінформувати управлінський персонал про потребу внесення змін до звітності.

Із запровадженням воєнного стану було переглянуто низку законодавчих документів, що регулюють умови оплати праці, умови праці та відпочинку [39]. Для працівників, що зайняті на об'єктах критичної інфраструктури (оборонній сфері, забезпеченні життєдіяльності населення), нормальна тривалість робочого часу може бути збільшена до 60 годин на тиждень, при цьому скорочена

тривалість робочого часу не може бути більшою, ніж 40 годин на тиждень. Змінено порядок прийняття працівників на роботу. Так, в період воєнного стану може бути застосоване випробування працівника під час прийняття на роботу для будь-якої категорії працівників. Також у зв'язку з веденням бойових дій у районах, в яких розташоване підприємство, при існуванні загрози життю і здоров'ю працівника він може розірвати договір за власною ініціативою у строк, який зазначений у його заяві.

Підприємства, що знаходяться на територіях, де ведуться активні бойові дії з початком повномасштабного вторгнення російської федерації в Україну через знищення та пошкодження майна, часто оголошують простій. При оголошенні простою за працівником зберігається не нижче 2/3 тарифної ставки встановленого працівникові окладу.

При проведенні аудиту отримується інформація про прийнятих та звільнених працівників. Якщо структурні підрозділи підприємства знаходяться в зоні активних бойових дій чи були окуповані, то перевіряються заяви працівників та накази про звільнення. У разі перебування підприємства в простої – перевіряється правильність визначення строків простою, нарахування та виплат працівника, вплив на собівартість реалізації.

Повномасштабне військове вторгнення вплинуло безпосередньо і на організацію аудиту фінансової звітності. Регулятором було запропоновано ряд змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану.

Однією із важливих змін стала заборона включень до реєстру аудиторів, які є громадянами країни, що здійснює збройну агресію та здійснюють аудиторську діяльність у складі аудиторських фірм, які зареєстровані на території цієї країни, а також аудиторських фірм, в яких учасниками, кінцевими бенефіціарами є громадяни країни, що здійснює збройну агресію.

Крім того, було знижено вимоги до аудиторських фірм, які забезпечують перевірку підприємств, що становлять суспільний інтерес. Для таких

підприємств не вимагається наявність в штаті двох осіб, які мають чинні сертифікати (дипломи) професійної організації, що підтверджують високий рівень знань з Міжнародних стандартів фінансової звітності. На період воєнного стану не застосовуються також вимоги закону щодо безперервного навчання аудиторів.

Також відповідальність за несвоєчасну сплату обов'язкових платежів, неподання звіту про прозорість, змін до реєстру, неподання інформації до ОСНАД призупиняється на період воєнного стану та протягом 3 місяців після його закінчення. Перевірки контролю якості призупиняються на період воєнного стану, а сертифікати, видані у 2017–2018 роках, продовжуються на 1 рік. Контроль якості аудиторських послуг може бути проведений рідше, ніж раз на 3 або на 6 років, розгляд дисциплінарних справ може бути довшим за 60 календарних днів. Перевірки контролю якості можна провести лише за згодою суб'єкта господарювання.

Поряд з цим відбулося зниження фіксованого внеску з 3 до 1 розміру мінімальної заробітної плати за кожен аудиторський звіт, складений аудитором за результатами надання послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, та з 0,3 до 0,1 розміру мінімальної заробітної плати для інших підприємств.

Вказані зміни дозволили аудиторським фірмам пристосуватися до викликів воєнного часу та організувати процеси для налагодження стабільної роботи.

Повномасштабна агресія російської федерації проти України та запроваджений у відповідь на неї режим воєнного стану зумовили необхідність внесення змін у законодавство: зокрема спрощення звітування та сплати податків, звільнення від оподаткування майна на тимчасово окупованих територіях та територіях активних бойових дій. Для аграрних підприємств земля є як засобом праці, так і предметом праці. Звільнення від оподаткування земельним податком земельних ділянок, які знаходяться в окупації та в зоні бойових дій, та податком на нерухомість житлових та нежитлових об'єктів має

позитивне значення та дозволяє підприємствам направити фінансові ресурси на відновлення діяльності.

З початком повномасштабного вторгнення прийнято зміни до законодавчих та підзаконних актів, які впливають на облік та аудит. Серед основних змін, що вплинули на проведення аудиту, було звільнення від відповідальності за неподання фінансової звітності та аудиторських звітів. Вказані зміни в короткотерміновому періоді вплинули на подання звітів та зменшили кількість проведених перевірок фінансової звітності. При цьому деокупація територій та відновлення економічної діяльності зумовили відновлення звітування та проведення аудиту фінансової звітності. Необхідність консолідації зусиль для надання відсічі агресору зумовила внесення змін до податкового законодавства в частині звільнення від оподаткування коштів та майна, яке передається Збройним силам України.

Перебування активів підприємств на тимчасово окупованих територіях та територіях активних бойових дій, пошкодження активів призвели до внесення змін до Податкового кодексу України в частині звільнення від оподаткування юридичних та фізичних осіб, активи яких перебувають на цих територіях. Було запроваджено звільнення, що стосуються екологічного податку, плати за землю, податку на нерухомість. Слід зазначити, що внесені зміни до законодавства також впливають на проведення аудиту фінансової звітності та вимагають від аудитора оперативного реагування на них.

Запропоновано доповнення до розділу «Податок на прибуток» Податкового кодексу України зменшуючими податковими різницями в частині повного чи часткового списання залишкової вартості основних засобів, які були пошкоджені чи знищені внаслідок збройної агресії російської федерації та формуванні резерву сумнівних боргів (резерву очікуваних кредитних збитків) щодо заборгованості контрагентів, які знаходяться на території активних бойових дій або залишилися на тимчасово окупованих територіях.

Висновки до розділу 1

1. В умовах воєнного стану та повоєнного відновлення економіки зростає потреба у забезпеченні достовірності фінансової звітності аграрних підприємств як основи залучення інвестиційних ресурсів. За результатами проведених теоретичних узагальнень у дисертації уточнено зміст аудиту фінансової звітності з позиції поєднання його контрольної, безпекової та публічної ролі. Це дозволяє розглядати аудит не лише як форму фінансового контролю, а як інституційний механізм зниження інформаційного ризику в умовах невизначеності.

2. За результатами дослідження теоретико–методичних засад аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу обґрунтовано необхідність розширення переліку аудиторських завдань для аграрних підприємств із врахуванням воєнних факторів. З цією метою узагальнено завдання аудиту, до яких віднесено: аналіз ефективності внутрішнього контролю; оцінку бізнес–ризиків підприємства–замовника в умовах воєнного стану; виявлення недотримання законодавства; оцінку ризиків шахрайства; проведення аудиторських процедур та збір належних та достатніх доказів для формування аудиторської думки, надання звіту незалежного аудитора. Врахування в роботі аудитора всіх визначених завдань підвищує якість оцінки ризиків суттєвого викривлення та забезпечує релевантність аудиторської думки.

3. Функції аудиту походять із його сутності, зокрема: інтерпретаційна, інформаційна, профілактична, контрольна, підтверджувальна, публічна, методологічна, прогностна, рекомендаційна. Аналіз такої функціональності аудиту дозволив виокремити функції, які є важливими в період воєнного стану та повоєнного відновлення – оціночну та безпекову функції аудиту. Оціночна функція забезпечується через розгляд аудитором фінансової звітності підприємства та даних бухгалтерського обліку, визначення ризиків діяльності та перевірки даних обліку з метою висловлення аудиторської думки. Безпекова функція – через порушення контрольного середовища та наявності ризиків шахрайства. Їх впровадження дозволяє інтегрувати аудит у систему економічної

безпеки підприємства та забезпечити підтвердження збитків завданих внаслідок збройної агресії.

4. Євроінтеграційний вектор розвитку України зумовлює імплементацію положень Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту № 537/2014 щодо суспільного нагляду і контролю якості. На ці потреби уточнено роль системи суспільного нагляду як інституційної основи забезпечення довіри до аудиту. Це сприяє гармонізації національної практики з acquis ЄС та підвищує конкурентоспроможність українських аудиторських фірм. З огляду на стратегічне значення аграрного сектору для продовольчої безпеки держави, обґрунтовано доцільність розширення переліку підприємств суспільного інтересу шляхом включення до нього аграрних підприємств. Такий підхід формує нову концепцію публічної відповідальності агробізнесу та посилює прозорість його діяльності.

5. За результатами дослідження запропоновано удосконалення організації проведення аудиту із урахуванням умов воєнного стану. Визначено джерела інформації, які використовуються під час аудиту, зокрема, до моменту укладення договору на проведення аудиту з метою початкового визначення обсягу операцій та ризиків діяльності аграрного підприємства. Організацію аудиту розглянуто не як окремий етап, а як безперервний управлінський процес, що охоплює прийняття завдання, планування, контроль якості та постаудиторський моніторинг. Такий підхід поглиблює теоретичне розуміння організації аудиту як системної діяльності та дозволяє інтегрувати її в модель управління якістю аудиторської фірми.

6. В умовах функціонування економіки в період воєнного стану пріоритетного значення набуває застосування ризик-орієнтованого підходу до організації аудиту. У дисертації розроблено ризик-орієнтовану модель організації аудиту в умовах воєнної економіки, зміст якої полягає в удосконаленні механізмів забезпечення незалежності аудитора, системи документування та процедур планування аудиторської діяльності. У частині «Документування» доповнено інформацію, що включається до особових справ клієнтів, яка забезпечить формування історії співпраці з замовником та надасть

можливість перевірки дотримання законодавчих вимог щодо диверсифікації доходів аудиторської фірми. У частині «Планування» для визначення достатньої кількості аудиторів та персоналу, часу та ресурсів для проведення аудиту запропоновано використання плану–графіку. Оцінку загроз незалежності ключового партнера та аудиторів, які беруть участь у перевірці запропоновано проводити з використанням листа–запевнення / декларації. Надано пропозиції щодо доповнення листа-угоди, визначено підходи до отримання аудиторських доказів у період воєнного стану. Впровадження сформованої ризикоорієнтованої моделі організації аудиту дозволить підвищити якість аудиторських послуг, мінімізувати інформаційні і правові ризики та адаптувати аудиторську діяльність до умов воєнної економіки.

7. Запроваджений правовий режим воєнного стану спричинив суттєвий вплив на облік та аудит. З початком повномасштабного вторгнення прийнято зміни до законодавчих та підзаконних актів, які впливають на облік та аудит. Серед основних змін, що вплинули на проведення аудиту виділено: звільнення від відповідальності за неподання фінансової звітності та звітів незалежного аудитора (в короткотерміновому періоді негативно вплинуло на подання звітів та зменшило кількість проведених перевірок фінансової звітності); внесення змін до податкового законодавства в частині звільнення від оподаткування коштів та майна, яке передається Збройним силам України; внесення змін до Податкового кодексу України в частині звільнення від оподаткування юридичних та фізичних осіб, активи яких перебувають на тимчасово окупованих територіях (звільнення від екологічного податку, плати за землю, податку на нерухомість). Такі узагальнення дозволили обґрунтувати пропозиції щодо оптимізації роботи аудитора в умовах змін, зумовлених початком повномасштабної збройної агресії проти України.

8. Внесені до законодавства зміни впливають на підходи до проведення аудиту фінансової звітності та вимагають від аудитора оперативного реагування на них. У дисертації досліджено вплив змін законодавства на проведення процедур аудитором. Запропоновано доповнення до розділу «Податок на прибуток» Податкового кодексу України зменшуючими податковими різницями

в частині зменшення корисності активів, які перебувають на тимчасово окупованих територіях, повного чи часткового списання залишкової вартості основних засобів, які були пошкоджені чи знищені внаслідок збройної агресії російської федерації та формуванні резерву сумнівних боргів (резерву очікуваних кредитних збитків) щодо заборгованості контрагентів, які знаходяться на території активних бойових дій або залишилися на тимчасово окупованих територіях.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [19], [20], [23].

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

2.1. Інвентаризація як інструмент забезпечення достовірного відображення активів і зобов'язань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності

Інвентаризація є дієвим інструментом, який забезпечує облік та аудит достовірними даними про наявність і стан активів, капіталу та зобов'язань на певну дату. Війна призвела до втрат та збитків в усіх галузях економіки, серед яких однією з найбільш постраждалих є агропромисловий комплекс. Найбільше збитків отримано через знищення посівів, руйнування зерносховищ, складів та приміщень для утримання тварин, пошкодження техніки, мінування земель.

З метою стягнення збитків з країни-агресора необхідно забезпечити фіксацію, оцінку та відображення в обліку і звітності збитків, завданих війною. З огляду на зазначене, це є надзвичайно актуальним питанням, що потребує нагального вирішення.

Аграрний сектор гарантує продовольчу безпеку України. З метою фіксації пошкоджень та руйнувань, які виникли внаслідок військових дій та окупації територій, необхідно провести заходи облікового характеру, що дозволять забезпечити достовірне відображення активів та зобов'язань, а також отримати доказову базу для подання до Реєстру збитків. Головним серед таких заходів облікового характеру є інвентаризація. Бухгалтерський облік повільно реагує на зміни економічних умов [177, с. 447].

Вплив військових дій на діяльність підприємств аграрного сектору досліджувався такими вченими, як Діброва А.Д., Ільчук М.М., Коновал І.А., Андросович І.І. [171], Жук В.М., Шпикуляк О.Г., Пугачов М.І., Бездушна Ю.С., Попко Є.Ю. [180], Хаєцька О. П., Головня О. М., Павлюк Т.І., Осіпова Л.В., Нечипоренко О.М. [175], Россоха В.В. [107] та інші.

Підходи до організації та методики проведення інвентаризації розглядалися у працях вітчизняних вчених: Дем'яненко М.Я., Гуцаленко Л.В., Бардаша С.В., Кузик Н.П., Олійник С.О., Пархоменка В.П., Височана О.С., Шалімової Н.С., Харламової О.В.

За результатами детального аналізу літературних джерел слід зазначити, що науковці визначають інвентаризацію як підтеорію господарського контролю, яка має в основі власний понятійний апарат, об'єкт, мету, завдання, суб'єкт, класифікацію, принципи та методи [5, с. 27], обліковий інструмент, який допомагає дотриманню однієї з найважливіших якісних характеристик фінансової звітності [44, с. 68; 154, с. 297], джерело отримання даних для забезпечення якісних характеристик фінансової звітності [47, с. 79; 109, с. 3], аудиторську процедуру, що дозволяє підтвердити наявність активів, зобов'язань із найбільш високим рівнем суттєвості [160, с. 135].

Вітчизняні науковці досить докладно розглянули визначення інвентаризації, встановили її місце та роль для обліку і контролю, вплив на показники звітності. Однак здебільшого дослідження стосувалися проведення інвентаризації при звичайній діяльності, а організація та методика інвентаризації підприємств, які знаходяться в зоні активних бойових дій, деокупованих територіях чи тих, які зазнали руйнувань, не в повній мірі досліджені.

Порядок проведення інвентаризації на деокупованих територіях, територіях, де відбувалися активні бойові дії, під час руйнувань та пошкоджень активів відрізняється від стандартних підходів.

Нормативно–правовими актами передбачено, що при проведенні інвентаризації перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан і оцінка активів та зобов'язань для їх достовірного відображення в обліку. При цьому, на керівника підприємства покладається обов'язок визначити об'єкти та періодичність проведення інвентаризації, крім обов'язкових випадків, визначених законодавством [120].

Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань визначає порядок та строки проведення інвентаризації. При цьому, обов'язкової вимоги проведення інвентаризації після деокупації територій та знаходження їх у зоні активних бойових дій, пошкодження активів жодним чином не визначено нормативно-правовими документами. Тому вважаємо за необхідне, враховуючи значний вплив вказаних обставин на активи та зобов'язання підприємства, доповнити Положення таким обов'язковим випадком проведення інвентаризації.

У Положенні передбачено проведення інвентаризації після організації безпечного та безперешкодного доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на 1 число місяця після відновлення такого доступу. Для виявлення руйнувань, нестач чи псування матеріальних цінностей може бути невідкладно проведена інвентаризація в день виявлення таких фактів в обсягах, встановлених керівником підприємства [126].

Слід зазначити, що проведення інвентаризації на перше число наступного місяця після відновлення безпечного доступу до активів та первинних документів не забезпечує можливість своєчасної фіксації стану активів на окупованих територіях та територіях активних бойових дій і не створює умови для оперативного контролю за їх наявністю. Тому після деокупації територій та припинення бойових дій доцільно забезпечити повне проведення інвентаризації відразу після забезпечення безпечного та безперешкодного доступу до активів підприємства, що дозволить встановити наявність активів, зафіксувати їх стан та факти руйнування, знищення, крадіжок та псування. Зазначений порядок дій дасть можливість підприємству встановити наявність та стан майна, зафіксувати пошкодження чи руйнування, виявити факти крадіжок, що дозволить оцінити завдані збитки, звернутися до правоохоронних органів, визначити обсяг необхідних фінансових інвестицій для відновлення діяльності підприємства.

У період воєнного стану інвентаризація, крім контрольної функції, також забезпечує доказову функцію, оскільки дозволяє сформувати належну

інформаційну базу про руйнування, знищення, пошкодження активів, що є доказами при визначенні шкоди (збитків), завданої підприємству.

Нами проведено аналіз фінансової звітності досліджуваних підприємств за 2021–2024 роки. Найбільшого впливу внаслідок повномасштабної військової агресії зазнають основні засоби аграрних підприємств (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Виявлені тенденції зміни балансової вартості основних засобів у досліджуваних підприємствах у 2021–2024 роках

Найменування підприємства	Роки				2022 рік до 2021 року зміни %, 6	2023 рік до 2022 року зміни %, 7	2024 рік до 2023 року зміни %, 8
	2021	2022	2023	2024			
1	2	3	4	5	6	7	8
ТОВ «АгроКім»	1 103 362	1 064 248	1 306 987	1 479 027	–4	23	13
ПП «Агропрогрес»	1 369 328	1 315 853	1 419 567	1 521 213	–4	8	7
ТОВ «Гетьманське»	209 049	191 062	182 612	158 725	–9	–4	–13
ТОВ «Дружба–Нова»	1 959 693	1 743 494	1 685 070	2 040 386	–11	–3	21
ТОВ «Чернігівська індустріальна молочна компанія»	1 063 684	1 029 872	1 139 281	1 375 800	–3	11	21
ТОВ «МХП Урожайна країна»	252 601	263 803	287 434	451 352	4	9	57
ТОВ «Райз Північ»	395 446	385 041	401 426	358 092	–3	4	–11
ТОВ «Слобожанщина Агро»	1 161 017	1 094 432	1 155 059	1 225 937	–6	6	6
СТОВ «Батьківщина»	438 703	414 464	442 978	635 902	–6	7	44
ТОВ «ТАС Агро Північ»	132 936	127 656	276 726	395 411	–4	117	43
ТОВ «Земля і Воля»	998 719	1 035 845	1 008 673	1 044 286	4	–3	4

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Так, за результатами проведеного аналізу встановлено, що у 2022 році в порівнянні з 2021 роком відбулося зменшення залишкової вартості основних засобів за всіма аналізованими підприємствами. Зниження вартості основних засобів пов'язано зі зменшенням капітальних інвестицій в основні засоби та вибуттям орендованого майна. При дослідженні розкриття інформації у примітках до фінансової звітності встановлено, що активи знаходяться на

деокупованих територіях і жоден з об'єктів інфраструктури не зазнав суттєвих збитків. Дані щодо результатів проведеної інвентаризації у примітках не розкриті.

На нашу думку, у період воєнного стану потрібно у примітках до фінансової звітності розкривати інформацію про результати проведеної інвентаризації, якщо активи підприємства залишилися на тимчасово окупованій території чи перебувають на території активних бойових дій.

Здебільшого підприємства, які перебувають в окупації та в зоні активних бойових дій і не функціонують, із працівниками розриваються трудові договори, а доступ до активів обмежується. За вказаних умов неможливо забезпечити належний контроль за надходженням і витрачанням активів, відбувається знищення, псування та крадіжки майна. Поряд з цим, на території аграрних підприємств можуть виявлятися техніка та активи інших підприємств або активи, які не характерні для діяльності підприємства.

Враховуючи зазначене, доцільно детально розглянути процес проведення інвентаризації саме в таких випадках.

Процес інвентаризації розподіляється на наступні етапи: організаційно-підготовчий, безпосереднього проведення інвентаризації, формування аналітичних даних і співставлення з даними обліку, оформлення результатів інвентаризації та відображення в обліку.

На кожному з етапів проведення інвентаризації на деокупованих територіях та територіях ведення активних бойових дій є свої особливості, які визначені на рис. 2.1.

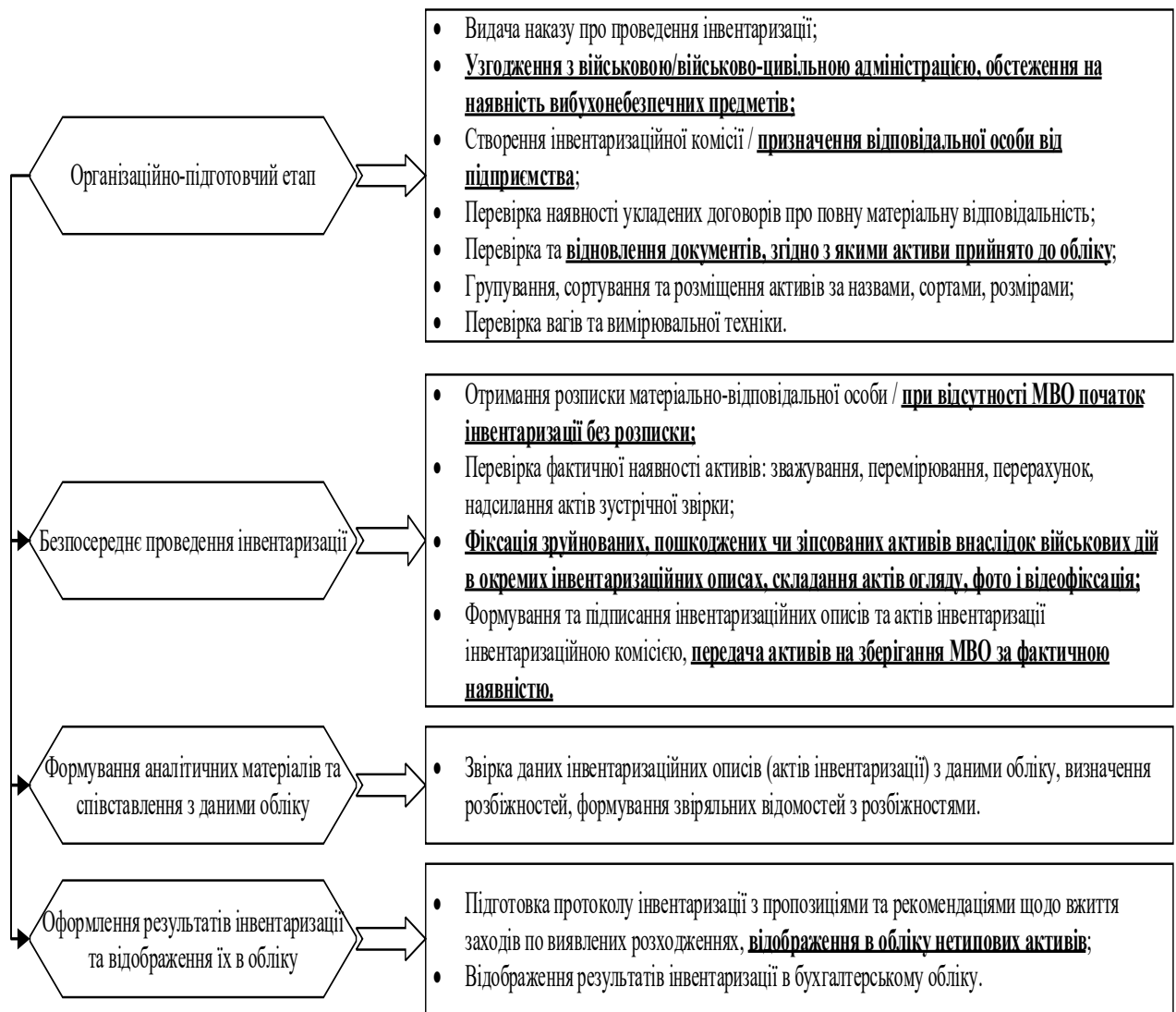


Рис 2.1. Етапи проведення інвентаризації при відновленні діяльності підприємств на деокупованих територіях та в зонах, в яких велися активні бойові дії

Джерело: розроблено автором.

Проведення інвентаризації на підприємствах, які знаходяться на деокупованих територіях можливе лише при забезпеченні безпечного та безперешкодного доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, відповідно в умовах воєнного стану на організаційно-підготовчому етапі, на нашу думку, необхідно здійснити наступні заходи:

- погодити з військовою/військово-цивільною адміністрацією можливість безпечного доступу до активів підприємства на деокупованих територіях;

-забезпечити обстеження з залученням Центру протимінної діяльності / Центру гуманітарного розмінування території підприємства на наявність вибухонебезпечних предметів.

Після погодження безпечного та безперешкодного доступу до активів підприємства керівник видає розпорядчий документ (наказ, розпорядження) про проведення інвентаризації на підприємстві із зазначенням виду інвентаризації (повна, часткова), об'єктів інвентаризації, термінів проведення, визначенням складу інвентаризаційної комісії, порядку контролю та звітування за результатами її проведення.

У разі проведення інвентаризації в звичайних умовах наказом керівника створюється інвентаризаційна комісія. До складу комісії включаються керівник підприємства або заступник, працівники бухгалтерської служби, працівники підприємства, які обізнані з об'єктом інвентаризації, технічні фахівці, а очолює її керівник підприємства або його заступник. При значних обсягах об'єктів проведення інвентаризації керівником підприємства за окремими місцями зберігання можуть створюватися робочі інвентаризаційні комісії.

Проте створити інвентаризаційні комісії на підприємствах, які знаходяться на деокупованій території, не завжди можливо. Тому інвентаризацію необхідно проводити із урахуванням можливості залучення працівників до її проведення. На нашу думку, якщо неможливо створити інвентаризаційну комісію, то необхідно призначити уповноважену особу підприємства для проведення інвентаризації. При можливості формування інвентаризаційної комісії до її складу доцільно включити осіб, які обізнані з об'єктами інвентаризації, та працівників бухгалтерської служби підприємства.

На організаційно-підготовчому етапі видається наказ про проведення інвентаризації. З метою фіксації стану активів після деокупації (руйнування, знищення, пошкодження) доцільно застосовувати сучасні телекомунікаційні технології. Тому вважаємо за необхідне в наказі на проведення інвентаризації зазначити спосіб фіксації – із застосуванням відео- чи фотозйомки.

При проведенні інвентаризації обов'язково перевіряється наявність договорів, укладених з матеріально-відповідальними особами. Під час знаходження підприємств на тимчасово окупованій території чи в зоні активних бойових дій можуть бути повністю або частково втрачені договори про повну матеріальну відповідальність, а матеріально-відповідальні особи можуть знаходитися у більш безпечних регіонах. Якщо у період тимчасової окупації були відсутні матеріально-відповідальні особи, то договори про повну матеріальну відповідальність доцільно укладати з матеріально-відповідальними особами з дати відновлення доступу до активів та отримання результатів проведеної інвентаризації. Тобто, інвентаризаційна комісія (уповноважена особа) проводить інвентаризацію, перевіряє стан і фактичні залишки активів та вносить інформацію про них в інвентаризаційний опис, виводяться розбіжності з бухгалтерським обліком, після цього матеріально-відповідальна особа приймає активи під розписку на зберігання.

Основою проведення інвентаризації є підтверджуючі право власності чи право користування документи: паспорти та технічна документація, договори оренди, зберігання, користування, ліцензійні угоди, документи щодо набуття майнових прав на нематеріальні активи тощо.

При проведенні інвентаризації активів та зобов'язань у деокупованого підприємства або підприємства, яке перебувало в зоні активних бойових дій, можуть бути повністю або частково втрачені первинні документи та дані бухгалтерського обліку. Втрата та пошкодження документів і даних обліку значною мірою ускладнюють процес проведення інвентаризації через неможливість швидко провести ідентифікацію активів, які мають визначені інвентарні номери.

При цьому в умовах воєнного стану важливим є підтвердження права власності на активи. Підприємством можуть бути пошкоджені чи втрачені документи, які посвідчують право власності на активи. З метою відновлення документів на право власності необхідно звернутися для отримання витягу з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, щодо транспортних

засобів – Єдиного державного реєстру транспортних засобів, спеціалізованого обладнання – відповідних органів ліцензування, інформацію щодо наявності торгівельних марок та знаків для товарів і послуг можна отримати з Державної системи правової охорони інтелектуальної власності Українського національного офісу інтелектуальної власності та інновацій, довгострокових біологічних активів тваринництва – Єдиного державного реєстру тварин Агентства з ідентифікації і реєстрації тварин. Витяги з цих реєстрів у майбутньому можуть бути підставою для відображення інформації в бухгалтерському обліку, встановлення фактів знищення або крадіжок майна.

Перед початком проведення фактичного підрахунку активів визначаються їх залишки на дату інвентаризації, здійснюється групування, сортування та розміщення за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку, перевіряються ваги, закінчується обробка документів щодо руху активів. Якщо дані складського обліку знищено, то групування та сортування запасів здійснюються в довільному порядку. В інвентаризаційному описі забезпечується повне відображення наявних активів із вказівкою найменування запасу, ідентифікації номенклатурного номера (за можливості), кількості, одиниці виміру, стану.

Наступним етапом є безпосереднє проведення інвентаризації. На цьому етапі забезпечується встановлення фактичної наявності активів, перерахунок, зважування, вимірювання за їх місцезнаходженням.

За допомогою інвентарного опису проводиться документування процедур проведення інвентаризації основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, запасів, готової продукції та товарів. Результати інвентаризації грошових коштів, дебіторської та кредиторської заборгованості, цільового фінансування, доходів і витрат майбутніх періодів, резервів та забезпечень документуються із використанням акта інвентаризації.

Перед початком проведення інвентаризації матеріально-відповідальні особи в інвентарному описі надають розписку про те, що всі прибуткові та

видаткові документи на активи передані для відображення в обліку, а всі цінності, які надійшли, оприбутковані, а всі що, вибули, – списані.

В умовах воєнного стану отримання такої розписки від матеріально-відповідальної особи можливе лише, якщо підприємство весь час функціонувало та вело складський облік, забезпечувало постійний контроль за надходженням та списанням матеріальних активів з боку матеріально-відповідальної особи. Під час інвентаризації на деокупованих територіях та територіях, де велися активні бойові дії, неможливо забезпечити складський облік, тому інвентаризацію доцільно проводити без розписки, про що зазначити в інвентаризаційному описі.

При заповненні інвентаризаційного опису вказується найменування, інвентарний номер, виробник, заводський номер (за наявності), рік випуску, первісна вартість, сума зносу, строк корисного використання. При проведенні інвентаризації обладнання, машин та транспортних засобів додатково вказуються номери кузова, двигуна, шасі.

Після деокупації території та отримання безперешкодного доступу до підприємства можуть встановлюватися факти втрат або знищення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку. У такому випадку інвентаризація проводиться шляхом повного перепису наявних активів з фіксацією інвентарного номера (за наявності), найменування, їх кількості та стану в інвентарному описі. У подальшому на підставі вказаних даних забезпечується ідентифікація основних засобів та поновлення даних обліку.

При виявленні основних засобів, які не відображені в обліку, в інвентарному описі зазначаються їх найменування, присвоюються інвентарні номери, зазначаються основні технічні показники.

У разі знаходження на території підприємства основних засобів, які підлягають державній реєстрації (автотранспортні засоби, сільськогосподарська техніка) та не належать йому, потрібно повідомити військово-цивільну адміністрацію та Національну поліцію України. Підприємству до отримання відповіді від Національної поліції щодо відсутності у розшуку активів доцільно

забезпечити позабалансовий облік таких активів. При виявленні власника активів та наданні ним підтверджуючих документів необхідно забезпечити їх передачу.

При виявленні непридатних до експлуатації основних засобів складається інвентаризаційний опис із зазначенням інвентарного номера (за наявності), найменування основного засобу, часу введення в експлуатацію та причин, що призвели до неприданого стану.

Якщо при проведенні інвентаризації основних засобів виявлено факти часткового або повного руйнування об'єкта, інвентаризаційна комісія забезпечує фіксацію стану пошкоджень такого об'єкта в окремому інвентарному описі із зазначенням у примітках інформації про ступінь руйнування (повне чи часткове). Також за допомогою фото– або відеофіксації забезпечується підтвердження стану пошкоджень, складається деталізований акт огляду. На нашу думку, акт огляду основних засобів повинен містити склад комісії, яка проводить інвентаризацію активів, спосіб, за допомогою якого здійснено фіксацію пошкоджень (візуальний огляд та фото/відеофіксація), характеристику виявлених пошкоджень, перелік доказів, що посвідчують пошкодження (руйнування).

При проведенні інвентаризації нематеріальних активів перевіряється їх відповідність документам щодо оприбуткування. Якщо відсутні зазначені документи через їхню втрату (знищення), забезпечується перевірка нематеріальних активів за їх фактичною наявністю. Процес підтвердження права власності на нематеріальні активи є доволі складним. Тому для вирішення такого завдання пропонуємо використовувати інформацію, отриману з Державної системи правової охорони інтелектуальної власності Українського національного офісу інтелектуальної власності та інновацій, Державного реєстру речових прав на нерухоме майно або постачальників програмних продуктів.

При заповненні інвентаризаційного опису нематеріальних активів зазначають найменування нематеріального активу, коротку характеристику,

призначення, дату придбання, первісну вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта.

Інвентаризація капітальних інвестицій, в тому числі на підприємствах, що перебували під тимчасовою окупацією, та територіях активних бойових дій, проводиться шляхом їх фактичного огляду. При цьому, в інвентаризаційному описі вказується найменування об'єкта, обсяг виконаних робіт за їх видами, конструктивними елементами та устаткуванням.

Підприємство до початку активних бойових дій чи окупації територій могло здійснювати проєктні чи проєктно–вишукувальні роботи. Однак, після деокупації територій чи завершення активних бойових дій, такі роботи можуть бути неактуальними, а самі об'єкти виявитися зруйнованими чи пошкодженими. На нашу думку, проєктно–вишукувальні роботи, які вже втратили актуальність внаслідок військових дій, та об'єкти незавершеного будівництва, що знаходяться тривалий час без руху, доцільно зафіксувати в окремому інвентаризаційному описі.

При проведенні інвентаризації може бути виявлений частково чи повністю зруйнований об'єкт незавершених інвестицій. У такому випадку інвентаризаційна комісія забезпечує фіксацію стану пошкоджень такого об'єкта аналогічно до порядку фіксації пошкоджень основного засобу, а саме фото- або відеофіксації та оформлення акта огляду.

При проведенні інвентаризації аграрних підприємств слід звернути увагу на особливості, притаманні сільському господарству, зокрема, наявність в обліку права оренди або власності на земельну ділянку, наявність поточних та довгострокових біологічних активів, готової продукції. Ці фактори мають вплив на методичні підходи щодо проведення інвентаризації.

Під час інвентаризації активів також особливу роль слід звернути на проведення інвентаризації землі. До початку збройної агресії російської федерації підприємства могли мати як орендовані земельні ділянки, так і власні. З метою перевірки наявності та стану земельних ділянок підприємству доцільно провести інвентаризацію укладених договорів. Проте договори оренди

внаслідок тимчасової окупації можуть бути втрачені, а їх швидке відновлення може бути неможливим внаслідок переміщення фізичних осіб–орендодавців у більш безпечні регіони. Для з'ясування інформації про укладені довгострокові договори оренди доцільно отримати витяг з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Проведення інвентаризації біологічних активів передбачає заповнення інвентаризаційного опису робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей (ф. № Інв–8с.–г.) або форм, розроблених підприємством [63, с.18]. У вказаних формах вказуються номер, кличка, вік, порода, вгодованість, жива маса (вага), вартість за даними обліку. У окремий інвентарний опис вносяться велика рогата худоба, робоча худоба, свині і особливо цінні екземпляри овець та іншої худоби. Худоба основного стада, що враховується в груповому порядку в інвентарному описі, відображається за групами згідно з віком і статтю із зазначенням кількості голів і живої маси по кожній групі. Групується інвентарні описи за фермами, бригадами, матеріально–відповідальними особами.

Якщо при проведенні інвентаризації на деокупованих територіях виявлено падіж худоби внаслідок військових дій, то доцільно в окремому інвентарному описі забезпечити формування переліку загиблих тварин із вказівкою номера та клички. Обов'язковим є оформлення акту огляду, в якому необхідно зазначити детальну інформацію про падіж тварин та вказати причини такого падежу, а також забезпечити фото чи відеофіксацію. Дана інформація в подальшому є підставою для відмітки в паспорті тварини про падіж, а також подання інформації до Єдиного державного реєстру тварин.

При проведенні інвентаризації можуть виявлятися надлишки довгострокових біологічних активів, які відображаються в окремому інвентарному описі із зазначенням найменування активу, кількості, одиниці виміру. Відображення таких активів здійснюється за справедливою вартістю.

Довгострокові біологічні активи рослинництва в інвентаризаційному описі відображаються за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року

закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Багаторічні насадження вказуються у інвентарному описі багаторічних насаджень (ф. №Інв.–3 сг). Відображення плодкових та ягідних розсадників проводять за видами, сортами, роками закладки та зазначають в інвентарному описі розсадників (ф. №Інв.–10 сг). У разі виявлення знищених довгострокових біологічних активів рослинництва вказані факти фіксуються у інвентаризаційному описі та відображаються в деталізованому акті огляду.

Під час тимчасової окупації територій можуть бути знищені або викрадені товарно–матеріальні цінності. Якщо встановлюються знищені товарно–матеріальні цінності, то забезпечується їх фото чи відеофіксація, а також оформлення акту огляду.

Інвентаризація товарно–матеріальних цінностей проводиться за місцями зберігання та за кожною матеріально–відповідальною особою. Запаси вказуються в інвентаризаційних описах за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості фактично встановлених на дату інвентаризації.

При інвентаризації товарно–матеріальних цінностей застосовуються способи підрахунку, зважування та вимірювання. Якщо при інвентаризації запаси знаходяться в заводському пакуванні постачальника, то допускається лише часткова перевірка запасів, може забезпечуватися відкриття окремих упаковок та перерахунок їх вмісту.

На деокупованих територіях та територіях активних бойових дій інвентаризацію товарно–матеріальних цінностей доцільно проводити суцільним способом. Якщо будуть виявлені зіпсовані або непридатні товарно–матеріальні цінності, їх вказують в окремому інвентаризаційному описі. Також вказуються причини та ступінь псування, можливість подальшого використання в господарській діяльності.

Під час проведення інвентаризації на деокупованих територіях можуть виявлятися зіпсовані або непридатні товарно–матеріальні цінності. З метою

фіксації та псування заповнюються дані в окремому інвентаризаційному описі, а також забезпечується фото- і відеофіксація, оформлення протоколу огляду.

Поточні біологічні активи рослинництва, втрачені внаслідок військових дій, вказуються в інвентарному описі за видами активів та натуральними показниками (площі, кількість рослин у парниках та теплицях, закладених садах, ягідниках та виноградниках).

Насипні матеріали можуть перевірятися шляхом їх обміру та проведення відповідних технічних розрахунків. Інвентаризацію зерна проводять шляхом проведення підрахунку, зважування та обміру. Якщо зерно зберігається на невеликих складах, в межах яких можливе його переміщення, то обсяги зерна визначають зважуванням. Якщо інвентаризація відбувається на великих складах, то застосовують розрахунковий метод.

Якщо під час інвентаризації насипних матеріалів на деокупованих територіях виявляється нестача внаслідок крадіжки, необхідно оформити окремий інвентаризаційний опис, здійснити фото- та відеофіксацію, скласти протокол огляду та передати матеріали до правоохоронних органів.

При наданні послуг зі зберігання та переробки проводиться процедура зачистки зерна. Зачистка зерна оформляється актом зачистки (для зерна та продуктів його переробки)(типова форма №30) та актом зачистки (для кукурудзи в качанах) (типова форма №30-а) з додаванням до нього розшифрування підсумків за особовими рахунками зберігачів. Перевірка продукції в мішках здійснюється шляхом перерахунку їх кількості та маси. Результати оформлюються актом інвентаризації борошна і круп (форма №172) без оформлення акта зачистки.

У разі, якщо в ході проведення інвентаризації виявляються непридатні, пошкоджені або зіпсовані запаси, то вони вносяться до окремого інвентаризаційного опису із зазначенням найменування, кількості, причин, ступеня і характеру псування, пропозицій щодо знецінення, списання, використання.

Інвентаризаційні описи щодо поточних біологічних активів тваринництва складаються за видами тварин окремо у фермах, цехах, відділеннях, бригадах і за матеріально відповідальними особами.

Забезпечуючи проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні та тварини на відгодівлі), до інвентарних описів вони вносяться окремо із зазначенням інвентарних номерів, кличок, статі, масті, породи тощо. Інші поточні біологічні активи тваринництва, для яких забезпечується облік в груповому порядку, до інвентаризаційного опису вносяться за віком, статевими групами із зазначенням кількості голів та живої маси за кожною групою.

При інвентаризації активів на деокупованих територіях також можуть виявлятися активи, які є нетиповими для діяльності підприємства (наприклад, бронетехніка чи її елементи, зброя, набої). При виявленні вказаних активів їх доцільно внести до окремого інвентарного опису та повідомити військову / військово–цивільну адміністрацію, Державну службу з надзвичайних ситуацій за місцем розташування підприємства.

Оскільки вказані активи не можуть бути використані у господарській діяльності підприємства, то для їх відображення пропонуємо створити окремий субрахунок 026 «Нетипові активи, виявлені в ході інвентаризації» до позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» . Підприємство відображає зазначені активи на позабалансових рахунках до моменту прийняття рішення військовою / військово–цивільною адміністрацією про їх подальше використання чи передачу на баланс іншому суб'єкту господарювання.

При інвентаризації можуть бути виявлені переміщення товарно–матеріальних цінностей між місцями зберігання на підприємстві. У такому випадку товарно–матеріальні цінності інвентаризують за фактичним місцезнаходженням суцільним способом.

За результатами інвентаризації, оформлені інвентарні описи підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії/відповідальними особами.

Матеріально–відповідальні особи надають розписку про те, що активи перевірені і претензій до роботи комісії немає, то відповідні активи приймають на зберігання. Після підписання інвентаризаційних описів вони передаються для опрацювання в бухгалтерську службу підприємства.

Інвентаризація грошових коштів, бланків суворої звітності, фінансових інвестицій, дебіторської та кредиторської заборгованості, цільового фінансування, доходів та витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів, оформлюється із застосуванням актів інвентаризації. В «Акті інвентаризації» зазначаються фактичні дані по об'єктах обліку.

Перед початком інвентаризації готівки в касі перевіряється наявність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність касира. У разі проведення інвентаризації готівки в касі на деокупованих територіях матеріально–відповідальна особа, з якою укладено договір про повну матеріальну відповідальність, може бути відсутня. У такому разі інвентаризація може бути проведена без розписки та касира. Керівник в день проведення інвентаризації повинен призначити особу, яка буде виконувати обов'язки касира, та укласти з нею договір про повну матеріальну відповідальність.

Перерахунок грошових коштів, цінних паперів та чекових книжок здійснюється у присутності матеріально–відповідальної особи (за наявності). По завершенні інвентаризації готівки в касі від матеріально–відповідальної особи отримується підтвердження, що всі наявні кошти перевірено в її присутності, претензії до інвентаризаційної комісії відсутні.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованості проводиться шляхом надсилання актів зустрічної звірки контрагентам. За звичайних умов контрагент повинен зазначити суми заборгованості згідно з даними обліку, підписати та повернути підписаний акт зустрічної звірки. У разі надходження акта з іншими даними, ніж ті, що обліковуються підприємством, проводиться документальна перевірка первинних документів, відображених в обліку. Крім того, при інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості

розглядається обґрунтованість зазначених сум в обліку та дотримання термінів позовної давності.

Поряд з цим, значна кількість підприємств в період тимчасової окупації змінила місцезнаходження та була релокована на іншу територію України. Тому при надсиланні запитів необхідно уточнювати місцезнаходження контрагента. Якщо на підприємстві були втрачені договори та первинні документи за розрахунками з контрагентом, то для відновлення даних обліку можливе надсилання актів звірки разом із запитом на отримання завірених копій документів.

У разі наявності документально підтвердженої інформації про припинення діяльності контрагентів або про початок процедури ліквідації підприємства потрібно додатково розглянути необхідність формування резерву сумнівних боргів або їх списання.

В акті інвентаризації вказується найменування дебітора (кредитора), ЄДРПОУ, найменування проінвентаризованих субрахунків та неузгоджені суми заборгованості, безнадійні борги, за якими минув строк позовної давності.

На етапі формування аналітичних матеріалів та співставлення з обліком інвентаризаційні відомості (акти інвентаризації) передаються до бухгалтерської служби для порівняння з даними обліку та формування звірятьних відомостей. У звірятьних відомостях відображають розбіжності між обліком та даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації).

Якщо дані бухгалтерського обліку підприємства було знищено або втрачено, а інвентаризація проводилася суцільним способом, то дані, відображені в інвентаризаційних відомостях, можуть бути основою для відновлення бухгалтерського обліку.

Підсумковий результат надається на розгляд керівнику у формі протоколу інвентаризаційної комісії з пропозиціями подальших заходів. У період воєнного стану протокол інвентаризації повинен містити детальну інформацію про знищення та руйнування, пошкодження активів, мати вказівку на обставини, через які такі дії відбулися. Якщо при проведенні інвентаризації встановлено

руйнування чи пошкодження активів, то в протоколі інвентаризаційної комісії потрібно розкрити причини нанесення прямої матеріальної шкоди, описати обставини та зазначити винну сторону [59, с.18]. Додатками до протоколу можуть бути дані фото- та відеофіксації, докази свідків обставин та акти огляду.

Після підписання протоколу інвентаризації інвентаризаційною комісією/відповідальною особою, він затверджується керівником протягом 5 робочих днів. Тільки після підписання протоколу інвентаризації здійснюється відображення її результатів в обліку.

Процедура інвентаризації, окрім підтвердження наявності, стану і оцінки активів для забезпечення достовірності даних обліку та звітності, також є інструментом фіксування шкоди, завданої війною. Документи, оформлені за результатами інвентаризації, є достовірними джерелами доказів для подання до Реєстру збитків для отримання відшкодування від країни-агресора. Процес документування інвентаризації відображений у Додатку Г.

Якщо проводиться аудит фінансової звітності підприємства, що знаходилося в окупації чи перебувало в зоні бойових дій, наявність та стан активів є важливими питаннями.

Аудит фінансової звітності забезпечує підтвердження даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Для відображення фактичної наявності та стану активів підприємства, яке знаходилося в тимчасовій окупації чи на території активних бойових дій, повинна проводитися інвентаризація, результати якої надаються на розгляд аудитору. Гуцаленко Л.В. зазначає: «інформаційна підтримка системи управління може забезпечуватися ефективними функціями бухгалтерського обліку та контролю» [173]. Якщо в аудитора виникають сумніви щодо проведення інвентаризації, він може ініціювати вибіркоче проведення інвентаризації та спостерігати за її проведенням.

Крім того, якщо підприємством документувалися докази про завдану шкоду та передавалися до Реєстру збитків, подавалися позови про

відшкодування збитків до країни–агресора, то інвентаризація може бути першочерговим джерелом даних про завдану шкоду.

Аудитор, отримуючи дані інвентаризації, може проаналізувати фактичний стан об'єктів інвентаризації, ознайомитися з протоколами інвентаризаційної комісії про стан пошкодження об'єктів, можливість ремонту, орієнтовні обсяги необхідних інвестицій.

Проте якщо аудитор не спостерігав за проведенням інвентаризації підприємством та не має можливості в повній мірі провести альтернативні процедури, він повинен модифікувати думку щодо залишків активів на рахунках обліку та оцінити вплив на фінансову звітність у цілому. Спостереження за процедурами проведення інвентаризації аудитором може бути організоване через фізичну присутність при її проведенні чи віддалено із застосуванням сучасних телекомунікаційних рішень.

За результатами розгляду вказаного питання було удосконалено Організацію та методику проведення інвентаризації, зокрема, запропоновано внесення змін до порядку проведення інвентаризації активів, що стосуються необхідності доповнення положення про проведення інвентаризації обов'язковим випадком проведення – після деокупації території/закінчення активних бойових дій та передбачення проведення суцільним способом інвентаризації активів та зобов'язань відразу після отримання безпечного та безперешкодного доступу до первинних документів та активів, що дозволить зафіксувати збитки завдані країною–агресором.

Проведене дослідження дозволило обґрунтувати, що в умовах воєнного стану інвентаризація трансформується з традиційного елемента господарського контролю у комплексний інструмент обліково–аналітичного та доказового забезпечення діяльності аграрних підприємств. Вона набуває подвійного призначення: з одного боку – гарантує достовірність показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з іншого – формує доказову базу для підтвердження воєнних втрат і подання матеріалів до Реєстру збитків. Такий підхід розширює її функціональне навантаження та інтегрує

інвентаризацію у систему економічної безпеки підприємства. У роботі теоретично узагальнено та методично уточнено порядок проведення інвентаризації на деокупованих територіях і в зоні активних бойових дій, з урахуванням ризиків втрати документів, відсутності матеріально відповідальних осіб, необхідності фото– та відеофіксації, взаємодії з військовими адміністраціями та правоохоронними органами. Запропоновані доповнення до нормативного порядку (щодо обов'язковості проведення інвентаризації після деокупації та застосування суцільного методу) формують нову методологічну модель інвентаризації в умовах воєнної економіки. Доведено, що результати інвентаризації стають ключовим джерелом інформації для аудитора при оцінці наявності та стану активів, підтвердженні припущення про безперервність діяльності та визначенні впливу воєнних факторів на фінансову звітність. У такий спосіб інвентаризація виступає базовим елементом облікового забезпечення аудиту та підвищує якість аудиторських доказів в умовах підвищеної невизначеності.

Отже, інвентаризація в аграрному секторі в умовах воєнного стану повинна розглядатися не лише як регламентована процедура обліку, а й як інституційний механізм відновлення достовірності фінансової інформації, фіксації збитків та забезпечення правового захисту майнових інтересів підприємства.

2.2. Облікове забезпечення аудиту активів та зобов'язань сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану

Повномасштабне вторгнення призвело до того, що значна частина підприємств повністю або частково припинила свою діяльність чи релокувалася у більш безпечні регіони. Протягом 2021–2025 років 1738 агрокомпаній релокувалися в інші регіони [49]. Військові дії, тимчасова окупація територій та переміщення підприємств у більш безпечні регіони часто призводять до повної чи часткової втрати даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. До

основоположних принципів бухгалтерського обліку належать безперервність та послідовність [120]. Для забезпечення послідовності обліку потрібно постійно дотримуватися затвердженої облікової політики. Безперервність ґрунтується на припущенні, що діяльність підприємства буде тривати в найближчому майбутньому. При втраті, пошкодженні або знищенні первинних документів та звітності принципи послідовності та безперервності порушуються.

Основою для проведення аудиту є показники фінансової звітності підприємства, які повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку. Тому якщо підприємство відновлює діяльність в більш безпечному регіоні або повернулося на деокуповані території, то перш за все необхідно забезпечити відновлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Методику відновлення бухгалтерського обліку досліджували такі науковці: Жук В.М., Гуцаленко Л.В. [40], Іванова І.В. [91], Мустаца І.В. [102] та інші.

При тимчасовій окупації територій та знаходженні підприємства на території активних бойових дій облікова документація, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність можуть бути втрачені, пошкоджені або знищені. У разі, якщо аграрне підприємство вимушене переміщуватися у більш безпечні регіони, можливе виникнення ситуації, коли безперешкодний та безпечний доступ до документів взагалі може бути обмежений.

У таких випадках підприємству необхідно провести заходи, що забезпечать відновлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності (рис. 2.2).

Відповідно до чинного законодавства, якщо встановлено втрату чи знищення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку застосовується наступний алгоритм дій:

- здійснюється подача заяви до правоохоронних органів;
- призначається комісія для виявлення відсутніх документів та розслідування причин знищення або втрати;

- до роботи комісії запрошуються представники правоохоронних органів та державної служби надзвичайних ситуацій.

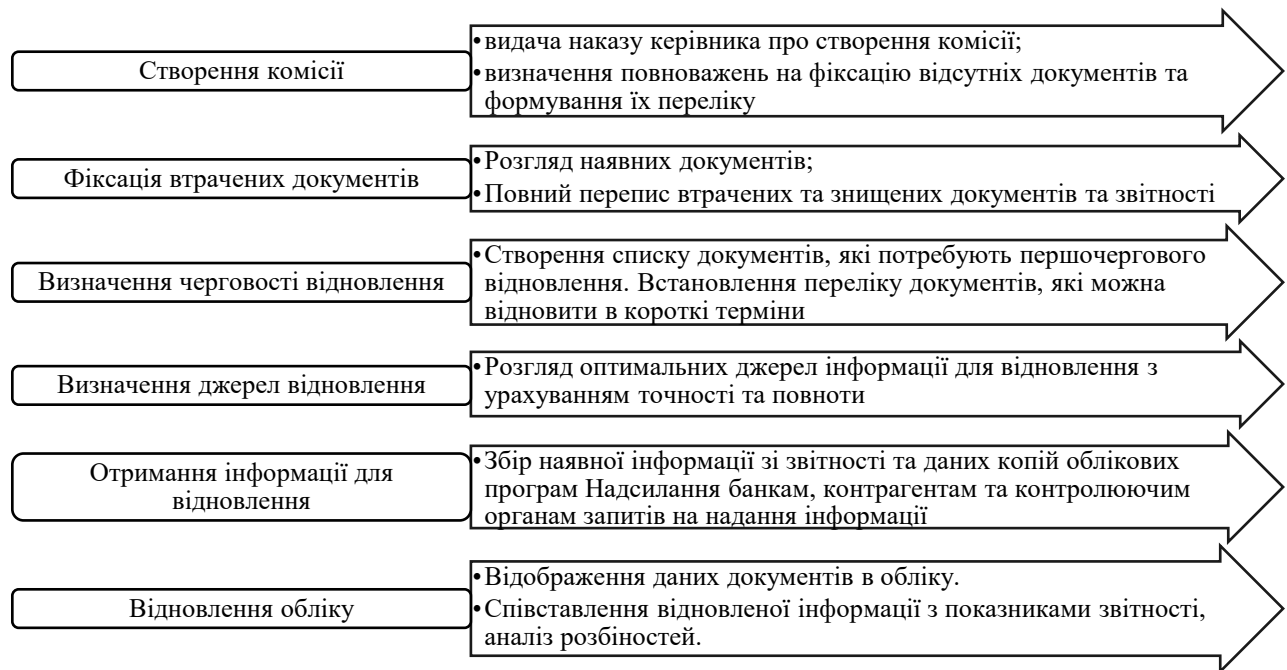


Рис. 2.2. Алгоритм дій для відновлення даних обліку в умовах релокації бізнесу

Джерело: сформовано автором

За результатами роботи комісії складається акт із переліком втрачених (знищених) документів та причин їх втрати. Копії акта надсилаються органу управління, державній податковій службі в десятиденний термін від дати складання.

Податковим законодавством визначено, що платник податків, який здійснює діяльність на території активних бойових дій або тимчасово окупованій території російською федерацією, при втраті чи неможливості вивезення первинних документів подає до контролюючого органу в довільній формі повідомлення, підписане керівником та головним бухгалтером із зазначенням обставин, що призвели до втрати чи неможливості вивезення документів за звітні податкові періоди. Після подання такого повідомлення запроваджується мораторій на проведення документальних перевірок звітних періодів, зазначених у повідомленні.

Якщо аграрним підприємством проведено інвентаризацію відсутніх (втрачених або знищених) документів, то наступним етапом є відновлення таких документів.

З метою відновлення обліку необхідно з'ясувати, у якій формі забезпечувалося ведення бухгалтерського обліку, подача фінансової та податкової звітності. Якщо ведення обліку відбувалося у змішаній формі, а подання звітності — із застосуванням електронного документообігу, то необхідно відновлювати первинні документи та зведені реєстри бухгалтерського обліку. Для визначення обсягу операцій та залишків активів, зобов'язань, капіталу доцільно використати фінансову звітність на останню звітну дату. Така фінансова звітність може бути отримана із застосуванням програм електронного документообігу.

Підприємства, які ведуть бухгалтерський облік за допомогою програмних продуктів, зазвичай створюють їхні архіви на певні дати. Тому для відновлення обліку можливо використати дані вказаних програмних продуктів. Перед цим доцільно переконатися, що архів є цілісною копією даних, які використовуються підприємством. Наступним етапом є звірка даних звітності з даними програмного продукту. Якщо при звірці даних звітності з даними обліку розбіжностей не виявлено, то дані програмного продукту можна використовувати як основу для відновлення бухгалтерського обліку.

Для отримання облікової політики аграрне підприємство може звернутися до власника чи до уповноваженого органу.

З метою відновлення обліку доцільно здійснити розподіл інформації за джерелами походження: внутрішні дані, які створювалися підприємством та використовуються підприємством (наприклад, накази, внутрігосподарські накладні, лімітні картки, звіт з виробництва) та зовнішні, які створювалися контрагентами та іншими зовнішніми сторонами (банківські виписки, платіжні інструкції, договори, акти та накладні постачальника, товарно–транспортні накладні). Внутрішні дані, які підлягають відновленню, потребують детального вивчення операційного циклу підприємства, циклічності операцій,

технологічних карт. Така інформація може бути відновлена частково або взагалі не підлягатиме відновленню.

Дані, які отримуються від контрагентів та інших зовнішніх джерел, мають високий рівень достовірності та можуть бути відновлені повністю.

З метою отримання копій звітності потрібно сформулювати запит до Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, органів управління підприємства, яким надавалася фінансова та податкова звітність за попередні або звітні періоди. При формуванні запиту на надання інформації вказується мета отримання такої інформації.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» підприємства, які ведуть облік за Міжнародними стандартами фінансової звітності, складають примітки до фінансової звітності. Примітки містять інформацію, яка доповнює дані, подані у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, звіті про зміни у власному капіталі, звіті про рух грошових коштів. Також у примітках відображається пояснення суттєвих статей фінансової звітності, які можуть бути основою для подальшого відновлення обліку [99].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку також визначають інформацію, яка повинна бути розкрита щодо кожного елемента фінансової звітності. Така інформація розкривається як доповнення до форми 5 «Примітки до фінансової звітності» та подається у складі фінансової звітності. Детальний аналіз фінансової звітності та приміток до неї дозволяє отримати початкову інформацію для відновлення бухгалтерського обліку, забезпечити детальні дані щодо суттєвих статей фінансової звітності.

Якщо підприємство забезпечувало проведення обов'язкового чи ініціативного аудиту, огляду проміжної фінансової звітності, необхідно розглянути можливість письмового звернення до аудитора щодо надання доступу до облікових даних підприємства за попередні періоди, які отримувалися у вигляді аудиторських доказів: перелік основних засобів, нематеріальних активів, розшифровку дебіторської і кредиторської

заборгованості, капіталу, перелік доходів та витрат. Отримання вказаних даних дозволить сформуванню показників обліку та звітності, розшифрувати окремі зведені та аналітичні дані на звітну дату та надати основу для відновлення показників фінансової звітності.

Бухгалтерський облік банківських операцій підлягає відновленню на підставі даних, отриманих від банківських установ. Для початку відновлення банківських операцій необхідно впевнитися, що у підприємства наявний повний перелік відкритих банківських рахунків. Для отримання інформації про всі відкриті банківські рахунки підприємством протягом періоду, який підлягає відновленню, необхідно сформуванню запит до Державної податкової служби України про отримання витягу з журналу реєстрації повідомлень про відкриття/закриття рахунків у фінансових установах. У самій формі запиту потрібно вказати, щодо яких рахунків буде надаватися інформація: рахунки, щодо яких не надходили повідомлення про їх закриття (відкриті рахунки), або рахунки, про які надійшли повідомлення про закриття (закриті рахунки). У подальшому за результатами отримання інформації про відкриті банківські рахунки необхідно сформуванню та надати запит до банківських установ, в яких відкриті рахунки, з метою отримати оригінали банківських виписок та завірених копії платіжних інструкцій за період, який підлягає відновленню.

Банківські виписки та платіжні інструкції містять всю інформацію про надходження та витрачання грошових коштів підприємства. За результатами отримання даних банківських виписок та платіжних інструкцій отримуються дані для подальшого відновлення: перелік контрагентів, від яких надходили платежі та яким здійснювалися платежі, а також підстави для здійснення таких платежів (договори, рахунки–фактури, інше), суми сплачених податків та обов'язкових платежів, суми виплаченої заробітної плати, внески до статутного капіталу.

Дані про формування статутного капіталу та джерела його формування містяться в статуті. Для відображення розміру статутного капіталу необхідно отримати інформацію про зареєстрований статутний капітал. Вказані дані

можна отримати з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань. Для отримання копій документів з реєстраційної справи юридичної особи необхідно звернутися із запитом до Міністерства юстиції України чи його територіальних підрозділів. Після встановлення особи заявника та внесення плати за надання документів надаються копії зазначених документів, про що робиться помітка на запиті. Дані відновленого руху грошових коштів по поточних рахунках зазвичай містять інформацію про сплату внесків до статутного капіталу.

Наступним етапом є детальне дослідження даних податкових декларацій з податку на прибуток, податку на додану вартість, плати за землю, податку на нерухоме майно, податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску. Аналізуючи дані розділу I «Податкові зобов'язання» додатку 1 до податкової декларації з податку на додану вартість та Єдиний реєстр податкових накладних, можна визначити перелік покупців товарів, робіт, послуг, з якими були зареєстровані податкові зобов'язання з ПДВ, а також їх індивідуальні податкові номери, обсяг постачання та розмір сплаченого податку на додану вартість. Вказана інформація дозволить відновити дані обліку щодо податку на додану вартість, забезпечить аналітичними даними щодо дебіторської заборгованості та авансів отриманих.

Перевіркою даних розділу II «Податковий кредит» додатку 1 податкової декларації з податку на додану вартість можна встановити перелік постачальників, з якими був зареєстрований податковий кредит з ПДВ, їх індивідуальні податкові номери, обсяг постачання, розмір податку на додану вартість, яка підлягає відшкодуванню. Отримані дані забезпечать інформацією щодо податку на додану вартість та нададуть аналітичні дані щодо кредиторської заборгованості підприємства, авансів виданих.

Якщо відбувається псування або втрата документів, то окремі договори, рахунки, акти або накладні можуть залишатися у підприємства.

Використовуючи наявні дані, дані приміток до фінансової звітності, декларації з ПДВ та банківських виписок, можливе формування орієнтовного реєстру контрагентів, за якими обліковується дебіторська та кредиторська заборгованість, договорів, рахунків та первинних документів на підставі яких вона виникла. Наступним етапом є ідентифікація місцезнаходження контрагентів, яку можна здійснити через отримання інформації на запит до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб підприємців та громадських формувань за наявності повного найменування юридичної особи чи її ідентифікаційного коду за ЄДРПОУ.

Після отримання контактних даних контрагентів потрібно сформувавши та надіслати їм запити на здійснення звірки розрахунків, в якому вказати інформацію про те, що підприємством відбувається відновлення бухгалтерського обліку через втрату (пошкодження, знищення документів, відсутність безпечного та безперешкодного доступу до документів). Запит повинен також містити прохання в найкоротший термін надати детальний акт звірки розрахунків в розрізі укладених договорів або рахунків та надіслати на адресу підприємства завірені копії первинних бухгалтерських документів.

Для опрацювання отриманих даних їх потрібно розгрупувати. По мірі отримання документів їх необхідно відображати в бухгалтерському обліку. При цьому порівнювати отримані від контрагента дані з даними банківських виписок, фінансової звітності, даних бухгалтерського обліку по розрахунках з податку на додану вартість. Отримана інформація також є підставою для відображення доходів та витрат підприємства.

Для відновлення даних щодо обліку доходів та витрат сільськогосподарського підприємства доцільно використати дані статистичної форми Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за формою 50–сг.

З метою відновлення обліку основних засобів, нематеріальних активів та капітальних інвестицій необхідне отримання даних щодо переліку основних засобів, інвентарних номерів, первісної вартості, термінів корисного

використання. Для цього можуть використовуватися зовнішні та внутрішні джерела інформації. До зовнішніх джерел інформації можна віднести звіти, що надаються до органів управління чи власнику, органів статистики (Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію, дані додатка АМ до декларації з податку на прибуток). Якщо за результатами перевірки даних банківських виписок, податкових накладних та заборгованості встановлено придбання основних засобів, необоротних активів, то необхідно додатково звернутися до постачальника основних засобів з проханням надати технічні дані таких основних засобів та первинні документи, які підтверджують їх передачу у власність підприємства.

Для отримання даних про земельні ділянки, які перебувають у власності юридичних осіб, доцільно звернутися за отриманням витягу з Державного земельного кадастру. З метою отримання основних засобів, які перебувають у власності підприємства, можуть бути сформовані запити до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, реєстру прав власності на нерухоме майно, єдиного реєстру заборон відчуження нерухомого майна, Державного реєстру іпотек.

Такі дані дозволять отримати інформацію про активи підприємства та дату їх придбання. Якщо накладено заборону на відчуження нерухомого майна або майно передано в іпотеку, то в реєстрі буде наявна інформація про іпотекодержателя або особу, яка наклала обмеження. На дату передачі об'єкта в іпотеку здійснюється повна інвентаризація переданого майна із вказівкою місцезнаходження, первісної, балансової та залишкової вартості.

Державне майно щорічно інвентаризується та вноситься до автоматизованої системи «Юридичні особи», а також показники фінансової та статистичної форм звітності. Таким чином, державні аграрні підприємства для відновлення бухгалтерського обліку основних засобів можуть сформулювати запит на формування витягу з автоматизованої системи «Юридичні особи» [наказу Фонду державного майна України від 19.01.2021 №61 «Про

інвентаризацію об'єктів державної власності та надання відомостей до Єдиного реєстру об'єктів державної власності» [118].

Для формування переліку транспортних засобів та інших машин і механізмів доцільно звернутися для отримання витягу про Реєстрацію тракторів, самохідних шасі, самохідних сільськогосподарських дорожньо–будівельних і меліоративних машин, сільськогосподарської техніки, інших механізмів, який ведеться Державною споживчою службою, транспортних засобів – витяг з Єдиного державного реєстру транспортних засобів, який ведеться Головним сервісним центром Міністерства внутрішніх справ України. Отримана інформація може бути підставою для звернення до контрагента, в якого придбавалися основні засоби, з метою отримання підтверджуючих первинних документів.

Нематеріальні активи підприємств зазвичай складаються з прав на використання програмних продуктів та прав на комерційні позначення. Протягом періоду використання нематеріальних активів здійснюється їх супроводження та оновлення. За можливості ідентифікації такого контрагента, який здійснив постачання програмного продукту та забезпечує його оновлення, йому необхідно надіслати запит з проханням надати договори та первинні документи щодо придбання програмного забезпечення. Інформацію щодо реєстрації права на комерційні позначення можна отримати з Державної системи правової охорони інтелектуальної власності Українського національного офісу інтелектуальної власності та інновацій.

Під час проведення аудиту фінансової звітності підприємства, яке відновлювало облік, визначаються причини втрати документів, аналізуються джерела, які використовувало підприємство для збору інформації, визначається повнота та достовірність даних, які відновлювалися. При перевірці підприємства, облік, якого відновлювався, аудитор може висловити відмову від висловлення думки – за умови, коли облік відновлено не повністю, що обмежує отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів за суттєвими

статтями звітності або модифіковану думку – у разі повного відновлення обліку за всіма суттєвими статтями фінансової звітності.

Наступним етапом є перевірка відображення в обліку та звітності витрат, які виникли внаслідок війни.

Підприємства аграрного бізнесу отримують прямі та непрямі збитки внаслідок збройної агресії. Бухгалтерські служби підприємств відображають в обліку підтвержені витрати – списання вартості зруйнованого, знищеного чи пошкодженого майна. При цьому, в обліку підприємств не виокремлюються витрати, які виникли у зв'язку з військовою агресією, що не дозволяє належно розкрити їх у фінансовій звітності.

Виокремлення в обліку таких витрат є актуальним, враховуючи потреби підприємств у всеохоплюючій фіксації шкоди та формуванні доказової бази для подачі заяв до Реєстру збитків, завданих агресією російської федерації проти України.

Відображення втрат, завданих надзвичайними подіями та війною, а також їх вплив на діяльність підприємств досліджували такі науковці як Виговська Н.Г. [28], Грицишен Д.О. [36], Горай О.С. [37], Гудзенко Н.М., Настенко М.М. [38], Жук В.М., Бездушна Ю.С., Попко Є. [57], Єрмолаєва М.В., Тютюнник С.В., Дугар Т.Є. [56], Легенчук С.Ф., Лаговська О.А., Поляк К.Ю. [114].

Аналізом літературних джерел встановлено, що витрати, зумовлені наслідками військової агресії, найчастіше розглядаються як надзвичайна ситуація. У своїй роботі Гудзенко Н.М. розглядає надзвичайну подію як операцію чи подію, що не запланована підприємством, не є періодично повторюваною та відрізняється від звичайних операцій підприємства. При цьому авторка зазначає, що «надзвичайна подія» є більш ширшим поняттям, ніж форс-мажор, який є її складовою [38]. Єрмолаєва М.В. відносить до надзвичайних подій природнього, техногенного або військового характеру, які не можна спрогнозувати або спланувати в процесі здійснення діяльності, що за своїми наслідками призводять до значних людських та матеріальних втрат, а також наносять збитки суспільству, виробникам та природньому середовищу

[56, с.225]. Грицишен Д.О. вважає, що надзвичайна подія є первинним явищем, що призводить до надзвичайних ситуацій в певній системі економічних відносин. [39, с.19].

Автори мають різні погляди на відображення надзвичайних подій та їх наслідків в обліку підприємства. Єромолаєва М.В. вказує на необхідність введення до Плану рахунків додаткового рахунку 99 «Надзвичайні витрати» з субрахунками за категоріями надзвичайних подій. Слід зазначити, що рахунок 99 «Надзвичайні витрати» застосовувався до 2013 року та був виключений з Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Поляк К.Ю. обґрунтовує необхідність змін до механізму використання плану рахунків 8 класу та запровадження транзитного рахунку [114, с.9–12]. Грицишен Д.О. пропонує доповнити План рахунків субрахунком 978 «Витрати від надзвичайних ситуацій» [39, с.20]. Горай О.С. вважає, що операційну, фінансову, інвестиційну діяльність доцільно відображати через транзитні рахунки 8 класу, а об'єкти бухгалтерського обліку, які забезпечують господарську діяльність – із застосуванням 9 класу [37, с. 72], Жук В.М. розглядає питання відображення списання зруйнованих і знищених активів із застосуванням наявних рахунків витрат 976 «Списання необоротних активів», 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей» [63, с.20].

Вказані наукові дослідження створюють основу для вирішення питань відображення в обліку витрат, що завдані військовою агресією. Проте враховуючи, що такі витрати не є типовими для обліку та потребують виокремлення та пояснення причин їх виникнення, методичні підходи до обліку витрат потребують додаткових досліджень.

Торгово–промислова палата України листом №2024/02.0–7.1 від 28.02.2022 року засвідчила настання форс–мажорних обставин (обставин непереборної сили) внаслідок військової агресії російської федерації проти України та зазначила, що до їх офіційного закінчення такі обставини є надзвичайними та невідворотними [163].

Нормативно–правові акти з питань бухгалтерського обліку не містять визначення «надзвичайна подія» або «надзвичайна ситуація». Міжнародні стандарти фінансової звітності забороняють виокремлення будь-яких доходів та витрат як надзвичайних. При цьому Міжнародними стандартами фінансової звітності передбачено розкриття інформації про характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або впливом. Такі статті розкриваються, виходячи з критерію суттєвості для відповідного проміжного періоду для уникнення оманливих висновків користувачів, що можуть бути наслідком нерозкриття інформації.

Отже, Міжнародними стандартами фінансової звітності передбачено розкриття статей та нетипових за характером, обсягом і впливом операцій для уникнення оманливих висновків щодо звітності.

Радою з МСФЗ оприлюднено проєкт Міжнародного стандарту фінансової звітності ED/2019/7 «Загальна презентація та розкриття фінансової звітності» [172]. У цьому проєкті стандарту з'являється визначення незвичайних доходів та витрат як таких, що мають обмежене прогностичне значення. Розкриття таких статей рекомендується здійснювати в окремій примітці із зазначенням їх суми, детального опису операцій і подій, зазначення статті у звіті про прибутки та збитки, до якої включені такі доходи і витрати.

Автоматизація облікових процесів і інтеграція облікових систем в МСФЗ підвищують точність даних для оптимізації процесів прийняття рішень. Покращується інформаційна цінність звітності для інвесторів та зацікавлених осіб [166, с. 372].

На нашу думку, витрати, понесені внаслідок військових дій, є нетиповими за характером та обсягом, можуть бути класифіковані, як незвичайні та у примітках до фінансової звітності обов'язково мають бути розкриті в сумі та з детальним описом операції, зазначенням статті звіту про прибутки та збитки, до якої включені такі доходи та витрати.

Аналізом фінансової звітності підприємств, які підлягали дослідженню встановлено, що витрати, яких зазнали підприємства внаслідок впливу воєнного стану відображаються в загальних витратах (собівартість, адміністративні, інші операційні) та не виокремлюються у примітках до фінансової звітності.

Для того, щоб виокремити інформацію про незвичайні витрати у фінансовій звітності, інформація повинна бути належним чином забезпечена бухгалтерським обліком. У Додатку Д наведено бухгалтерські проведення для відображення втрат підприємств внаслідок військової агресії.

Якщо внаслідок збройної агресії запаси були зіпсовані, пошкоджені або втратили первісно очікувану економічну вигоду, то необхідно забезпечити визначення чистої вартості реалізації. Для визначення чистої вартості реалізації створюється комісія, до якої необхідно включити фахівців, які добре орієнтуються в номенклатурі та характеристиках запасів, які підлягатимуть знеціненню, або залучити експерта–оцінювача. Результати роботи комісії відображаються в протоколі, який затверджується керівником.

Для окремого обліку запасів, які відображаються за чистою вартістю реалізації через псування, знищення внаслідок збройної агресії, на нашу думку, доцільно використати відповідні аналітичні рахунки. Для обліку втрат від знецінення запасів пропонуємо запровадити аналітичний рахунок 946.1 «Втрати від знецінення запасів внаслідок збройної агресії».

Якщо було встановлено повністю знищені запаси внаслідок військових дій, то необхідно провести їх списання. Для забезпечення формування доказової бази проводиться інвентаризація, забезпечується фото- та відеофіксація таких запасів, оформлюється акт огляду. За результатами проведеної інвентаризації може бути прийнято рішення списати запаси. Для списання запасів наказом керівника створюється комісія зі списання запасів. Комісія готує акти на списання та подає підписані акти до відділу обліку. Після надходження первинних документів в бухгалтерію забезпечується відображення списання запасів у бухгалтерському обліку. Для обліку втрат від

списання запасів внаслідок військових дій, на нашу думку, доцільно запровадити аналітичний рахунок 947.1 «Нестачі і втрати від псування цінностей внаслідок збройної агресії».

Основні засоби можуть зазнати руйнувань внаслідок військових дій, коли подальше відновлення таких активів неможливе або недоцільне. Для цього інвентаризаційна комісія повинна оглянути об'єкт та зафіксувати ступінь пошкодження, здійснити фото- або відеофіксацію та оформити акт огляду. Розгляд про непридатність основних засобів до використання, недоцільність ремонту та оформлення відповідних документів здійснює комісія зі списання основних засобів, яка створюється наказом підприємства. Результати роботи комісії зі списання оформлюються актом списання. В обліку відбувається списання залишкової вартості основного засобу. Деталі, вузли та агрегати, отримані від розбирання, оприбутковуються із визнанням іншого доходу та зарахуванням на рахунки матеріальних запасів.

Якщо основний засіб зазнав пошкоджень, то підприємство проводить такі ж дії, як і при знищенні. Різниця полягає лише в тому, що при розгляді, комісією зі списання приймається рішення про можливість відновлення чи ремонту основного засобу. Результати роботи комісії зі списання оформлюються актом списання. В обліку часткове списання відображається зменшенням первісної вартості та зносу на вартість первісної вартості та зносу ліквідованої частини. При неможливості визначити первісну вартість заміненої частини її вартість визначається у сумі витрат на заміну.

Для відображення в обліку списання/часткового списання знищених основних засобів внаслідок військової агресії, на нашу думку, доцільно створити аналітичний рахунок 976.1 «Списання основних засобів через завдані пошкодження і руйнування внаслідок збройної агресії».

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів та методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів визначено порядок списання активів, проте не враховано особливості списання пошкоджених і знищених активів внаслідок військової агресії [124]. Вважаємо,

що методичні рекомендації доцільно доповнити порядком дій при списанні активів, пошкоджених або знищених внаслідок військових дій.

Слід також звернути увагу, що основні засоби підприємства, які знаходяться на окупованій території чи зоні активних бойових дій, не контролюються підприємством. Відповідно до норм Міжнародних стандартів фінансової звітності та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку активом є ресурс, який контролюється підприємством внаслідок минулих подій, та використання яких призведе до набуття економічних вигод. При цьому контроль існує, якщо наявна теперішня спроможність керувати використанням економічного ресурсу та отримувати економічні вигоди. При невідповідності критеріям визнання об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу). При цьому, «Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань» [126] передбачено, що підприємства, які з дати початку тимчасової окупації мали місцезнаходження на тимчасово окупованій території та районах проведення воєнних (бойових) дій, проводять інвентаризацію лише за можливості безпечного та безперешкодного доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання та власний капітал підприємств. У пункті 12 «Порядку подання фінансової звітності» [127] вказано, що у річній фінансовій звітності інформація про активи, до яких неможливо забезпечити безпечний та безперешкодний доступ, відображається за даними бухгалтерського обліку. Таким чином, підприємство може відобразити зменшення корисності активів, що виникло внаслідок суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному чи правовому середовищі, в якому діє суб'єкт господарювання відповідно до МСБО 36 та НП(С)БО 28 [125;174]. За наявності ознак зменшення корисності активу проводиться визначення суми очікуваного відшкодування активу. Очікуваним відшкодуванням є більша з двох оцінок: справедлива вартість за мінусом витрат на вибуття активу та його вартість при використанні. Оскільки активи знаходяться на окупованій території та території бойових дій, то справедливу вартість таких активів, як і вартість активу у використанні

визначити неможливо. Таким чином, на рахунках обліку буде відображене зменшення корисності в розмірі балансової залишкової вартості основного засобу. Для відображення витрат щодо зменшення корисності активів внаслідок їх тимчасової окупації чи знаходження на території бойових дій доцільно запровадити аналітичний рахунок 972.1 «Втрати від зменшення корисності активів внаслідок їх тимчасової окупації чи знаходження на території бойових дій».

Визнання дебіторської заборгованості контрагентів, які знаходяться на тимчасово окупованій території чи в зоні активних бойових дій потребує додаткової уваги та додаткових дій з боку підприємства. На нашу думку, в умовах воєнного стану необхідно запровадити постійний моніторинг контрагентів, які знаходяться на території, що включені до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією [112]. У разі наявності обґрунтованої та підтвердженої інформації щодо припинення діяльності контрагента чи знаходження контрагента на окупованій території або території активних бойових дій, необхідно в обліку відобразити нарахування резерву сумнівних боргів (резерву очікуваних кредитних збитків) на повну суму такої заборгованості. З метою відображення резерву сумнівних боргів (резерву очікуваних кредитних збитків) контрагента, який знаходиться на тимчасово окупованій території або території активних бойових дій, вважаємо за доцільне створити аналітичний рахунок «944.1«Сумнівні та безнадійні борги, які виникли внаслідок військових дій та тимчасової окупації територій».

При цьому, підприємства самостійно в обліковій політиці визначають перелік умов, за яких заборгованість вважається безнадійною. При формуванні резерву повинен бути переглянутий ризик дефолту за такими контрагентами.

Підприємства з початком збройної агресії частково припиняли випуск продукції та відправили працівників в простій. З метою належного виокремлення простою, що виник внаслідок воєнного стану, вважаємо за

доцільне впровадити аналітичний рахунок 977.1 «Витрати з виплати простою, що зумовлені військовими діями та тимчасовою окупацією територій».

Відображення в обліку підприємства аграрного бізнесу активів залежно від їх знаходження на підконтрольній або тимчасово окупованій території наведено на рис.2.3.

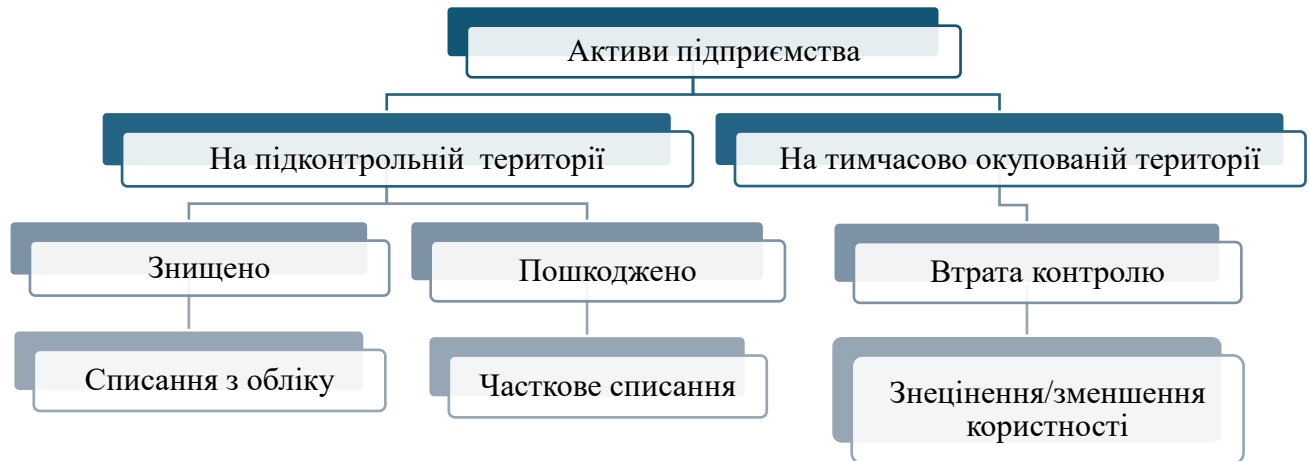


Рис 2.3. Встановлений порядок відображення наслідків військових дій в обліковому забезпеченні управління активами підприємства

Джерело: розроблено автором

Після списання активів в обліку і до моменту стягнення шкоди та збитків з держави–агресора необхідно забезпечити належний облік сум на рахунках позабалансового обліку. Із вказаною метою пропонуємо рахунок 07 «Списані активи» доповнити рахунками 073 «Невідшкодовані витрати від псування/знищення цінностей внаслідок військових дій» та 074 «Невідшкодована вартість пошкоджених/знищених основних засобів внаслідок військових дій».

При проведенні аудиту фінансової звітності аграрних підприємств, активи яких можуть знаходитися на непідконтрольній території або зоні бойових дій, необхідно належним чином забезпечити ідентифікацію ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, що буде впливати на планування і виконання подальших аудиторських процедур та отримання доказів.

Вивчаючи характер діяльності суб'єкта господарювання відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [98], аудитору доцільно

дослідити види діяльності підприємства, структуру та наявність структурних підрозділів чи окремих активів на окупованих територіях або зоні проведення бойових дій, надати запити управлінському персоналу щодо проведення оцінки пошкодженого чи знищеного майна; юристу щодо звернення до правоохоронних органів із заявою про пошкодження активів та суду про стягнення збитків; внутрішньому аудитору щодо виявлення ризиків, пов'язаних з активами, відділу обліку щодо відображення списання/часткового списання майна.

При оцінці ризику системи внутрішнього контролю аудитор має визначити майбутні аудиторські процедури, ресурси, аудити та їх застосування в ході проведення перевірки, в тому числі у сферах з високим ризиком [31, с.74]. Тестуючи заходи контролю, необхідно звернути увагу на процедури, встановлені підприємством для виявлення активів на тимчасово окупованих територіях чи територіях бойових дій, проаналізувати джерела інформації, які при цьому використовуються, частоту оновлення даних, запроваджений моніторинг та його періодичність.

Для встановлення повноти відображення списання чи знецінення активів в бухгалтерському обліку аудитору доцільно отримати загальний реєстр основних засобів із вказівкою місцезнаходження, а також перелік номенклатури за складами зберігання, запросити дані щорічної та вибіркової інвентаризації, перевірити наявність порушених судових справ щодо руйнування активів. За результатами розгляду вказаних документів необхідно порівняти дані аудиту з даними, відображеними в бухгалтерському обліку.

Таким чином, за результатами дослідження облікового забезпечення аудиту сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану запропоновано перелік заходів, які першочергово необхідно вжити аграрному підприємству при його відновленні бухгалтерського обліку, та наведено джерела отримання інформації. У бухгалтерському обліку повинні бути відображені витрати аграрних підприємств, які виникли в період воєнного стану. Такі витрати здебільшого відображаються підприємствами агробізнесу

як витрати операційної діяльності, не виокремлюються та не розкриваються у фінансовій звітності підприємств. Для окремого відображення витрат, які виникли внаслідок збройної агресії, запропоновано створити аналітичні рахунки до рахунків витрат та класифікувати їх як «незвичайні» з розкриттям у примітках суми, детального опису операцій та подій, зазначення статті у звіті про прибутки та збитки.

Проведене дослідження показує, що в умовах воєнного стану облікове забезпечення аудиту аграрних підприємств набуває системоутворюючого значення, оскільки саме якість і повнота відновленого бухгалтерського обліку визначають можливість формування обґрунтованої аудиторської думки. Встановлено, що втрати первинних документів, реєстрів та звітності порушують принципи безперервності й послідовності обліку та зумовлюють необхідність розроблення чіткого алгоритму відновлення даних на основі внутрішніх і зовнішніх джерел інформації (звітності, банківських виписок, податкових декларацій, державних реєстрів, матеріалів аудиту попередніх періодів). Запропонований комплекс заходів щодо документального оформлення втрат, взаємодії з контролюючими органами та формування інформаційної бази для поновлення облікових даних формує методичну основу забезпечення достовірності фінансової звітності в умовах воєнної економіки. Таким чином, відновлений та методично впорядкований бухгалтерський облік виступає передумовою якісного проведення аудиту та мінімізації інформаційних ризиків.

2.3. Методичні підходи до відображення в обліку збитків та упущеної упущеної вигоди, зумовлених військовими діями

Підприємства аграрного бізнесу відчувають негативний вплив війни через руйнування та пошкодження активів, забрудненість земель вибухонебезпечними предметами, екологічні умови, що спричиняє

недоотримання доходу через порушення логістики, проблеми з експортом, втрату основних покупців, зменшення виробництва та підвищення собівартості.

Починаючи з лютого 2022 року по перший квартал 2024 року, діяльність припинило 1261 аграрне підприємство [1].

Підприємства накопичують інформацію про збитки та втрачену вигоду підприємства в управлінських звітах, однак вона не знаходить свого відображення у бухгалтерському обліку підприємств. Враховуючи те, що усі завдані збитки повинні бути відшкодовані країною–агресором, для фіксації інформації про завдані збитки, на нашу думку, необхідно забезпечити їх відокремлене відображення в обліку.

Питання документування наслідків війни та відображення їх в бухгалтерському обліку досліджували такі вітчизняні вчені: Бездушна Ю.С., Жук В.М., Остапчук С.М. [59], Гуцаленко Л.В., Марчук У.О., Мулик Т.О. [43], Бондар М.І., Кулик А.А. [11], Горай О.С. [33]. Науковцями досліджено питання відображення в обліку прямих збитків, завданих війною. При цьому питання облікового забезпечення відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди залишаються не в повній мірі дослідженими. Для сільського господарства найбільш репрезентативними показниками діяльності є зміна посівних площ під сільськогосподарськими культурами та обсяг валового збору. Для з'ясування впливу війни на аграрні підприємства нами було проаналізовано зміну посівних площ, урожайність та валовий збір під основними сільськогосподарськими культурами протягом 2022–2024 років (табл.2.2).

За результатами аналізу встановлено, що у 2022 році у порівнянні з 2021 роком площі під всіма сільськогосподарськими культурами знизилися, зокрема найбільше під зерновими та зернобобовими культурами (на 3824 тис.га), під соняшником – на 1329 тис.га, під овочевими культурами – на 82 тис.га, під картоплею – на 72 тис.га, під цукровим буряком – на 43 тис.га, під плодово–ягідними культурами – на 24 тис.га. У 2023 році в порівнянні з 2022 роком продовжували знижуватися посівні площі під зерновими та зернобобовими – на 1 186 тис.га, плодово–ягідним культурами – на 165 тис.га, соняшником – на

73 тис.га, у 2024 році у порівнянні з 2023 роком спостерігалось зниження посівних площ під цукровим буряком на 200 тис.га.

Таблиця 2.2

Динаміка посівних площ, урожайності та валового збору основних сільськогосподарських культур у 2022–2024 роках

Показники за роками	Культури зернові та зернобобові	Буряк цукровий фабричний	Соняшник	Картопля	Культури овочеві	Культури плодові та ягідні
1	2	3	4	5	6	7
Посівні площі, тис.га						
2021	15995	227	6622	1283	460	217
2022	12171	184	5293	1208	378	193
2023	10985	250	5220	1210	397	28
2024	11193	254	5020	15	28	41
2022 у порівнянні з 2021	-3824	-43	-1329	-75	-82	-24
2023 у порівнянні з 2022	-1186	66	-73	2	19	-165
2024 у порівнянні з 2023	208	4	-200	-	-	13
Урожайність, ц/га						
2021	53,9	479	24,6	166	215	117,3
2022	45,8	541	21,6	174	200	116,1
2023	55,2	525	24,5	177	209	119
2024	50,6	505	21,8	525	372	93,1
2022 у порівнянні з 2021	-8,1	62	-3	8	-15	-1,2
2023 у порівнянні з 2022	9,4	-16	2,9	3	9	2,9
2024 у порівнянні з 2023	-4,6	-20	-2,7	348	163	-25,9
Обсяг виробництва, тис.т						
2021	86010	10854	16392	21356	9935	2235
2022	53864	9942	11329	20900	7512	1995
2023	59772	13130	12760	21359	8297	1996
2024	56246	12798	10956	384	1035	311
2022 у порівнянні з 2021	-32146	-912	-5063	-456	-2423	-240
2023 у порівнянні з 2022	5908	3188	1431	459	785	1
2024 у порівнянні з 2023	-3526	-332	-1804	-	-	-1685

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України.

Валовий збір у 2022 році знизився по зернових та зернобобових на 32 146 тис.тонн, соняшнику – на 5063 тис.тонн, овочевих культур – 2 423 тис.тонн,

картоплі – на 456 тис.тонн, буряка цукрового – на 912 тис.тонн, культур плодово–ягідних – на 240 тис. тонн. У 2023 році відбулося зростання валового збору за всіма видами сільськогосподарських культур у порівнянні з 2022 роком у зв'язку з підвищенням урожайності. У 2024 році в порівнянні з 2023 роком відбулося скорочення валового збору зернових та зернобобових на 3 526 тис. тонн, соняшника – на 1 804 тис. тонн, культур плодово–овочевих – на 1 685 тис. тонн.

Скорочення посівних площ та валового збору сільськогосподарських культур у 2022 році в порівнянні з 2021 роком відбулося через повномасштабне військове вторгнення російської федерації, активні військові дії та тимчасову окупацію окремих територій України.

Тимчасова окупація територій, порушення логістики, неможливість обробітку землі призвели до зниження виробництва продукції. З метою визначення областей, які найбільше постраждали від збройної агресії російської федерації, нами досліджено зміну посівних площ за регіонами (Табл. 2.3).

Відповідно до проаналізованих даних, найбільше посівні площі у 2022 році у порівнянні з 2021 роком скоротилися у Запорізькій області – на 1098,9 тис.га, Харківській – на 789,3 тис.га, Луганській – на 679,3 тис.га, Донецькій – на 658,6 тис. га, Миколаївській – на 306,5 тис.га, Чернігівській – 132,3 тис.га. У 2023 році у порівнянні з 2022 роком продовжили скорочуватися посівні площі у Запорізькій області – на 337,8 тис.га, Донецькій – на 86,6 тис.га, Миколаївській – на 69,6 тис.га, Сумській – на 67,3 тис.га. Отже, найбільше скорочення посівних площ у 2022–2024 роках спостерігалось в регіонах активних бойових дій або тимчасово окупованих територіях.

При цьому було проаналізовано чистий фінансовий результат до оподаткування досліджуваних підприємств у 2021–2022 роках з метою виявлення зниження прибутковості підприємств в період повномасштабної збройної агресії російської федерації (рис. 2.4).

Посівні площі сільськогосподарських культур по регіонах

тис.га

Область	Посівна площа за роками				Зміни посівних площ		
	2021	2022	2023	2024	2022 році у порівнні з 2021	2023 році у порівнні з 2022	2024 році у порівнні з 2023
1	2	3	4	5	6	7	8
Вінницька	1633,9	1631,5	1634,4	1235,1	-2,4	2,9	-399,3
Волинська	622,2	613,0	593,4	311,0	-9,2	-19,6	-282,4
Дніпропетровська	1984,1	1943,4	1892,2	1342,9	-40,7	-51,2	-549,3
Донецька	1050,2	391,6	305,0		-658,6	-86,6	
Житомирська	1165,4	1140,4	1048,5	751,1	-25,0	-91,9	-297,4
Закарпатська	176,6	185,7	168,4	34,4	9,1	-17,3	-134,0
Запорізька	1709,6	610,7	272,9	245,2	-1098,9	-337,8	-27,7
Івано-Франківська	383,1	388,5	376,7	181,5	5,4	-11,8	-195,2
Київська	1219,9	1192,3	1180,5	932,7	-27,6	-11,8	-247,8
Кіровоградська	1711,4	1719,5	1724,1	1228,6	8,1	4,6	-495,5
Луганська	872,4	193,1	156,9		-679,3	-36,2	
Львівська	717,6	746,0	747,1	435,9	28,4	1,1	-311,2
Миколаївська	1607,1	1300,6	1231,0	1021,6	-306,5	-69,6	-209,4
Одеська	1854,8	1849,1	1866,0	1399,2	-5,7	16,9	-466,8
Полтавська	1741,1	1730,7	1735,6	1319,1	-10,4	4,9	-416,5
Рівненська	632,2	623,7	632,3	344,3	-8,5	8,6	-288,0
Сумська	1212,7	1141,4	1074,1	918,7	-71,3	-67,3	-155,4
Тернопільська	848,8	851,8	849,9	613,0	3,0	-1,9	-236,9
Харківська	1836,9	1047,6	1256,3	1082,7	-789,3	208,7	-173,6
Херсонська	1488,5						
Хмельницька	1212,9	1216,8	1208,4	964,0	3,9	-8,4	-244,4
Черкаська	1227,5	1214,0	1218,6	941,2	-13,5	4,6	-277,4
Чернівецька	307,9	309,2	310,1	107,9	1,3	0,9	-202,2
Чернігівська	1364,1	1231,8	1263,4	1119,9	-132,3	31,6	-143,5
Всього	28580,9	23272,4	22745,8	16530,0	-5308,5	-526,6	-5753,9

Джерело: за даними Державної служби статистики України.

За результатами дослідження аграрні підприємства у 2022 році у порівнянні з 2021 роком суттєво знизили чистий прибуток до оподаткування або отримали збитки. Серед досліджуваних підприємств сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Дружба-нова» - у 2021 отримано чистий прибуток в розмірі 4 105 128 тис.грн., за 2022 рік – 1 099 941 тис.грн, що на 73 % менше, ніж в попередньому періоді, ТОВ «Земля і воля» - у 2021 році отримано прибутку 1 092 985 тис.грн., у 2022 році – 739 973 тис.грн., що на 32 % менше, ніж в попередньому році.

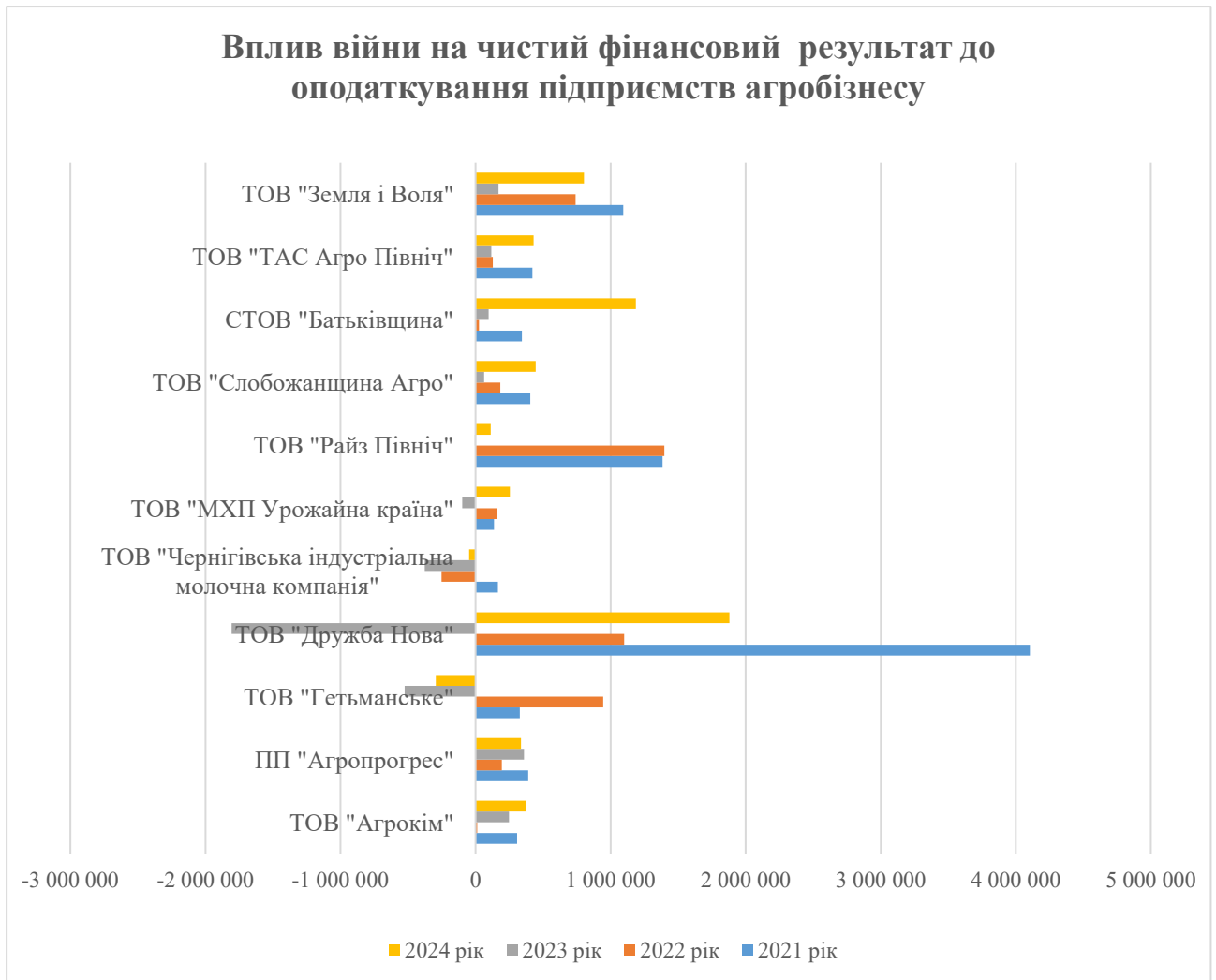


Рис 2.4. Встановлена зміна чистого фінансового результату досліджуваних підприємств у 2021–2022 роках

Джерело: побудовано автором за даними звітності підприємств

ПП «Агропрогрес» у 2021 році отримано прибутку 390 080 тис.грн., у 2022 році – 194 618 тис.грн., що на 50 % менше, ніж в попередньому році, ТОВ «Чернігівська індустріальна молочна компанія» - у 2021 році отримано прибутку 166 254 тис.грн., у 2022 році збитку – 205 802 тис.грн., що на 250 % менше, ніж в попередньому періоді, ТОВ «Агрокім» - у 2021 році отримано прибутку 308 721 тис.грн., у 2022 році – 11 667 тис.грн., що на 96 % менше, ніж в попередньому періоді, ТОВ «Тас Агро Північ» у 2021 році отримано прибутку 420 512 тис.грн., у 2022 році – 128 340 тис.грн., що на 69 % менше, ніж в попередньому періоді, Приватне сільськогосподарське підприємство

«Слобожанщина агро» - у 2021 році отримано прибутку 405 468 тис.грн., у 2022 році – 183 993 тис.грн., що на 55 % менше, ніж в попередньому періоді.

Зменшення чистого фінансового результату у 2022 році у порівнянні з 2021 роком спричинене зменшенням доходу від реалізації сільськогосподарської продукції. Втрата доходу відбувається зокрема через пошкодження, руйнування логістичних ланцюжків, неможливість експорту, зниження внутрішніх цін. Отже, підприємства зазнають прямих та непрямих збитків і повинні забезпечувати їх оцінку та належне відображення в обліку.

Як вказує Остапчук С.М., прямі збитки внаслідок війни необхідно фіксувати в обліку та подавати у відповідні державні реєстри [110, с.120]. Костякова А. А. вказує, що прямими збитками є фіксація руйнувань, втрат чи пошкоджень майна – документуванням та обов'язковим внесенням до державних інтернет-ресурсів. Непрямі – упущена вигода від втрати земельних ділянок та повного або часткового зниження продуктивності довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва. Прямі та непрямі збитки можуть існувати як окремо, так і в сукупності, а їх виникнення пов'язане з об'єктами обліку, що відображаються у фінансовій звітності [77, с.96].

Порядок розрахунку економічних втрат підприємства регламентовано Методикою визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією російської федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності [96].

Відповідно до норм Цивільного кодексу України особа має право на відшкодування збитків у разі порушення її цивільного права. При цьому виокремлюються реальні збитки та упущена вигода [158].

До економічних втрат підприємства належать вартість втраченого, знищеного та пошкодженого майна, фінансових активів, упущеної вигоди, втрати підприємства від неоплачених товарів, робіт і послуг, наданих та спожитих на тимчасово окупованих територіях.

Оцінка шкоди та збитків здійснюється з метою подання постраждалими заяв на компенсацію, а також для подання позовів до судових інстанцій та подання позову державою Україна до міжнародних судових інстанцій. Для проведення оцінки збитків проводиться незалежна оцінка збитків із залученням суб'єкта оціночної діяльності або судова експертиза. Після проведення незалежної оцінки збитків надається звіт про оцінку в електронній та паперовій формі, який є чинним до дати відшкодування збитків.

Методика не містить обов'язку проведення оцінки шкоди та збитків для відображення їх у бухгалтерському обліку. Для того, щоб мати можливість відобразити результати проведеної незалежної експертної оцінки чи судової експертизи, в обліку необхідно доповнити методику вказаною метою.

Вихідними даними та інформаційними джерелами для оцінки завданих збитків є результати огляду об'єкта: оцінки (фото та відеоматеріали, дані дистанційного зондування Землі і їх похідні продукти, існуюча публічна інформація), ринкові дані, інформація з інших джерел. При проведенні оцінки збитків необхідним є отримання документа, який посвідчує, що втрата, руйнування або знищення майна відбулися внаслідок збройної агресії.

До таких документів може бути віднесено:

- акт про пожежу, акт на виконання робіт з очищення місцевості від вибухонебезпечних предметів;
- документи уповноважених комісій, якими зафіксовано пошкодження, руйнування, знищення, втрату майна;
- звіт про обстеження, складений особами, визначеними порядком проведення обстеження прийнятих в експлуатацію об'єктів будівництва;
- акти обстеження, руйнування, знищення або втрати майна, експертами Торгово-промислової палати України, фахівцями, що працюють в суб'єкті господарювання, іншими фахівцями, експертами, суб'єктами оціночної діяльності;
- протокол огляду місця події, складений органом досудового розслідування, прокурором;

– реєстрові дані Державного реєстру майна, пошкодженого та знищеного внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією російської федерації.

Після отримання звіту про оцінку збитків та подання позову до суду необхідно здійснити відображення сум завданих збитків у бухгалтерському обліку. Вважаємо, що суми завданих збитків повинні відображатися на рахунку 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії» до моменту, коли буде обґрунтована впевненість в тому, що таке відшкодування відбудеться. Вказані суми доцільно відображати у примітках до фінансової звітності як умовні активи, оскільки вони виникають через неочікувані події та унеможливають отримання економічних вигід підприємством.

Якщо позов щодо відшкодування завданих збитків буде задоволено міжнародною інстанцією та існуватиме ймовірність їх погашення винною стороною, то в обліку необхідно здійснити відображення суми завданих збитків проведенням за дебетом 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» та кредитом 69 «Доходи майбутніх періодів» [59, с.20]. Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності при виконанні умов визнання доходу однією з обов'язкових умов є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з такою операцією, можуть бути достовірно визначені. При отриманні відшкодування завданих збитків в обліку підприємства здійснюється проведення за дебетом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та кредитом рахунку 716.1 «Доходи від відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди», дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» та кредитом рахунку 375.1 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків та упущеної вигоди внаслідок військової агресії». Загальний порядок дій аграрного підприємства для облікового відображення завданих збитків наведено на рис. 2.5.

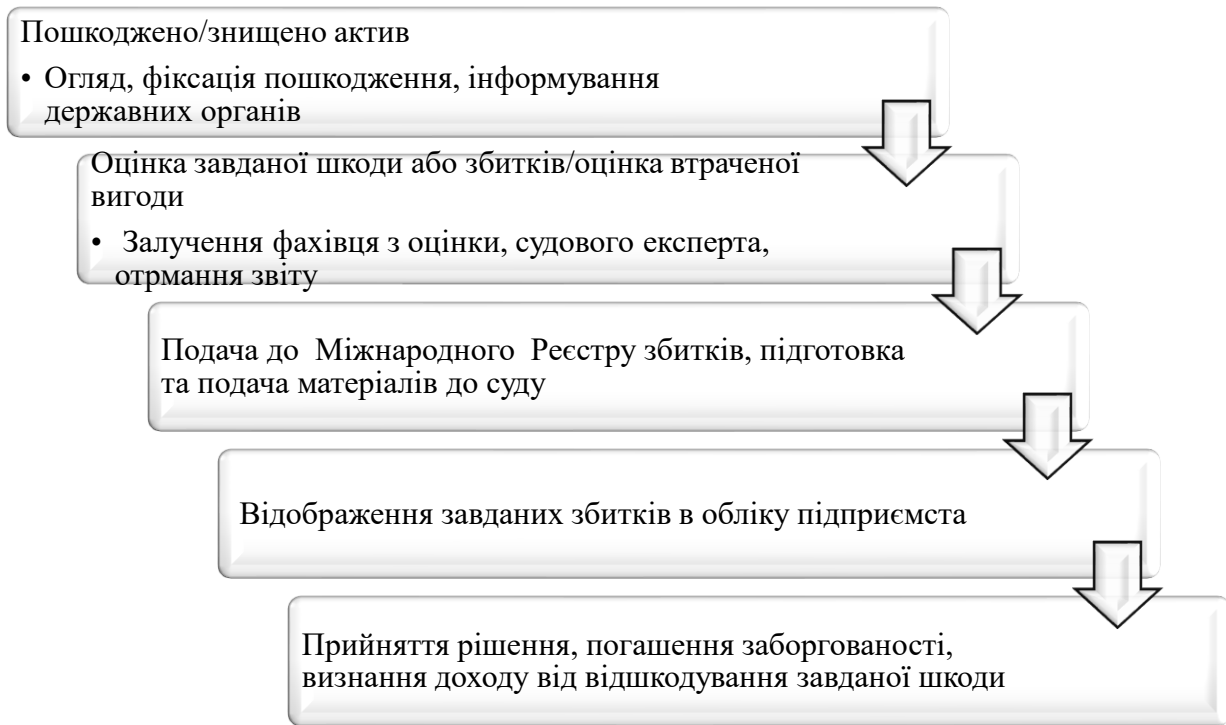


Рис. 2.5. Алгоритм облікового відображення збитків сільськогосподарського підприємства, завданих військовими діями

Джерело: розроблено автором за [96].

Поряд з тим, що підприємства зазнають прямих збитків через знищення та пошкодження активів, неможливість доступу до активів, також виникають непрямі збитки через порушення логістики, зниження виробництва та неможливість реалізації продукції.

У таблиці 2.4 наведено визначення упущеної вигоди відповідно до чинних нормативно-правових актів.

З наведених визначень вбачається, що різні нормативно-правові акти по-різному надають визначення упущеної вигоди.

Національні стандарти бухгалтерського обліку визначають доходи як збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу. Прибуток є вартісним вираженням перевищення доходів над пов'язаними з ними витратами. Отже, це різні за змістом економічні поняття.

**Тлумачення терміну «упущена вигода» у нормативно–правових актах
України**

№п/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	Стаття 22 Цивільного кодексу України	Упущена вигода – доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене
2.	Стаття 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Упущена вигода – доход або прибуток, який міг би одержати суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності в разі здійснення зовнішньоекономічної операції і який він не одержав внаслідок дії обставин, що не залежать від нього, якщо розмір його передбачуваного доходу або прибутку можна обґрунтувати
3.	Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії російської федерації, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 №326	Упущена вигода – розмір доходу, який постраждалий міг би одержати за умови відсутності збройної агресії російської федерації
4.	Стаття 225 Господарського кодексу України (був чинний на момент дослідження)	Втрачена вигода – неодержаний прибуток, на який сторона, яка зазнала збитків, мала право розраховувати у разі належного виконання зобов'язання другою стороною.
5.	Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, затверджена наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України 18 жовтня 2022 року № 3904/1223	Упущена вигода – розмір накопиченого протягом визначеного періоду часу прибутку, що його міг отримати власник (балансоутримувач, користувач) пошкодженого, втраченого та (або) знищеного майна за умови, що майно не було пошкоджене, знищене або втрачене внаслідок збройної агресії.

Джерело: на підставі [34; 96; 115;122; 158].

Розізнана І.В. у своїй роботі зазначає, що термін «упущена вигода» відрізняється від поняття «неодержані доходи». Упущена вигода характеризується короткочасністю та швидкістю отримання доходу, викликаного кон'юктурою ринку, в тому числі зміною курсів валют, ставок рефінансування Національного банку України, а неодержані доходи включають

запланований прибуток, одержуваний, як правило, при зміні в цивільному обороті. [136, с.27].

Назаренко І.Ф. надає визначення прибутку як частини доходів, яка залишається у підприємства після відшкодування всіх передбачених витрат на комерційно–виробничу діяльність підприємства [104, с. 35].

Таким чином, упущена вигода не є тотожною до поняття неодержаного прибутку. Використання терміну «неодержаний прибуток» замість втраченого доходу може зменшувати розмір завданих збитків підприємству. На нашу думку, необхідно розширити поняття упущена вигода та визначити, що це дохід, який могла б отримати будь–яка фізична чи юридична особа, за умови, якби на неї не мали впливу фактори та обставини, зумовлені збройною агресією російської федерації.

Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку зі збройною агресією російської федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, затверджена наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України від 18 жовтня 2022 року № 3904/1223. Методикою визначено, що розмір упущеної вигоди визначається лише щодо майна, яке бере участь у комерційній діяльності з метою отримання прибутку або доходу. Розраховується упущена вигода для власника майна, якому заподіяні реальні збитки, що і є причиною упущеної вигоди. При цьому, у підприємства можуть існувати активи, які безпосередньо не беруть участі у комерційній діяльності.

Статтею 191 Цивільного кодексу України визначено, що підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності. Підприємницька діяльність суб'єкта господарювання в господарському законодавстві прирівнюється до підприємництва. Підприємництво – самостійна, ініціативна та систематична господарська діяльність, що забезпечується суб'єктами господарювання з

метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [158].

Слід зазначити, що Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» надано визначення одиниці, що генерує грошові кошти – це найменша група активів, що ідентифікується та генерує надходження грошових коштів та не залежить від їх надходжень від інших активів.

Враховуючи зазначене, вважаємо, що розмір упущеної вигоди необхідно розраховувати за одиницею, яка генерує надходження грошових коштів.

Земля в сільському господарстві є основним засобом виробництва і предметом праці. Неможливість обробити землю, засмічення чи пошкодження родючого шару ґрунту впливає на діяльність аграрного підприємства аж до неможливості забезпечити безперервну діяльність, при цьому суб'єкти господарювання несуть значні збитки. На нашу думку, неможливість обробити землю необхідно оцінювати як реальні збитки підприємства та на їх основі визначати упущену вигоду підприємства. Відповідно до Методики визначення шкоди та збитків, завданих земельному фонду України внаслідок збройної агресії російської федерації, затвердженої наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 18.05.2022 року №295 збитками визнається також недержаний дохід – це дохід, який би міг одержати власник (землекористувач, орендар) від використання земельної ділянки внаслідок її вилучення чи тимчасового заняття, обмеження прав, погіршення якості землі, приведенням її у непридатність для використання за цільовим призначенням через негативний вплив на неї.

Методика не містить інформації, на підставі якої можлива оцінка упущеної вигоди підприємства внаслідок неможливості використання земельної ділянки сільськогосподарського призначення. Вважаємо, що для оцінки упущеної вигоди такими даними можуть бути дані за два попередні роки, зокрема: обсяг отриманої виручки від реалізації продукції, валовий збір, середні ціни реалізації продукції в регіоні. Періодом, за який повинна

розраховуватися упущена вигода, є період, необхідний для відновлення земель. Внаслідок бойових дій також пошкоджуються багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідні культури). На відтворення довгострокових біологічних активів потрібен тривалий період. На нашу думку, пошкодження та знищення довгострокових біологічних активів необхідно оцінювати як реальні збитки підприємства та визначати «упущену вигоду» підприємства. Упущена вигода підприємства може бути визначена на підставі даних за два попередні роки, зокрема щодо обсягу виручки, валового збору та середніх цін реалізації в регіоні. Періодом, за який повинна розраховуватися упущена вигода, є період для відновлення довгострокових біологічних активів.

Для обліку упущеної вигоди, на нашу думку, доцільно у складі позабалансового рахунку 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» створити рахунок 043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії», де забезпечити її облік до моменту відшкодування винною стороною.

Відображення в обліку господарських операцій здійснюється відповідно до належним чином оформлених первинних документів. Для відображення упущеної вигоди на позабалансовому обліку підприємства, на нашу думку, необхідно використовувати первинний документ – довідку–розрахунок, який наведений на рис.2.6.

Зафіксована упущена вигода відображається на позабалансовому рахунку 043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» до моменту винесення судового рішення щодо її відшкодування на користь підприємства та впевненості щодо її відшкодування. Тобто, упущена вигода буде відображатися в бухгалтерському обліку підприємства лише тоді, коли буде обґрунтована впевненість у тому, що таке відшкодування відбудеться.

Товариство «А» (підприємство)		Затверджено:			
_____		_____			
(код за ЄДРПОУ)		_____			
		(підпис)			
Довідка-розрахунок від 05.06.2024 №1					
Зміст господарської операції	Актив щодо якого розраховано	Підстава	Ставка компаундування, %	Строк компаундування	Сума, грн.
Визнання упущеної вигоди	Складське приміщення	Звіт з оцінки від 05.06.2024 №4	12	60	4 404 300,0
Комісія:					
Голова комісії:		_____	_____		
		(посада)	(прізвище, ім'я, по батькові)		
Члени комісії:		_____	_____		
		(посада)	(прізвище, ім'я, по батькові)		
		_____	_____		
		(посада)	(прізвище, ім'я, по батькові)		
		_____	_____		
		(посада)	(прізвище, ім'я, по батькові)		

Рис 2.6. Довідка–розрахунок упущеної вигоди

Джерело: розроблено автором на підставі [96].

З метою збереження та аналізу даних щодо упущеної вигоди доцільно використовувати накопичувальну відомість обліку упущеної вигоди (Рис. 2.7).

Товариство "А"		_____				
(підприємство)		(код за ЄДРПОУ)				
Накопичувальна відомість обліку упущеної вигоди						
Об'єкт щодо якого розраховано	Дата та номер документа	Залишок на 01.01.2025	Надходження (визнання) за період	Вибуття		Залишок на 31.12.2025
				Визнано, як заборгованість	Списання	
Складське приміщення	05.06.2024 №1	4 404 300,0	-	-	-	4 404 300,0
Приміщення технічні	02.02.2025 №2	-	2 552 432,0	-	-	2 552 432,0
Всього	X	4 404 300,0	2 552 432,0	-	-	6 956 732,0
Відповідальна особа		_____	_____			
		(посада)	(прізвище, ім'я, по батькові)			

Рис. 2.7. Накопичувальна відомість обліку упущеної вигоди

Джерело: розроблено автором на підставі [96].

Збитки, завдані країною-агресором, можуть бути компенсовані нею добровільно або через виконання рішень міжнародних судових інстанцій, через застосування міжнародного компенсаційного механізму (використання доходів від конфіскованих активів країни-агресора), через відшкодування державою збитків із поданням в подальшому суверенного позову до держави-агресора (рис. 2.8).

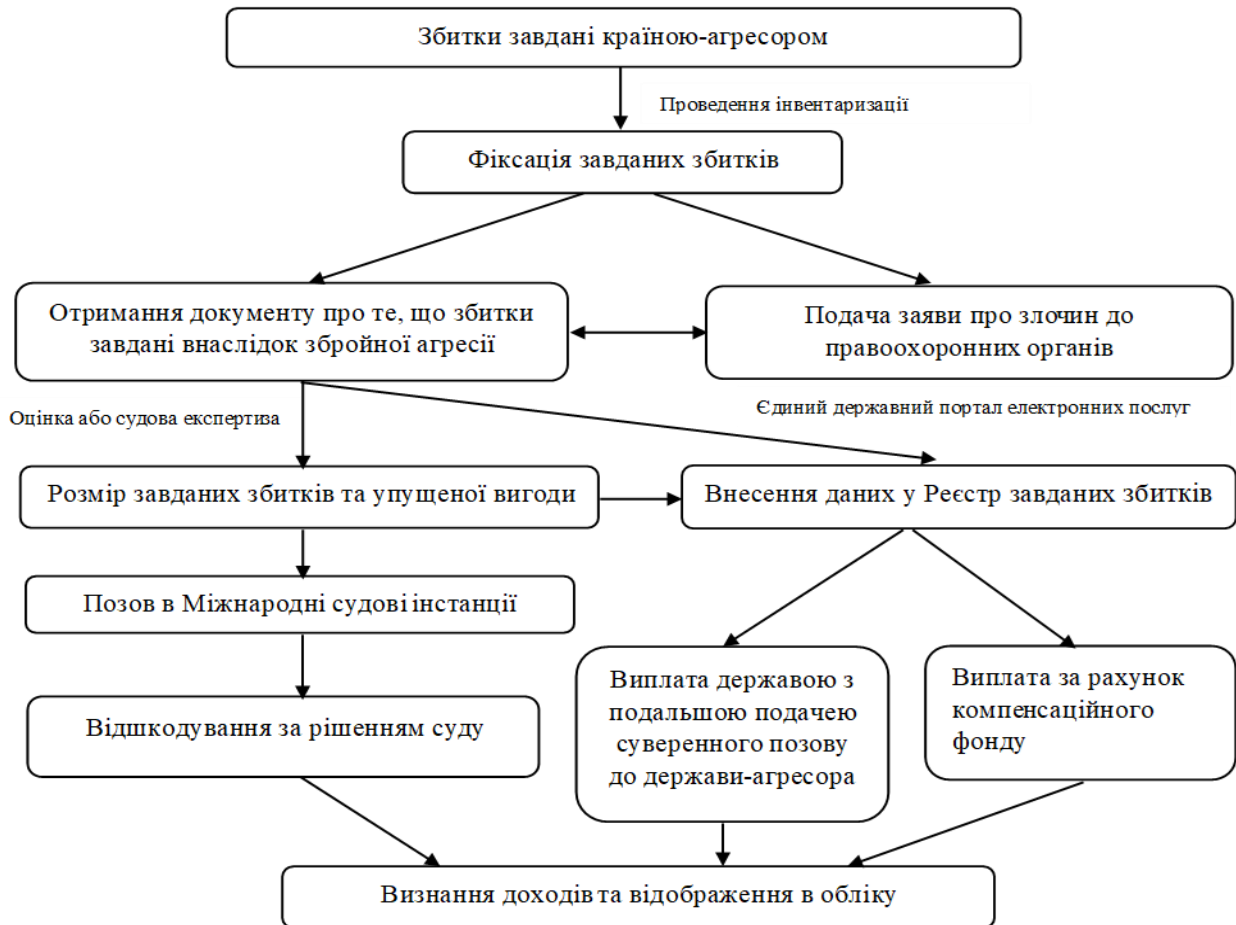


Рис.2.8. Алгоритм компенсації завданих збитків країною-агресором та відображення його в обліку

Джерело: розроблено автором.

Наявні електронні ресурси, за допомогою яких можна повідомити про завдану шкоду та збитки, а також про злочини, скоєні російською федерацією в Україні, не містять окремих розділів щодо збору інформації про упущену вигоду підприємствами. У квітні 2024 року розпочав роботу Міжнародний Реєстр збитків, завданих агресією російської федерації проти України, який

приймає, групує, опрацьовує, систематизує та класифікує заяви та докази постраждалих сторін. На даний момент Міжнародний Реєстр збитків приймає тринадцять категорій заяв. Форми заяв, які можуть бути внесені до реєстру збитків, зокрема, включають: А3.2 Пошкодження або знищення нежитлового нерухомого майна та А3.5 Втрата доступу або контролю над нерухомим майном на тимчасово окупованих територіях. Враховуючи потребу в повній та всеохоплюючій фіксації збитків, завданих російською федерацією, на нашу думку, доцільно категорії заяв, які можуть бути внесені до Реєстру збитків, доповнити підкатегорією – упущена вигода підприємств.

Для розгляду заяв та доказів, визначення вартості компенсацій постраждалим сторонам необхідно забезпечити створення міжнародного компенсаційного механізму. Однією зі складових міжнародного компенсаційного механізму є компенсаційний фонд. Джерелами фінансування такого фонду повинні стати кошти, які надходять від конфіскованих активів держави–агресора та підсанкційних осіб на території України та за кордоном. Фонд може наповнюватися добровільними внесками інших держав, міжнародних організацій, приватних осіб-донорів [95, с.71]. У таблиці №2.5 наведено перелік пропонованих господарських операцій з відображення відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди в обліку підприємства у разі отримання позитивного рішення суду.

Таблиця 2.5

Відображення в обліку відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди підприємства за умови отримання позитивного рішення суду

№	Зміст господарської операції	Документальне оформлення	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Проведено оцінку завданих збитків та упущеної вигоди	Звіт про оцінку збитків/упущеної вигоди Довідка–розрахунок	043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії»	–

Продовження таблиція 2.5

1	2	3	4	5
Ухвалено позитивне рішення суду про стягнення збитків та є впевненість в їх отриманні				
2.	Упущену вигоду/ збитки списано з позабалансового рахунку зв'язку з ймовірністю їх відшкодування	Рішення суду, існування впевненості щодо виконання винною стороною судового рішення	-	043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії»
3.	Визнано дебіторську заборгованість щодо відшкодування збитків, завданих внаслідок військової агресії		375.1 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків та упущеної вигоди внаслідок військової агресії»	69 «Доходи майбутніх періодів»
4.	Отримання компенсації завданих збитків та упущеної вигоди	Бухгалтерська довідка щодо визнання доходу, банківська виписка	69 «Доходи майбутніх періодів» 311 «Поточні рахунки в національній валюті»	716.1 «Доходи від відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди» 375.1 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків та упущеної вигоди внаслідок військової агресії»

Джерело: розроблено автором.

У таблиці 2.6 наведено перелік пропонованих господарських операцій з відображення в обліку відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди підприємства за умови надходження коштів з державного бюджету чи компенсаційного фонду.

Відображення в обліку відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди підприємства за умови надходження коштів з державного бюджету чи компенсаційного фонду

№	Зміст господарської операції	Документальне оформлення	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Отримано з державного бюджету чи отримання коштів з компенсаційного фонду				
1.	Проведено оцінку упущеної вигоди/збитків Подано інформацію про оцінку заданих збитків до Міжнародного Реєстру збитків чи іншої відповідної організації	Звіт про оцінку збитків/ Звіт про оцінку упущеної вигоди Довідка-розрахунок	043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії»	–
Прийнято рішення компенсаційним фондом щодо повного або часткового проведення виплат завданих збитків та упущеної вигоди підприємства, є впевненість в їх отриманні				
2.	Упущену вигоду збитки списано з позабалансового рахунку в зв'язку з ймовірністю їх відшкодування	Рішення компенсаційної комісії чи іншої організації про відшкодування збитків (існування впевненості щодо виконання винною стороною судового рішення)		043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії»
4.	Отримано кошти Компенсовано підприємству шкоду з державного бюджету чи за рахунок компенсаційного фонду (використання доходів від конфіскованих активів країни-агресора)	Рішення про компенсацію завданих збитків/упущеної вигоди, платіжна інструкція	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	484.1 «Кошти отримані з бюджету або компенсаційного фонду, як відшкодування збитків підприємству внаслідок збройної агресії»
5.	Визнано дохід від відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди	Рішення про компенсацію завданих збитків/упущеної вигоди, бухгалтерська довідка	484.1 «Кошти отримані з бюджету або компенсаційного фонду, як відшкодування збитків підприємству внаслідок збройної агресії»	716.1 «Доходи від відшкодування завданих збитків та упущеної вигоди»

Джерело: розроблено автором.

Використання такого підходу для відображення в обліку завданих збитків (у тому числі упущеної вигоди) дозволить накопичувати інформацію про завдані збитки підприємству, а також забезпечити відображення їх відшкодування залежно від джерел фінансування.

Висновки до розділу 2

1. Як показали проведені дослідження облікового забезпечення аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу у період воєнного стану, аграрні підприємства відображають в обліку та звітності втрати від руйнування, знищення та пошкодження активів, проте без їх виокремлення. Для відображення списання пошкоджених та зруйнованих активів в бухгалтерському обліку, подальшої оцінки завданих збитків для подачі до Реєстру завданих збитків, перш за все, необхідно документально їх зафіксувати. Дієвим інструментом для достовірного та повного відображення активів в обліку та звітності є інвентаризація. Проте, інвентаризація на деокупованих територіях і територіях активних бойових дій має свої особливості, які не визначені нормативно–правовими актами. У зв'язку з зазначеним, у дисертації розроблено пропозиції щодо внесення змін до Положення про проведення інвентаризації та передбачення обов'язкового випадку її проведення – після деокупації території/закінчення активних бойових дій, а також проведення суцільної інвентаризації активів та зобов'язань відразу після отримання безпечного та безперешкодного доступу до первинних документів та активів.

2. Проаналізовано етапи проведення та процедури інвентаризації в умовах воєнного стану. На організаційно–підготовчому етапі запропоновано узгодження з військовою / військово–цивільною адміністрацією можливості безпечного доступу до активів підприємства та обов'язковість проведення обстеження із залученням Центру протимінної діяльності / Центру гуманітарного розмінування території підприємства на наявність вибухонебезпечних предметів.

Під час проведення інвентаризації в умовах воєнного стану формування інвентаризаційної комісії та присутність матеріально–відповідальних осіб не завжди можливі. У такому разі внесено пропозиції призначати уповноважену особу від підприємства для проведення інвентаризації, а за відсутності матеріально–відповідальної особи проводити інвентаризацію без отримання розписки. Передачу активів та укладення договору про повну матеріальну відповідальність доцільно зробити після відновлення доступу до активів та отримання результатів проведеної інвентаризації. Активи, які пошкоджені або знищені, рекомендовано відображати в окремому інвентарному описі, проводити фото- або відеофіксацію, оформляти акти огляду. При виявленні нетипових для підприємства активів запропоновано їх відображати на позабалансових рахунках обліку. Особливу увагу приділено дослідженню порядку відображення в обліку активів, нехарактерних для аграрних підприємств. При виявленні нетипових активів запропоновано повідомити військово–цивільну чи військову адміністрацію. До прийняття ними рішення щодо передачі вказаних активів рекомендовано їх відображати на позабалансовому рахунку 026 «Нетипові активи, виявлені в ході інвентаризації».

3. Удосконалення методичних і організаційних засад інвентаризації активів та зобов'язань аграрних підприємств в умовах воєнного стану дозволило сформувавши цілісну модель її проведення, адаптовану до ризиків деокупації та релокації, що поєднує контрольну й доказову функції. Запропоновані підходи забезпечують своєчасну фіксацію витрат, підвищують якість облікової інформації та створюють надійну інформаційну основу для аудиту, оцінки збитків, які завдані внаслідок військових дій і прийняття управлінських рішень щодо відновлення діяльності підприємства.

4. Дані бухгалтерського обліку є основою для відображення витрат у фінансовій звітності підприємства. В умовах воєнного стану дані бухгалтерського обліку можуть бути пошкоджені, знищені чи втрачені. Для належного облікового забезпечення аудиту фінансової звітності бухгалтерський

облік повинен бути відновлений. З цією метою було запропоновано перелік заходів, які першочергово необхідно вжити аграрному підприємству при відновленні обліку, та наведено джерела отримання інформації.

5. Витрати, спричинені військовими діями, не є звичайними, та жодним чином не залежать від діяльності підприємства і не є ним контрольовані, тому було запропоновано для належного розкриття у фінансовій звітності вказаних витрат класифікувати їх як нетипові для діяльності підприємства та визначити їх як «незвичайні витрати» з подальшим розкриттям у примітках до фінансової звітності інформації про їх характер і суми.

6. Для відображення в обліку витрат, які виникли внаслідок військових дій, запропоновано використовувати наступні аналітичні рахунки: 940.1 «Втрати від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю через збройну агресію», 947.1 «Нестачі і втрати від псування цінностей внаслідок збройної агресії», 972.1 «Витрати від зменшення корисності активів внаслідок їх окупації чи знаходження на території бойових дій», 976.1 «Списання основних засобів через завдані пошкодження і руйнування внаслідок збройної агресії», 944.1 «Сумнівні та безнадійні борги, які виникли внаслідок військових дій та тимчасової окупації територій». Запровадження аналітичних рахунків дозволить забезпечити належне відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку та розкрити вплив військових дій у примітках до фінансової звітності.

7. Аграрні підприємства отримують не лише прямі збитки, а й непрямі у вигляді зменшення площ посівів, зниження урожайності, падіння цін через неможливість експортувати урожай, підвищення вартості факторів виробництва. За результатами дослідження проблем відображення підприємствами агробізнесу упущеної вигоди внаслідок військових дій встановлено відсутність документального забезпечення та порядку її відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Із вказаною метою було розроблено порядок відображення в обліку втраченої вигоди. Для обліку упущеної вигоди запропоновано створити рахунок позабалансового обліку 043

«Упущена вигода внаслідок військової агресії», де обліковувати упущену вигоду до моменту її відшкодування винною стороною. Розроблено форму первинного документу – Довідку–розрахунок для можливості відображення такої інформації у бухгалтерському обліку підприємства. Також запропоновано обліковий реєстр – Накопичувальна відомість обліку упущеної вигоди. Розроблено порядок відображення в обліку упущеної вигоди, зокрема за умов, коли її відшкодування здійснюється: добровільно винною стороною; шляхом задоволення рішення суду; компенсації державою чи надходження коштів від компенсаційного фонду.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [15], [16], [18], [21], [83].

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ

3.1. Оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності при проведенні аудиту суб'єктів агробізнесу

Оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу набуває принципово нового змісту та потребує розширення традиційного ризикоорієнтованого підходу з урахуванням зумовлених воєнним станом бізнес-ризиків. При проведенні перевірки фінансової звітності аудитор не може бути в повній мірі впевнений, що надана до перевірки інформація не містить помилок та викривлень. Оскільки аудиторські процедури мають вибірковий характер, завжди є ризик того, що певні помилки можуть бути невиявленими в ході аудиту. На виявлення помилок, викривлень та перекручень значною мірою впливає знання аудитором галузі та специфіки діяльності підприємства, наявність у керівника групи та аудиторів досвіду, надійність системи внутрішнього контролю підприємства, ризикові підходи до ведення обліку та наявність нетипових операцій, частота зміни управлінського та облікового персоналу. Аудитор, плануючи свою роботу, повинен оцінити ризики, пов'язані з ними, та визначити їх вплив на фінансову звітність.

Питаннями оцінки ризиків в ході проведення аудиту займалися такі науковці, як Каменська Т.О. [68], Проскуріна Н.М. [133], Дорош Н.І. [52], Загородній А.Г. [60], Фабіянська В. Ю.[150], Шерстюк О.Л. Бардаш С.В. [6], Кожушко О. В: [72], Гевлич Л.Л. [31], Костирко Р. [75]. Вказаними дослідниками було детально розглянуто ризики при проведенні аудиту підприємств, а також причини їх виникнення.

Війна призвела до змін у діяльності підприємств, що, своєю чергою, зумовило виникнення додаткових ризиків. Аудитори мають реагувати на них та враховувати при плануванні перевірок.

Міжнародні стандарти аудиту надають визначення аудиторського ризику як ризику того, що фахівець при проведенні перевірки може висловити невідповідну аудиторську думку за умови суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності. Аудиторський ризик є функцією ризику суттєвого викривлення та ризику невиявлення. У свою чергу ризик суттєвого викривлення складається з ризику контролю та властивого ризику [98].

Каменська Т.О. розглядає аудиторський ризик як сукупність двох видів ризику – наявних сфальсифікованих документів та ризику того, що аудитор не зможе їх знайти. Перший ризик повністю пов'язаний з обліком і контролем на підприємстві, другий залежить від того, які аудиторські процедури будуть застосовані для виявлення таких операцій [68].

На думку Фабіянської В.Ю., властивий ризик означає припущення щодо можливості виникнення помилки внаслідок відсутності належного внутрішнього контролю. Ризик контролю ґрунтується на тому, що суттєва помилка не буде виявлена системою внутрішнього контролю. Ризик невиявлення – можливість існування суттєвої помилки навіть після проведення всіх аудиторських процедур [150, с.113].

Проскуріна Н.М. вважає, що, плануючи аудит, необхідно встановлювати низький рівень аудиторського ризику. Чим буде менший аудиторський ризик, тим більше інформації необхідно залучити до перевірки. При цьому фінансова звітність буде надавати користувачам високий рівень впевненості щодо її достовірності. Аудиторський ризик має вплив на кількість аудиторських процедур, які необхідно провести, та кількість доказів, які необхідно зібрати [133, с.28].

Війна та запроваджений воєнний стан зумовили виникнення наступних бізнес–ризиків у підприємств аграрного бізнесу:

- Військовий (безпековий) – ризик пошкодження чи руйнування активів, відсутність контролю;
- Логістичний – неможливість забезпечити своєчасну доставку та належне зберігання продукції;

- Фінансовий – неможливість розрахуватися за позиками та кредитами або пролонгувати їх, дефіцит коштів для забезпечення поточної діяльності, втрата основних покупців;
- Екологічний – мінування та забруднення земель вибухонебезпечними предметами, руйнування екосистем;
- Кадровий – звільнення ключових працівників без можливості оперативної їх заміни;
- Інформаційний – кібер-атаки; пошкодження чи втрата інформації, облікових даних;
- Ринковий – зниження попиту на продукцію, зниження виробництва, обмеження експорту.

Оцінка аудиторських ризиків базується на дослідженні та розумінні діяльності аграрного підприємства, особливостей обліку та забезпечення внутрішнього контролю. Отримання розуміння суб'єкта господарювання є постійним процесом збирання, оновлення, дослідження інформації протягом всього аудиту.

З метою виявлення ризиків, які могли вплинути на діяльність у період воєнного стану, нами було здійснено розрахунок основних фінансових коефіцієнтів діяльності підприємств, що підлягали дослідженню. Було розраховано показники абсолютної, поточної та миттєвої ліквідності, коефіцієнт заборгованості, відношення заборгованості до капіталу, коефіцієнт фінансового левериджу, рентабельність капіталу, рентабельність активів, валову та операційну маржу, оборотність запасів, дебіторської заборгованості та активів (Додаток Е). Рентабельність активів визначає ефективність використання активів підприємством. Рентабельність капіталу відображає ефективність використання коштів. У період воєнного стану ці показники відображають загальну ефективність діяльності (Табл. 3.1).

Коефіцієнти рентабельності активів та капіталу

Підприємство	Рентабельність капіталу				Рентабельність активів			
	Роки				Роки			
	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ТОВ «Агрокім»	0,37	0,01	0,19	0,24	0,16	0,01	0,10	0,10
ПП «Агропрогрес»	0,59	0,23	0,28	0,22	0,18	0,08	0,12	0,11
ТОВ «Гетьманське»	0,66	0,66	0,00	0,00	0,11	0,09	0,16	0,00
ТОВ «Дружба Нова»	0,46	0,11	0,00	0,22	0,30	0,07	0,00	0,13
ТОВ «ІМК»	0,43	0,00	0,00	0,00	0,07	0,00	0,00	0,00
ТОВ «МХП Урожайна країна»	0,06	0,07	0,00	0,10	0,04	0,06	0,00	0,09
ТОВ «Райз Північ»	0,62	0,38	0,00	0,03	0,24	0,20	0,00	0,02
ТОВ «Слобожанщина»	0,29	0,11	0,04	0,22	0,16	0,06	0,02	0,13
СТОВ «Батьківщина»	0,24	0,02	0,06	0,44	0,18	0,01	0,05	0,38
ТОВ «ТАС Агро Північ»	1,18	0,32	0,23	0,41	0,56	0,14	0,10	0,25
ТОВ «Земля і Воля»	0,28	0,17	0,04	0,24	0,27	0,17	0,04	0,21

Джерело: фінансова звітність підприємств

Рентабельності активів та капіталу зменшилися у 2022 році у порівнянні з 2021 роком. Такі зміни відбулися внаслідок зменшення чистого прибутку підприємств у 2022 році та зростання витрат. Впродовж 2023–2024 років рентабельність активів зростала.

Валова та операційна маржа відображають частку доходу, який залишається в розпорядженні підприємства після відрахування витрат (Табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Коефіцієнти операційної та валової маржі у досліджуваних підприємствах

Підприємство	Валова маржа				Операційна маржа			
	Роки				Роки			
	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ТОВ «Агрокім»	0,54	0,52	0,47	0,44	0,37	0,02	0,21	0,25
ПП «Агропрогрес»	0,49	0,57	0,48	0,41	0,34	0,20	0,23	0,16
ТОВ «Гетьманське»	0,36	0,14	0,00	0,15	0,35	0,82	0,00	0,00
ТОВ «Дружба Нова»	0,26	0,12	0,28	0,31	0,57	0,21	0,00	0,23
ТОВ «ІМК»	0,46	0,39	0,13	0,33	0,17	0,00	0,00	0,00
ТОВ «МХП Урожайна країна»	0,33	0,35	0,01	0,33	0,08	0,11	0,00	0,14
ТОВ «Райз Північ»	0,43	0,23	0,04	0,22	0,65	0,53	0,00	0,04
ТОВ «Слобожанщина»	0,22	0,53	0,51	0,31	0,39	0,24	0,08	0,21

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
СТОВ «Батьківщина»	0,39	0,29	0,18	0,37	0,28	0,03	0,04	0,34
ТОВ «ТАС Агро Північ»	0,59	0,45	0,31	0,44	0,34	0,50	0,15	0,14
ТОВ «Земля і Воля»	0,44	0,34	0,19	0,39	0,42	0,89	0,12	0,30

Джерело: фінансова звітність підприємств

У 2022 році в порівнянні з 2021 роком зазнала зменшення операційна маржа підприємств. Зменшення операційної маржі відбулося внаслідок зменшення виручки підприємств та зростання витрат, що зумовило зменшення прибутку.

Вивчення діяльності підприємства включає отримання розуміння галузевих, регулятивних чи інших зовнішніх чинників, розгляд застосованої концептуальної основи фінансового звітування, характер діяльності суб'єкта господарювання (діяльність, структура власності та управління, спосіб фінансування, застосування облікової політики, дотримання цілей та стратегій підприємства та пов'язані з ними бізнес-ризиків, вимірювання фінансових результатів).

Попередня оцінка ризиків розпочинається на етапі прийняття завдання. Перед укладанням договору на проведення аудиту досліджується діяльність підприємства, його галузеві особливості, попередньо визначаються ризики, аналізується обсяг операцій та встановлюється вартість проведення аудиту. На етапі прийняття завдання суб'єкт аудиторської діяльності отримує звернення підприємства щодо проведення аудиту в письмовій чи усній формі та надсилає Опитувальний лист чи Анкету, яка містить питання, необхідні для попередньої оцінки обсягу операцій та специфіки діяльності підприємства.

У період воєнного стану необхідно додатково досліджувати структуру власності підприємства – виявляти, чи є у підприємства власники або кінцеві бенефіціари резидентами країни-агресора або знаходяться під санкціями, перевіряти судові справи, в яких суб'єкт господарювання є відповідачем, розглядати зміни в активах та зобов'язаннях у порівнянні з попереднім періодом, аналізувати структуру та розміщення активів підприємства, визначати застосування пільг з оподаткування. Для попередньої оцінки ризиків на етапі

прийняття завдання вважаємо за доцільне отримати інформацію із загальнодоступних інформаційних ресурсів Єдиного державного реєстру юридичних осіб–підприємців та громадських формувань (<https://usr.minjust.gov.ua>), Єдиного державного реєстру судових рішень (reyestr.court.gov.ua), Інформаційної бази даних про ринок цінних паперів України (smida.gov.ua), а також використати сервіси Youcontrol, Opendatatabot, розглянути оприлюднену звітність попередніх періодів. Отримані дані під час попередньої оцінки діяльності підприємства в подальшому можуть бути використані, як складова оцінки аудиторського ризику.

Попереднє дослідження підприємства надає інформацію про специфіку діяльності, структуру його активів та зобов'язань, дозволяє визначити найбільш суттєві статті, які можуть містити викривлення.

Планування та проведення аудиту базуються на ризикоорієнтованому підході. Ризики переглядають протягом всього періоду проведення аудиту.

Оцінка ризиків проводиться із застосуванням наступних процедур:

- надсилання запитів до управлінського персоналу та працівників, які надають дані для складання фінансової звітності;
- спостереження та інспектування;
- аналітичні процедури.

Основна кількість даних та інформації на етапі планування отримується аудитором через подання запитів та отримання відповідей на них. Запити подаються до тих, кого наділено найвищими повноваженнями управлінського персоналу, внутрішнього аудиту, юристів, облікової служби, підрозділів закупівель та реалізації, ІТ.

Для аграрних підприємств у період воєнного стану значно зростають ризики, пов'язані з активами, обліковими судженнями, оцінками безперервності діяльності, шахрайством, операціями з пов'язаними особами, отриманням аудиторських доказів.

Земля для аграрного підприємства є предметом праці та засобом праці і першоджерелом забезпечення господарської діяльності. Станом на 2025 рік

через повномасштабне вторгнення російської федерації понад 23 % території України залишається потенційно замінованою [131]. Знаходження земель на тимчасово окупованих територіях чи територіях активних бойових дій, а також їх забруднення вибухонебезпечними предметами може зумовити зміни у стратегії розвитку, а також призвести до недотримання принципу безперервності діяльності. Тому, формуючи запити до осіб, які виконують нагляд за діяльністю підприємства та управлінського персоналу, необхідно включати питання доступу до земельних ділянок.

Отримання інформації щодо діяльності підприємства від осіб, які визначають стратегію підприємства та здійснюють нагляд за діяльністю, є важливим при проведенні аудиту, оскільки ці особи можуть забезпечити аудитора важливими доказами для оцінки ризиків, зокрема зорієнтувати щодо забезпечення безперервності діяльності підприємства, оцінити рівень контролю та визначити основні недоліки та проблемні питання, які існують у підприємства.

У період воєнного стану при наданні запитів до осіб, які забезпечують загальний нагляд за діяльністю аграрного підприємства, доцільно розглянути можливість дотримання обраної стратегії підприємства, вплив війни на діяльність підприємства, зміну пріоритету розвитку, факти шахрайства та порушення у запроваджених заходах контролю, чесності та компетентності управлінського персоналу, оцінку безперервності діяльності та застосовані подальші дії.

Управлінський персонал аграрного підприємства, який безпосередньо залучений у виробничий процес, може надати важливу інформацію щодо операційної діяльності, зокрема: наявність структурних підрозділів та активів на прифронтових територіях чи зоні активних бойових дій, втрата чи пошкодження основних активів, скорочення діяльності або закриття певних напрямків, використання технологій для забезпечення зберігання урожаю, їх доступність, можливість додаткового залучення фінансування, міграція

кваліфікованого персоналу, оцінки ризику безперервності діяльності підприємства, заходи, вжиті у відповідь.

Нормативно–правова база, яка регулює діяльність аграрних підприємств, у період воєнного стану, зазнала суттєвих змін, при цьому зросли бізнес–ризик. Юристи підприємства обізнані в галузевому законодавстві, яке регулює діяльність суб'єкта агробізнесу, у наявних фактах та ризиках його недотримання, а також володіють інформацією про стан виконання договорів та проведення судово–претензійної роботи. Враховуючи зазначене, запит до юридичного департаменту аграрного підприємства повинен містити інформацію щодо всіх справ, в яких підприємство виступає позивачем та відповідачем, з прогнозами їх розгляду та витратами, які будуть додатково понесені. У запит, на нашу думку, також необхідно включити інформацію щодо пошкоджених та знищених активів, а також дій та заходів, які були вжиті підприємством для стягнення завданих збитків (фіксація пошкоджень, подача заяви про злочини, відображення даних у державних реєстрах, позови до країни–агресора у національних чи міжнародних судових інстанціях). Важливим питанням розгляду є наявність простроченої дебіторської заборгованості контрагентів, які не здійснили перереєстрацію з тимчасово окупованих територій на інші території України, та контрагентів–банкротів. Тому вважаємо, що при формуванні запиту до юриста, також необхідно з'ясувати наявність такої заборгованості із вказівкою місця реєстрації контрагента, суми та дати виникнення заборгованості. Запити до облікової служби повинні містити питання щодо перегляду облікової політики, а також щодо наявності складних та нетипових операцій.

У період воєнного стану аграрне підприємство може мати проблеми з логістикою, зберіганням зерна, втратою основних покупців. Тому при надсиланні запитів до відділу маркетингу доцільно з'ясувати причини зміни обсягів реалізації в періодах та наявність одного чи декількох постійних покупців, обсяг реалізації та наявність довгострокових угод. Оскільки з початком війни збільшилася кількість кібератак на підприємства, важливим

питанням є забезпечення інформаційної безпеки аграрного підприємства та зберігання даних. Для з'ясування створення та функціонування ІТ безпеки підприємства, на нашу думку, необхідно подати запити до ІТ-фахівців підприємства, які повинні включати питання щодо розподілу ролей, функціонування заходів контролю, зберігання та архівування даних, можливості швидкого відновлення даних при збоях в системі та форс-мажорних обставинах. Інформація, яка отримується на запити, повинна аналізуватися, перевірятися та тестуватися аудитором. Для тестування заходів інформаційної безпеки можуть бути залучені ІТ-фахівці суб'єкта аудиторської діяльності.

На етапі планування поряд з отриманням розуміння діяльності підприємства проводяться аналітичні процедури. Аналітичні процедури дозволяють виявити аспекти діяльності підприємства, про які аудитору було невідомо.

На думку Безвершого К.В., застосування аналітичних процедур забезпечує акцентування уваги на проблемних питаннях фінансової звітності, що допомагає скоротити терміни та обсяги перевірки і дає можливість звірити взаємозв'язки показників [8, с.16].

Івахненко С.В. зазначає, що «аналітичні процедури є одним із способів отримання аудиторських доказів. Проведення аналітичних процедур дає аудитору більше необхідної інформації, ніж детальне тестування» [67].

Проскуріна Н.М. вказує, що результати аналітичних процедур дозволяють одержувати аудиторські докази, які необхідні для формування думки аудитора [132, с.223].

Найпоширенішими аналітичними процедурами є горизонтальний, вертикальний, порівняльний, коефіцієнтний аналіз. Під час проведення аналітичних процедур забезпечується порівняння фінансової та нефінансової інформації, яка розкрита в інших звітах. Співставлення інформації надає змогу виявити невідповідності в звітах.

Під час проведення аналітичних процедур у період воєнного стану, на нашу думку, необхідно детально розглянути зміни в основних засобах, запасах

та дебіторській заборгованості, чистих активах підприємства, доходах, витратах, джерелах надходження та витрачання коштів. Для проведення горизонтального аналізу, на нашу думку, необхідно також порівнювати показники діяльності підприємства до настання ризиків, зумовлених війною, та після початку повномасштабного військового вторгнення. Проведені аналітичні процедури можуть бути основою для розробки дій у відповідь на оцінені ризики.

Спостереження та інспектування дозволяють дослідити процедури контролю, визначені управлінським персоналом, та перевірити їх ефективність. Під час спостереження за проведенням інвентаризації досліджується порядок призначення комісії та порядок підрахунку. В умовах воєнного стану умови проведення інвентаризації відрізняються від звичайних умов. Тому для спостереження за проведенням інвентаризації можуть бути використані сучасні телекомунікаційні рішення.

Ризик внутрішнього контролю виникає через неналежне функціонування створеної системи контролю.

Середовище внутрішнього контролю складається з таких елементів, наведених на рис.3.1.

Війна зумовлює зміни у контрольному середовищі підприємств аграрного бізнесу. Порушуються наявні системи контролю через необхідність адаптуватися до інфраструктурних та законодавчих змін, відбувається втрата кваліфікованого персоналу через переміщення у більш безпечні регіони, не доводяться та не дотримуються етичні принципи всередині підприємства, відсутнє покарання за порушення політик контролю, неналежне інформування за результатами контролю.

Для визначення ризику контролю необхідно проаналізувати реалізовані підприємством заходи контролю. Заходи контролю можуть бути встановлені прямі – тобто ті, які дозволяють безпосередньо контролювати здійснення певної дії та непрямі – це заходи другого рівня, які покликані створити передумови дотримання прямих заходів контролю.



Рис 3.1. Середовище внутрішнього контролю

Джерело: побудовано за даними [98].

Ризик контролю є складовою аудиторського ризику, що не залежить від результатів перевірки. При оцінці ризиків контролю на підприємстві аудитори повинні ознайомитися з системою бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, здійснити тестування ефективності контрольних моментів, структури системи внутрішнього контролю, впевнитися у функціонуванні засобів контролю [150, с.117].

Для того, щоб визначити, як на підприємстві функціонують заходи контролю, необхідно проаналізувати систему контролю, створену підприємством, а саме: розглянути регламентуючі документи, які визначають запровадження контролю на підприємстві, перевірити запровадження та функціонування контролів шляхом тестування ключових елементів контролю.

При дослідженні системи контролю необхідно розглянути:

- Політику управління, контролю та підзвітності;

- Дії персоналу для дотримання політик;
- Розподіл функцій контролю на підприємстві;
- Розподіл відповідальності;
- Результати роботи внутрішнього аудиту та реагування на недоліки;
- Кадрову політику.

При перевірці заходів контролю використовуються такі процедури як звірка, перевірка; фізичні та логічні заходи контролю – створення умов для санкціонування доступу, придбання, використання чи видалення; авторизація та затвердження – допуск до затвердження документів, що мають встановлений порядок, норму або бюджет, розподіл обов’язків – санкціонування, отримання, відображення в обліку та зберігання.

Оскільки на даний момент в обліку активно використовується ІТ-середовище, доцільно розглянути запроваджені заходи контролю щодо обробки інформації. Тут необхідно дослідити, яким чином створюються, обробляються та контролюються дані, які вносяться до ІТ-додатків. Контроль в ІТ-додатках може бути автоматичним або ручним. Якщо коректність внесення облікових даних у ІТ-додатки перевіряється шляхом застосування певного алгоритму, то доцільно перевірити дані, що використовуються програмою, можливість стороннього коригування, якщо контролі здійснюються вручну – розглянути періодичність контролю, дотримання ключових аспектів контролю.

Важливим питанням є запити до внутрішнього аудитора. Підрозділ внутрішнього аудиту в межах своєї діяльності може володіти інформацією, яка буде важлива при отриманні розуміння діяльності підприємства, середовища та концептуальної основи звітування та функціонування системи внутрішнього контролю, ризиків на рівні звітності, підозрюваного або фактичного шахрайства.

У період воєнного стану при формуванні запиту внутрішньому аудитору, на нашу думку, доцільно включити питання побудови карти ризиків та ідентифікації ризиків, пов’язаних з війною, результати перевірок та

інформування про проблемні питання тих, кого наділено найвищими повноваженнями, дії, вжиті за результатами.

Властивий ризик повинен розглядатися на рівні тверджень через ймовірність його виникнення та суттєвість впливу на фінансову звітність.

Твердження щодо операцій та подій, класів рахунків, які підлягають перевірці в ході аудиту, наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Твердження щодо операцій та подій, класів рахунків

Твердження	Операції та події	Класи рахунків активу, капіталу, зобов'язань
1	2	3
Настання	Мали місце і стосуються підприємства	
Повнота	Зареєстровані та розкриті	
Точність	Суми записані правильно	Активи, зобов'язання та капітал відображено у відповідних сумах
Закриття періоду	Відображені в відповідному періоді	
Класифікація	Відображені на відповідних рахунках	Активи, зобов'язання та участь у капіталі відображено на відповідних рахунках
Подання	Узагальнені або деталізовані й чітко викладені, розкриття зрозумілі	Активи, зобов'язання та участь у капіталі узагальнені або деталізовані, чітко викладені, а розкриття зрозумілими
Існування		Активи, зобов'язання та капітал наявні
Права та зобов'язання		Права на активи наявні, зобов'язання визнані
Оцінка та розподіл		Коригування щодо оцінки або розподілу зареєстровані

Джерело: відповідно до [98]

Властивий ризик розглядається через прогнозування викривлення статті фінансової звітності в майбутньому.

Аудитор, отримуючи розуміння діяльності підприємства, вивчаючи його підходи до ведення обліку та облікову політику, отримує розуміння наявності такого ризику щодо певних операцій чи статей фінансової звітності. Оцінюючи властивий ризик, необхідно звертати увагу на складність обліку, суб'єктивність,

здатність до змін, існування невизначеностей та упередженість управлінського персоналу.

Для оцінки властивого ризику підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану, на нашу думку, можливо запропонувати наступний робочий документ – Анкета при прийнятті завдання (Додаток Ж).

Під час оцінки ризиків аудитор може застосовувати кількісні та якісні значення. При застосуванні кількісних значень певному елементу ризику присвоюється числове значення (наприклад, 1– відсутній, 2– низьке значення, 3– середнє значення, 4 – помірний, 5 – високий). Ризик визначається за найбільшою сумою значень. Слід зазначити, що вказаний вид оцінки ризиків залежний від судження аудитора, оскільки спочатку визначається певна градація за числовими значеннями, яка в подальшому встановлюється аудитором.

Більш об'єктивна оцінка ризиків із застосуванням якісних значень (високий, середній, низький), коли кожному елементу ризику присвоюється якісне значення. Ризик в такому випадку визначається за найбільшою кількістю якісних значень.

У період воєнного стану зростають ризики суттєвого викривлення, зокрема ризик контролю через порушення у функціонуванні середовища контролю та властивий ризик через наявність подій та умов, що свідчать про існування суттєвої невизначеності. Зростання всіх видів ризиків автоматично призводить до зростання аудиторського ризику.

Фабіянська В.Ю. вказує, що аудиторський ризик може визначатися, як в цілому щодо фінансової звітності, так і на основі окремих компонентів, тверджень, залишків по рахунках. Всі ризики пов'язані з сукупністю ризиків бізнесу, які впливають чи не впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання [150, с. 114].

Каменська К.О. зазначає, що неможливо в повному обсязі усунути ризики, тому аудитори встановлюють аудиторський ризик на рівні 5%. При оцінці аудиторського ризику встановлюються такі градації – високий, середній, низький [68, с. 44].

Костирко Р. зазначає, що «на практиці більшість аудиторів та аудиторських фірм не застосовують складні математичні моделі для визначення аудиторського ризику». Замість цього вони використовують суб'єктивну оцінку, класифікуючи ризик як «високий», «середній» або «низький» [80].

Погоджуємося з позицією вказаних авторів, що аудиторський ризик не може бути більшим за 5%, оскільки це вплине на довіру користувачів фінансової звітності до неї. При оцінці аудиторського ризику зручніше застосовувати градацію аудиторського ризику: низький, високий, середній. Ця градація застосовується в межах 5% значення ризику.

З метою зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня аудитор повинен спланувати аудиторські процедури та розширити обсяг вибірки таким чином, щоб отримати аудиторські докази, які забезпечать прийнятний рівень аудиторського ризику та належну впевненість у показниках фінансової звітності підприємства.

За результатами дослідження вказаного питання забезпечено детальне дослідження ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, які виникають внаслідок збройної агресії. Виокремлено бізнес-ризик, що впливають на проведення аудиту підприємств аграрного бізнесу – воєнний (безпековий), логістичний, фінансовий, екологічний, інформаційний, кадровий та ринковий. З метою належної оцінки ризиків та оцінки впливу воєнного стану на діяльність підприємств доповнено запити до управлінського персоналу, власників, юристів, облікових працівників, відділу збуту аграрного підприємства з метою отримати детальну інформацію для оцінки властивого ризику запропоновано доповнену Анкету при прийнятті завдання та Анкету вивчення клієнта.

Запропоновані інструменти документального забезпечення оцінки ризиків (анкети, розширені запити, аналітичні процедури) формують системну основу для обґрунтованого визначення рівня аудиторського ризику, коригування суттєвості та планування адекватних аудиторських процедур, що підвищує якість аудиту фінансової звітності в умовах воєнної економіки.

3.2. Методика аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу у період воєнного стану та повоєнної стабілізації.

В умовах війни особливого значення набуває надання користувачам повної, достовірної та якісної фінансової звітності. Дані фінансової звітності надають можливість формувати дані про стан галузей економіки, допомагають визначати пріоритетні напрямки фінансування та підтримки, забезпечують інформацією інвесторів та зацікавлених осіб про фінансовий стан підприємства. Поряд з цим, війна зумовила перегляд підходів до проведення аудиту фінансової звітності.

Умови, в яких доводиться функціонувати аграрним підприємствам, призводять до виникнення нових бізнес-ризиків, які б не виникли при провадженні звичайної діяльності – знищення та пошкодження активів, неможливість доступу до них, порушення логістики, втрата ринку, невизначеність діяльності. Тому виникає необхідність перегляду методики аудиту фінансової звітності у період воєнного стану та повоєнного відновлення.

Особливості проведення аудиту у період воєнного стану розглядали такі вітчизняні вчені: Назарова К. О. [105], Даценко Г., Кудирко О., [46], Дубініна М.В. [55], Михайленко О., Ніколаєнко С. [97], Сялямон-Міхєєва К.Д., Рябчук О.Г. [142], Легенчук С.Ф., Грицишен Д.О. [82], Прокопова О.М., Кудлаєва Н.В. [130], Литвиненко В.С. [88]. Вказані науковці сформувавши основу для перегляду методики аудиту фінансової звітності у період воєнного стану та повоєнного відновлення.

Дубинська О.С. розглядає проведення аудиту в період воєнного стану, як інформаційну основу для забезпечення фінансової та економічної безпеки [53].

Гуцаленко Л.В. розкриває роль аудиту в безперервності діяльності аграрних підприємств при формуванні стратегії їх розвитку в умовах невизначеності [46].

Дубініна М.В. зазначає про необхідність адаптації підходів до проведення аудиту до специфіки аграрного бізнесу в умовах війни та економічної нестабільності [55, с.49].

Салямон–Міхєєва К.Д. вказує, що воєнний стан є надзвичайним фактором, який суттєво змінює умови ведення аудиторської діяльності, вимагаючи адаптації стандартів, що існують, та розробки нових підходів для ефективного аудиту в кризових ситуаціях [142].

Михайленко О. зазначає, що існує потреба у внесенні змін до методики проведення аудиту із урахуванням форс–мажорних обставин, що спричинили втрати та знищення активів [97, с. 166].

Підсумовуючи ці твердження дослідників, слід відмітити, що воєнний стан є надзвичайним фактором, який суттєво впливає на проведення аудиту фінансової звітності аграрних підприємств та вимагає доповнення до існуючої методики аудиту.

Протягом 2022–2024 років лише незначною кількістю підприємств аграрного бізнесу проведено аудит фінансової звітності. Такий аудит здебільшого проводили суб'єкти господарювання, які належать до підприємств суспільного інтересу або входять до великих груп (рис.3.2). Для аграрних підприємств проведення аудиту фінансової звітності має важливе значення, оскільки дозволяє надати власникам, управлінському персоналу та інвесторам впевненість у достовірності та повноті даних. Литвиненко В.С. визначає «аудит як інструмент контролю та аналізу, що відіграє важливу роль у виявленні фінансових та операційних ризиків, підвищенні прозорості і довіри з боку інвесторів і держави. Методи аудиту, що існують, часто не враховують специфіку діяльності аграрного сектору» [84].

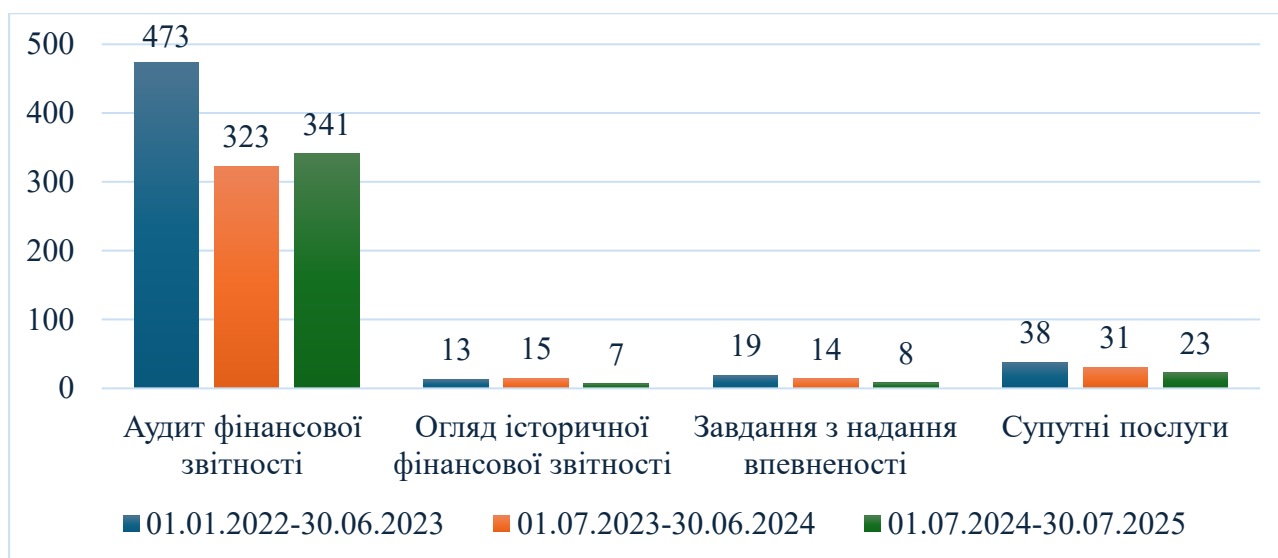


Рис. 3.2. Кількість проведених аудитів фінансової звітності у сільськогосподарських підприємствах у 2022–2024 роках

Джерело: за даними [55]

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту виокремлюються такі етапи проведення перевірки: узгодження умов завдання, планування, аудиторські докази, аудиторські висновки та звітування [89].

Прокопенко Ж.В. виокремлює такі етапи проведення аудиту: підготовчий, етап фактичної перевірки, основний етап, заключний [129].

Вважаємо, що при проведенні аудиту доцільно визначити такі етапи: прийняття завдання, планування, виконання завдання, завершальний.

На першому етапі перевіряється можливість прийняття завдання. Передумовами для прийняття завдання є аналіз прийнятності концептуальної основи фінансового звітування та отримання згоди управлінського персоналу про те, що він розуміє відповідальність за складання звітності, створення системи внутрішнього контролю та забезпечення аудитора доступом до інформації, необхідної під час проведення аудиту.

Рядська В.В. зазначає, що аудитор повинен з'ясувати, яка концептуальна основа використовується та що включає в себе повний комплект фінансової звітності загального призначення. Це впливає на загальну стратегію аудиту та формулювання аудиторського звіту [141, с. 111]. Засадний Б.А. визначив відмінності між концептуальними основами фінансового звітування [61, с.99].

При отриманні повного комплексу звітності від аграрного підприємства аудитор забезпечує перевірку правильності обраної концептуальної основи фінансового звітування підприємством. Для визначення правильності застосування концептуальної основи фінансової звітності аудитор розглядає відповідність розміру підприємства категоріям великого, середнього, малого та мікропідприємства, передбаченим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Дослідженню підлягають показники звітності за два попередні роки. Якщо протягом цього періоду суб'єкт агробізнесу відповідає певній категорії підприємств, то вважається, що він належить до цієї категорії. Підприємства, які становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства групи, в яку включено велике підприємство, а також підприємства, які проводять господарську діяльність видами, що визначені Кабінетом Міністрів України, застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності при складанні звітності, інші підприємства використовують Національні Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку. Підприємства могли релокуватися у більш безпечні регіони та втрачати активи внаслідок їх тимчасової окупації чи руйнування, зменшувати обсяг доходу. Тому перевірка прийнятності застосованої концептуальної основи важлива у період воєнного стану.

Аудитор документує перевірку концептуальної основи фінансового звітування. Для документування перевірки обраної концептуальної основи фінансового звітування пропонуємо запровадити Робочий документ для перевірки правильності застосування концептуальної основи складання звітності, наведений у Додатку Л.

За умови, якщо концептуальна основа фінансового звітування не неприйнятна або відсутня згода управлінського персоналу, аудитор обговорює це з ним або відмовляється від прийняття завдання з аудиту.

При прийнятті завдання перевіряються, аналізуються фінансові показники діяльності підприємства, визначається обсяг та складність операцій,

перевіряється достатність ресурсів в суб'єкта аудиторської діяльності для можливості прийняття завдання, визначається незалежність залучених до виконання завдання осіб, перевіряється чесність та дотримання етичних вимог.

З метою виявлення достатності ресурсів аналізується наявність працівників, що мають знання та досвід з проведення аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу, добре обізнані в специфіці діяльності. Для визначення часу для аудиту перевіряють плани роботи аудиторської компанії та можливість включення до групи з аудиту вказаних фахівців.

Незалежність аудиторів перевіряється щорічно шляхом отримання підтверджень про відсутність порушення вказаного принципу. При залученні працівника до перевірки додатково отримується підтвердження відсутності порушення принципу незалежності саме до підприємства, яке буде перевірятися.

На етапі планування партнер із завдання проводить оцінку галузевих, регуляторних та зовнішніх чинників, які можуть впливати на фінансове звітування [88, с.53]. Будько О.В. пропонує планування здійснювати у такій послідовності: збір інформації про підприємство, включаючи стан галузі; аналіз основних економічних показників; перевірку взаємоузгодженості показників фінансових звітів; оцінку аудиторського ризику; оцінку системи внутрішнього контролю; складання плану та програм перевірки [14, с.83].

Отже, після укладання договору на проведення аудиту отримується розуміння діяльності підприємства, досліджуються бізнес-ризик та визначається аудиторський ризик. Розмір аудиторського ризику впливає на розмір суттєвості виконання, планування кількості аудиторських процедур та обсяги вибірки.

МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» встановлює, що суттєвість є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації. Суттєвість визначається на рівні фінансової звітності в цілому та на рівні виконання аудиторських процедур. Суттєвість – це обсяг викривлень та

пропусків, які окремо та в сукупності можуть впливати на рішення користувачів фінансової звітності або судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності.

Суттєвість використовується при плануванні аудиту, виконанні процедур, оцінці впливу ідентифікованих викривлень на аудит та впливу невикористаних викривлень, формуванні думки аудитора.

На практиці для визначення суттєвості використовується певний контрольний показник. Вибір контрольного показника залежить від елементів фінансової звітності, наявності напрямків обліку, в яких будуть зосереджені ризики, структури власності, характеру діяльності суб'єкта господарювання. Контрольним показником можуть бути активи, прибуток до оподаткування, доходи або витрати, капітал чи вартість чистих активів. Визначення порогу суттєвості базується на професійному судженні аудитора.

Аграрні підприємства в період збройної агресії російської федерації найбільше зазнають втрат від знищення та руйнування активів, а також від зменшення обсягів реалізації, втрати ринків збуту, зростання собівартості. Тому, на нашу думку, при визначенні суттєвості для фінансової звітності в період воєнного стану доцільно використовувати один з таких контрольних показників, як загальна вартість активів, чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, собівартість, прибуток до оподаткування, чисті активи. Застосування таких показників залежить від того, яку стратегію має підприємство. У таблиці 3.4 наведено контрольні показники, що можуть бути використані під час аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу, а також їх орієнтовне значення.

На рівні виконання аудиторських процедур суттєвість менша, ніж на рівні фінансової звітності в цілому. Як зазначає Новіченко Л.С., при виконанні аудиторських процедур аудитор має врахувати оцінку аудиторського ризику та оцінку ймовірних викривлень. Внаслідок кореляції між рівнем аудиторського ризику і суттєвістю при збільшенні аудиторського ризику необхідно буде встановити нижчий рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур [108, с.125].

Рекомендовані контрольні показники суттєвості при проведенні аудиту

Показник	Розмір показника	Застосування
1	2	3
Загальна вартість активів	Не більше 2 %	Активи займають значну частку у структурі балансу, будь-які зміни в активах можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності, збереження та набуття активів є основним напрямком підприємства
Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	Не більше 2%	Чистий дохід займає значну частку у структурі Звіту про фінансові результати, діяльність підприємства направлена більше на реалізацію продукції, будь-які зміни в доходах будуть мати негативний вплив на фінансову звітність
Собівартість реалізації	Не більше 2%	Діяльність підприємства направлена на забезпечення діяльності, простежується постійне зростання витрат через зміни ринкових умов, будь-які зміни у витратах будуть мати негативний вплив на фінансову звітність
Прибуток до оподаткування	Не більше 10%	Діяльність підприємства здійснюється для отримання прибутку, показник має позитивне значення, прибуток підлягає розподілу між власниками та є джерелом для відтворення активів
Чисті активи	Не більше 5 %	Показник, який враховує зміну активів та зобов'язань підприємства, а також отримані фінансові результати підприємства.

Джерело: сформовано за [108]

Для зменшення відсотка суттєвості виконання аудиторських процедур залежно від ризику суттєвого викривлення застосовують певні відсоткові інтервали. У період воєнного стану зростає аудиторський ризик через зростання ризику контролю та властивого ризику, тому рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур повинен бути переглянутий. У таблиці 3.5 наведено критерії суттєвості, які застосовуються залежно від значення ризику.

Таблиця 3.5

Встановлена залежність суттєвості виконання від величини аудиторського ризику

Аудиторський ризик	Відсоток, який застосовується при обрахунку суттєвості виконання, %
1	2
Високий	60
Середній	65
Низький	70

Джерело: підготовано за даними [108].

Зменшення розміру суттєвості призведе до збільшення кількості аудиторських процедур та отримання аудиторських доказів. При такому підході підвищується рівень впевненості, який надається кінцевим користувачам фінансової звітності.

На етапі планування також досліджуються положення облікової політики, зокрема детально перевіряються застосовані принципи, методи та процедури, які використовує підприємство під час складання фінансової звітності. Аудит облікової політики проводиться не лише для визначення правильності обраних її положень, а й для оцінки ефективності та відповідності обраній стратегії підприємства [29]. Під час перевірки дотримання облікової політики в період воєнного стану детальному аналізу підлягають застосовані методи обліку основних засобів та інвестиційної нерухомості, підходи щодо визнання об'єктів оренди, методи амортизації використані підприємством, методи списання запасів, нарахування резерву сумнівних боргів, формування забезпечень. У Додатку М наведено робочий документ щодо оцінки облікової політики підприємства. Дослідження облікової політики в період воєнного стану необхідне для визначення впливу змін на показники фінансової звітності, а також обґрунтованості змін до облікової політики та подальшого розгляду підходів підприємства до ведення обліку.

На цьому етапі проводиться розгляд ризиків контролю, невиявлення та властивого ризику. Вказані ризики визначають рівень аудиторського ризику, який встановлює обсяг процедур, які необхідно провести для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів для висловлення думки незалежного аудитора.

Етап планування завершується розробкою стратегії аудиту та плану аудиту. План аудиту аграрного підприємства обов'язково повинен містити характер, час і обсяги процедур, які будуть проводитися. Заплановані процедури мають забезпечувати достатні та прийнятні аудиторські докази із урахуванням особливостей їх отримання та періоду воєнного стану. В умовах воєнного стану детального розгляду потребують облікові оцінки підприємства. Облікові оцінки

є грошовим відображенням очікувань управлінського персоналу, тому для них характерна певна невизначеність оцінювання. На облікові оцінки значною мірою впливає упередженість управлінського персоналу. Упередженість управлінського персоналу щодо здійснення облікової оцінки виникає у разі, якщо неможливо забезпечити об'єктивність при здійсненні облікової оцінки, а її результат залежить від інформації, яка не може бути перевірена без залучення експерта.

Корінько М.Д. зазначає, що аудитор має досліджувати докази застосованих підходів для облікових оцінок з альтернативних джерел, оцінити якість проведеного управлінським персоналом аналізу та прогнозів, визначити об'єктивність тверджень, на які спирається оцінка, провести розрахунки, визначити можливість застосування альтернативної облікової оцінки, оцінити доцільність її використання [78, с.95].

У період воєнного стану детального розгляду потребують облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом аграрного підприємства, зокрема:

- визначення терміну корисного використання основних засобів, методи амортизації, ліквідаційна вартість;
- оцінка за справедливою вартістю, припущення чи вихідні дані для якої не є спостережними на ринку;
- визначення заборгованості безнадійною (дефолт боржника);
- визначення справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- створення забезпечень під судові позови.

При розгляді використаних облікових оцінок необхідно визначити перелік управлінського персоналу, якому надано право на винесення облікових оцінок, та встановити, чи було використання роботи експерта управлінського персоналу. Роботу експерта управлінського персоналу застосовують, якщо є потреба в спеціалізованих навичках та знаннях. Якщо підприємство використало певну модель для облікової оцінки, необхідно перевірити застосованість даної моделі для цього суб'єкта господарювання та показники,

які закладені в її основу, коригування моделі у разі змін та джерела отримання показників. У разі, якщо облікова оцінка базується на певній моделі, доцільно здійснити точкову оцінку припущень, застосованих управлінським персоналом. Якщо використовуються припущення управлінського персоналу, то досліджуються підстави для вибору припущень, узгодження припущень з іншими обліковими даними, дотримання концептуальної основи у разі їх застосування. При застосуванні інформації, що базується на даних неактивного ринку – розробка нової моделі обліку, підходи до оцінки вартості, наслідки облікових оцінок для суб'єкта господарювання, залежність від джерел зовнішньої інформації.

Раз на рік підприємство може переглядати терміни корисного використання активів. Визначення терміну корисного використання впливає на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, а також на відображення витрат у періодах. Жук В.М. вказує, що в умовах війни терміни експлуатації точно визначити неможливо. Оцінка строку корисної експлуатації має базуватися на судженні, яке ґрунтується на досвіді використання суб'єктом господарювання подібних активів [57, с.7]. Слід зазначити, що терміни корисного використання повинні встановлюватися підприємством залежно від очікування отримання майбутніх економічних вигод від використання активу. На територіях, які знаходяться поблизу зони активних бойових дій, можуть бути переглянуті терміни корисного використання активів, оскільки очікування підприємства щодо отримання економічних вигід можуть суттєво змінюватися. При розгляді встановлених термінів використання активів аудитор повинен розглянути накази керівництва на перегляд термінів корисного використання та проаналізувати реальність прогнозів та очікувань управлінського персоналу щодо отримання економічних вигод.

В умовах війни, особливо в регіонах, де відбуваються активні бойові дії, управлінським персоналом можуть бути змінені підходи щодо визнання дефолту боржника / визнання заборгованості безнадійною. У такому разі потрібно проаналізувати дані очікувань щодо ділової активності в регіоні,

розглянути кількість підприємств, що припинили діяльність, та наближеність до зони активних бойових дій. Аудитор досліджує визначені критерії для визнання дебіторської заборгованості безнадійною та обґрунтовані дані, за допомогою яких підтверджуються вказані критерії.

У період воєнного стану через недостатність фінансових ресурсів у підприємств можуть порушуватися терміни погашення заборгованості, що призводить до нарахування штрафів, пені, неустойки та отримання судових позовів. При розгляді облікових оцінок щодо судових позовів обов'язково необхідно отримати від юридичного відділу перелік судових справ, в яких підприємство є відповідачем, та прогнозовані результати розгляду, оцінені фінансові витрати. Аудитор повинен розглянути судові справи та перевірити прогнози підприємства щодо можливого їх розгляду.

Досліджуючи використані облікові оцінки, аудитор визначає ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності, складність та суб'єктивність облікової оцінки, зокрема, досліджує припущення, використані управлінським персоналом, та забезпечує її точкове тестування.

Аудитор, оцінюючи облікові оцінки, використані аграрним підприємством, повинен дійти до висновку щодо їх прийнятності чи неприйнятності. Якщо аудитором визнається облікова оцінка непринятною, то він повинен повідомити про це управлінському персоналу, а за неможливості перегляду оцінки – визначити вплив на фінансову звітність та за необхідності модифікувати аудиторську думку.

Війна спричинила руйнування інфраструктури підприємств та змусила переглядати підходи щодо обліку основних засобів. Пошкодження, знищення або обмеження доступу до активів вимагає адаптації аудиторських підходів [113, с. 119].

Під час аудиту основних засобів дослідженню підлягає дотримання облікової політики, існування, фактична наявність, стан, надходження та вибуття основних засобів, капіталізація проведених капітальних ремонтів та модернізацій, правильність відображення операцій на рахунках обліку,

визначення справедливої вартості, належне розкриття у примітках до фінансової звітності.

З метою виявлення суттєвих змін щодо структури основних засобів за звітний період проводяться аналітичні процедури. До таких аналітичних процедур належать горизонтальний та вертикальний аналіз, коефіцієнтний аналіз. У період воєнного стану в підприємствах аграрного бізнесу можуть бути зруйновані, пошкоджені активи або втрачений контроль над ними. Тому, для з'ясування наявності таких активів аудитор аналізує дані проведеної річної інвентаризації, здійснює запити управлінському персоналу та юристу підприємства. Якщо підприємством за результатами інвентаризації було виявлено активи, які розташовані на тимчасово окупованій території чи території активних бойових дій, аудитор розглядає відображення зменшення корисності основних засобів в обліку.

Проте підприємством можуть не бути ідентифіковані такі основні засоби. У такому випадку аудитор повинен забезпечити проведення додаткових процедур щодо виявлення активів, що знаходяться на тимчасово окупованій території та території активних бойових дій. З цією метою доцільно сформулювати запит до управлінського персоналу щодо надання даних про всі основні засоби. До такого запиту доцільно включити найменування, інвентарний номер, місцезнаходження, первісна вартість, визначення втрати контролю, пошкодження чи знищення. Отримання переліку активів із вказівкою місцезнаходження важливе, оскільки надає можливість виявити активи на територіях бойових дій або тимчасово окупованих російською федерацією, які продовжують обліковуватися підприємством. Далі наведено запит аудитора щодо активів, які залишилися на територіях, де ведуться бойові дії, або на окупованих територіях (Рис.3.4), а також інформацію, що надається на запит аудитора (Таблиця 3.6). Аудитор, виявляючи активи, які розташовані на тимчасово окупованих територіях, визначає їх кількість та вартість, а також розглядає вплив на показники фінансової звітності.

Управлінському персоналу

ТОВ «А»

Запит щодо переліку активів аграрного підприємства, що залишилися на територіях, де ведуться бойові дії та тимчасово окупованих територіях

У зв'язку з проведенням аудиту фінансової звітності ТОВ «А» за період з 01.01.2024 року по 31.12.2024 рік прохання надати інформацію щодо всіх активів підприємства за наступною формою:

№п/п	Рахунок обліку	Основний засіб	Інвентарний номер	Місцезнаходження	Первісна вартість, грн.
1	2	3	4	5	6

Ключовий партнер з аудиту

Рис. 3.3. Запропонована форма запиту щодо активів підприємства, які лишилися на тимчасово окупованій території чи перебувають в зоні активних бойових дій

Джерело: розроблено автором

Якщо виявлено пошкоджені чи знищені активи, необхідно дослідити матеріали проведеної інвентаризації, фіксацію завданої шкоди, а також надати запити до юриста з метою з'ясування підготовки та подання позову до правоохоронних органів, національного чи міжнародного суду, Реєстру збитків. Далі перевірити відображення підприємством в обліку списання чи часткового списання активів. При списанні активів необхідно перевірити, чи виокремлює підприємство втрати, яких воно зазнало внаслідок збройної агресії російської федерації.

Інформація щодо надається на запит аудитора

№п/п	Рахунок обліку	Основний засіб	Інвентарний номер	Місцезнаходження	Первісна вартість, грн.
1	2	3	4	5	6
1.	103	Будівля складу	10300103324	Чернігівська область, Новгород–Сіверський район	2 430 242,00
2.	103	Будівля цеху	10300103243	Чернігівська область, Новгород–Сіверський район	3 552 445,00
3.	103	Споруда для зберігання техніки	10300202341	Чернігівська область, Новгород–Сіверський район	1 453 240,00

Джерело: розроблено автором

Під час проведення аудиту на деокупованому підприємстві можуть бути виявлені знищення чи пошкодження активів або нестачі активів. У такому випадку перевіряються результати проведеної інвентаризації станом на 1 число місяця наступного за місяцем, в якому отримано доступ до активів та первинних документів. При виявленні пошкоджень, руйнувань та нестачі активів – ця інформація повинна бути зафіксована в інвентаризаційних відомостях та відображена в бухгалтерському обліку. При цьому підприємство повинно зафіксувати завдані збитки для подальшого їх відшкодування країною–агресором. З цією метою необхідно перевірити наявні документи щодо фіксації завданих збитків, наявність заяв про злочин до правоохоронних органів, включення інформації до державних реєстрів та подачу позовів до національних чи міжнародних інстанцій. У разі наявності позитивного рішення на користь підприємства – розглянути відображення на рахунках обліку.

Підприємством можуть бути виявлені активи, які не є типовими для діяльності підприємства. У такому разі досліджуються результати проведеної інвентаризації, внесення активів до окремого інвентаризаційного опису, а також

повідомлення військової / військово–цивільної адміністрації, Державної служби з надзвичайних ситуацій за місцем розташування підприємства [83, с. 101].

Обов'язковій перевірці аудитором підлягає нарахування амортизації основних засобів. Макаренко А.П. вказує, що аудит амортизації основних засобів необхідно проводити за такими етапами: фактична перевірка наявності основного засобу, контроль законодавства щодо амортизації, аудит нарахування амортизації, правильність відображення в облікових регістрах [92, с.180].

Перш за все визначається наявність доступу до активу, за яким проводилася амортизація, перевіряється термін корисного використання та застосований метод нарахування амортизації підприємством, здійснюється вибірковий перерахунок нарахованої амортизації. Документи, які отримуються для перерахування амортизації, – акт приймання–передачі основного засобу, наказ на введення в експлуатацію із встановленим строком корисного використання, акти на ремонт, реконструкцію чи модернізацію, накази на перегляд строків корисного використання активів.

В умовах воєнного стану, якщо активи були знищені або частково зруйновані, то відбувається призупинення їх використання в господарській діяльності, повне або часткове списання. Відповідно до МСБО 16 та НП(С)БО 7 амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації. Відповідно, амортизація активів за період, необхідний для відновлення активів, не буде нараховуватися. При руйнуванні основного засобу він підлягатиме списанню.

Для виявлення активів, які повністю або частково знищені та не підлягають амортизації, аудитор формує запит підприємству на інформацію про первісну вартість основних засобів на початок звітного періоду, визначені строки корисного використання та залишковий термін експлуатації, здійснені капітальні поліпшення основного засобу та переглянуті строки експлуатації (рис 3.4). У подальшому здійснюється перевірка нарахованої амортизації та звірка з даними бухгалтерського обліку (рис. 3.5). При списанні основного засобу перевіряється дата припинення нарахування амортизації.

Управлінському персоналу ТОВ «А»						
Запит щодо надання інформації про основні засоби (для перевірки нарахування амортизації)						
У зв'язку з проведенням аудиту фінансової звітності ТОВ «А» за період з 01.01.2024 року по 31.12.2024 року прохання надати інформацію щодо основних засобів за наступною формою:						
Основний засіб	Інвентарний номер	Первісна вартість	Здійснені капітальні поліпшення,	Вартість, що амортизується	Строк корисного використання, міс.	
					залишковий	переглянут
Ключовий партнер з аудиту						

Рис. 3.4. Запропонована форма запиту на отримання інформації необхідної для перерахування амортизації

Джерело: розроблено автором

Земля у бухгалтерському обліку може бути відображена, як основний засіб підприємства та знаходитися у його власності, проте здебільшого це орендований актив, який відображається як право користування.

Під час перевірки відображення в обліку земельної ділянки аудитор отримує договори купівлі–продажу та оренди землі з додатками та актами приймання–передачі. Якщо земельна ділянка відображалася на праві власності, то перевіряються розпорядчі документи на прийняття до обліку.

Здебільшого земельні ділянки сільськогосподарського призначення знаходяться в довгостроковій оренді аграрних підприємств. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 та Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Оренда» в обліку відображається право користування земельними ділянками в складі активів та зобов'язання з оренди за вартістю майбутніх дисконтованих платежів. Слід зазначити, що при тимчасовій окупації територій та веденні активних військових дій підприємство не використовує земельні ділянки, відповідно, не

сплачує орендних платежів власникам. На момент окупації територій підприємство припиняє визнання активу з права користування та зобов'язання з оренди.

		РД 3.2-2						
Найменування аудиторської фірми								
Найменування замовника аудиту								
Період перевірки								
Прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який сформував документ								
Робочий документ аудитора з перевірки нарахованої амортизації основних засобів								
№	Основний засіб (інвентарний номер)	Дані підприємства			Дані аудитора			Розбіжності
		Первісна вартість, грн.	Строк корисного використання, міс	Знос, грн.	Первісна вартість, грн.	Строк корисного використання, міс	Знос, грн.	
1	Будівля господарча (1030001421112)	1 120 000	300	44 800	1 120 000	300	44 800	-
2	Склад зберігання зерна (1030001434115)	2 645 600	310	102 410,3	2 645 600	310	102 410,3	-
Аудитор _____		Прізвище, ім'я, по батькові						
Дата формування _____								
Особа, відповідальна за контроль якості _____		Прізвище, ім'я, по батькові						
Дата перевірки _____								

Рис. 3.5. Розроблений робочий документ для перевірки нарахованої амортизації

Джерело: розроблено автором

Аудитор перевіряє проведений розрахунок активу з права оренди та орендного зобов'язання на момент його визнання та перевіряє правильність коригувань внесених в обліку. Для перевірки правильності відображення вказаної операції в обліку необхідно отримати на запит інформацію про земельні ділянки (Рис. 3.6).

Аудитор перевіряє первісну вартість права користування, правильність нарахування амортизації та визначення залишкової вартості за права оренди, а також суму визнаного дисконтованого зобов'язання та суму проведених

платежів до дати окупації чи перебування на території бойових дій. Якщо аудитор переконався у правильності визначення сум, він перевіряє правильність припинення визнання активу з права оренди та орендних зобов'язань.

Управлінському персоналу ТОВ «А»						
Запит щодо земельних ділянок, які перебувають в оренді						
У зв'язку з проведенням аудиту фінансової звітності ТОВ «А» за період з 01.01.2024 року по 31.12.2024 року просимо надати дані про земельні ділянки, які знаходяться в оренді за наступною формою:						
№	Договір	Предмет договору	Термін оренди	Ставка дисконтування	Умови платежів за договором	Дисконтована вартість, грн.
1	2	3	4	5	6	7
Ключовий партнер з аудиту						

Рис. 3.6. Запропонована форма запиту щодо земельних ділянок, які перебувають в оренді

Джерело: розроблено автором

Документування перевірки припинення визнання активу з права оренди та орендного зобов'язання запропоновано оформляти робочим документом, який наведено в Додатку Н. При виявленні розбіжностей аудитор визначає їх суму, суттєвість для фінансової звітності та повідомляє управлінському персоналу про необхідність внесення змін до фінансової звітності.

Через військові дії капітальні інвестиції аграрних підприємств можуть втратити економічну доцільність для підприємства чи бути зруйнованими або пошкодженими. Під час перевірки досліджується вид капітальних інвестицій в основні засоби – капітальне будівництво, придбання або модернізація.

Для виявлення капітальних інвестицій, які втратили можливість приносити економічні вигоди підприємству, доцільно надати запит до підприємства, де визначити перелік капітальних інвестицій, їх місцезнаходження, технічний стан, дату придбання, створення та готовність до застосування у господарській діяльності (Табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Запропонована форма «Інформація щодо капітальних інвестицій аграрного підприємства»

№ п/п	Назва капітальної інвестиції	Технічний стан	Дата інвестиції	Готовність до застосування у господарській діяльності
1	2	3	4	5
1	Будівництво складу	Задовільно	28.04.2020	Відсутня потреба в добудові
2	Реконструкція під'їзної дороги до складу	Задовільно	28.04.2020	Відсутня потреба в реконструкції

Джерело: розроблено автором.

У ході детального розгляду капітальних інвестицій можуть бути ситуації, коли ці об'єкти тривалий час не використовуються підприємством або відсутня потреба в них, чи капітальні інвестиції зазнали суттєвого пошкодження або руйнування і не можуть бути використані за першочерговою метою їх створення. У такому разі підприємство повинно забезпечити ідентифікацію таких капітальних інвестицій та їх списання на витрати в бухгалтерському обліку. Аудитор, перевіряючи капітальні інвестиції, ідентифікує такі капітальні інвестиції, інформує управлінський персонал про необхідність їх списання та коригування фінансової звітності. За потреби аудитор може провести вибірккову інвентаризацію активів з метою виявлення таких активів.

Капітальні інвестиції підприємства, які перебувають в зоні активних бойових дій чи на тимчасово окупованій території, не використовуються підприємством та не приносять економічну вигоду підприємству, є такими, що мають ознаки зменшення корисності активів. Тому підприємство проводить

визначення очікуваного відшкодування. Так, як доступ до активів відсутній, підприємство в обліку відображає зменшення корисності активів. При відновленні доступу до активів підприємство здійснює відновлення їх корисності до суми його очікуваного відшкодування.

При окупації територій та веденні активних бойових дій пошкоджуються та знищуються довгострокові біологічні активи аграрних підприємств, на відновлення яких потребується значний період часу. Для аудиту довгострокових біологічних активів необхідно отримати інформацію про відображення в обліку довгострокових біологічних активів, а саме: багаторічні насадження, сади, виноградники – найменування, сорт, дата закладання насадження, строк корисного використання, місцезнаходження, справедлива вартість на звітну дату або первісна вартість, якщо справедливу визначити не можливо. Під час аудиту довгострокових біологічних активів перевіряється правильність відображення в їх обліку. Біологічні активи в обліку відображаються за справедливою вартістю на кожен дату балансу. Лише у окремих випадках відображення активів за собівартістю, коли справедливу вартість визначити неможливо. Якщо у сільськогосподарського підприємства довгострокові біологічні активи знаходяться на тимчасово окупованій території або зоні активних бойових дій, то їх справедлива вартість не може бути визначена оскільки відсутній активний ринок і такі активи залишаються в обліку за нульовою вартістю лише в кількісному вигляді.

Для того, щоб визначити, які активи знаходяться на окупованій території і чи проведено знецінення активів, перевіряються надані підприємством дані щодо місцезнаходження активів та їх первісної і залишкової вартості. У разі виявлення активів, які знаходяться на тимчасово окупованій території чи в зоні активних бойових дій, щодо яких не проведено знецінення, рекомендується підприємству відкоригувати фінансову звітність та відобразити реальну справедливу вартість.

Якщо відновлюється доступ до довгострокових біологічних активів, то на дату такого відновлення доступу, але не пізніше 1 числа місяця, який слідує за

відновленим доступом, проводиться інвентаризація активів суцільним способом. Якщо довгострокові активи були знищені, пошкоджені або викрадені – це відображається у інвентаризаційних відомостях, забезпечується фотофіксація, подається заява до правоохоронних органів та повідомляється державна податкова служба. Після детального огляду активів забезпечується визначення справедливої вартості активів та їх відображення у бухгалтерському обліку. При проведенні аудиту перевіряється перелік активів, щодо яких відновлена первісна вартість після деокупації території. Також перевіряються підходи щодо визначення справедливої вартості активів.

Запаси сільськогосподарського підприємства мають важливе значення, оскільки до запасів відносять і посадковий матеріал, і запасні частини до техніки, і засоби захисту рослин. При перевірці запасів аудитор перевіряє повноту та своєчасність відображення запасів в обліку, надходження та вибуття, списання запасів.

Запаси, які перебувають на тимчасово окупованих територіях чи територіях активних бойових дій, підлягають знеціненню в обліку. Для виявлення таких запасів управлінському персоналу підприємства надається запит у розрізі номенклатури, складів зберігання, кількості та вартості запасів, дати придбання (Таблиця 3.8).

Після отримання інформації щодо запасів проводиться їх детальний аналіз. Запаси у фінансовій звітності відображаються за чистою вартістю реалізації. Перегляд первісної вартості запасів і коригування їх вартості до чистої вартості реалізації проводиться, у разі, якщо на дату балансу відбулося суттєве зменшення величини первісно очікуваних від використання запасів економічних вигід внаслідок зниження їх ціни, псування, старіння чи закінчення терміну зберігання. Якщо у підприємства відсутній фактичний контроль над такими запасами, а їх чисту вартість визначити неможливо, то в обліку вони повинні бути відображені в кількісному вигляді через проведення повного нарахування резерву знецінення.

Запропонована форма «Інформація щодо запасів, які перебувають на тимчасово окупованих територіях чи територіях активних бойових дій»

№ п/п	Назва номенклатурної групи	Склади зберігання	Дата закладення на зберігання	Кількість, тон	Вартість, грн.
1	2	3	4	5	6
1.	Зерно пшениця озима 1 клас	Запорізька область	29.08.2021	120	1 080 000
2.	Зерно пшениця яра 1 клас	Запорізька область	18.11.2021	84	710 640

Джерело: розроблено автором.

При цьому аудитор перевіряє товарно–матеріальні цінності, щодо яких при проведенні інвентаризації активів відбулося зменшення ціни, псування, старіння чи закінчення терміну зберігання. Якщо такі активи були виявлені, перевірити, чи були активи визнані у бухгалтерському обліку за чистою вартістю реалізації. При цьому, якщо у підприємства були наявні запаси на окупованих територіях чи зоні бойових дій, необхідно перевірити наявність відокремлених складів зберігання на цих територіях та визначити, чи провело підприємство знецінення до чистої вартості реалізації запасів внаслідок зменшення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання. Якщо підприємством не проведено визначення чистої вартості використання товарно–матеріальних цінностей, необхідно рекомендувати визначити за чисту вартість використання та за необхідності внести зміни до обліку.

Якщо запаси були знищені або викрадені, необхідно надати запит щодо наявності підтвердних документів, а саме: актів інвентаризації, фото– та відеофіксації та поданих матеріалів до правоохоронних органів, повідомлень контролюючих органів.

Після деокупації території можуть виявлятися надлишки запасів. У такому випадку підприємство повинно провести інвентаризацію та за результатами інвентаризації відобразити надлишкові запаси у бухгалтерському

обліку, у разі якщо вони не є запасами військового призначення та можуть бути використані у господарській діяльності підприємства. При цьому також можуть виявлятися товарно–матеріальні цінності військового призначення та товарно–матеріальні цінності, які не є характерними для даного підприємства.

Аудитор повинен отримати результати проведеної інвентаризації та проаналізувати, чи були виявлені надлишки товарно–матеріальних цінностей за її результатами. Крім того доцільно надіслати запит управлінському персоналу щодо виявлення на території підприємства товарно–матеріальних цінностей військового походження або товарів, які не є характерними для даного підприємства, а також перевірити наявні повідомлення про їх виявлення військово–цивільній адміністрації. Аудитор може ініціювати контрольну перевірку інвентаризації та спостерігати за нею з метою отримання інформації щодо повного відображення запасів в обліку та відображення на позабалансовому обліку всіх товарно-матеріальних цінностей військового призначення та товарно-матеріальних цінностей.

Особливої уваги заслуговує проведення аудиту поточних біологічних активів. Поточні біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю на кожну звітну дату. Однак при відсутності контролю за поточними біологічними активами визначити справедливу вартість біологічних активів неможливо. Оскільки за активами відсутній контроль у підприємства, то в обліку такі активи списуються та залишаються лише у кількісному виразі. При аудиті фінансової звітності перевіряється перш за все наявність контролю за вказаними активами. З цією метою до агропідприємства робиться запит щодо місцезнаходження вказаних активів.

Після відновлення доступу до первинних документів та активів, аграрне підприємство перш за все забезпечує фіксацію фактів пошкодження та викрадення активів. З цією метою відразу після відновлення доступу проводиться інвентаризація активів. Аудитор, здійснюючи аналіз проведеної інвентаризації, перевіряє правильність організації процедури, наявність відео та фотофіксації, оформлення результатів, звернення до правоохоронних органів,

повідомлення військово–цивільної адміністрації, правоохоронних органів, подачі інформації в реєстри.

Якщо відбулося пошкодження готової продукції підприємства, то перевіряється встановлення підприємством можливості використання продукції в майбутньому. За можливості використання підприємство повинне визначити справедливую вартість активу.

Перевірка дебіторської заборгованості та зобов'язань аграрних підприємств у період воєнного стану має свої особливості. Для визначення ризиків, пов'язаних з дебіторською заборгованістю, аудитор проводить аналітичні процедури. У період воєнного стану важливим показником є оборотність дебіторської заборгованості. На прикладі досліджуваних підприємств визначено оборотність дебіторської заборгованості (Таблиця 3.9).

Таблиця 3.9

Визначена оборотність дебіторської заборгованості

Підприємство	Оборотність дебіторської заборгованості			
	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5
ТОВ «Агрокім»	2,75	1,38	2,28	2,18
ПП «Агропрогрес»	6,91	2,56	2,57	2,51
ТОВ «Гетьманське»	0,60	0,62	0,69	0,67
ТОВ «Дружба Нова»	2,56	1,34	2,09	1,87
ТОВ «ІМК»	3,56	0,88	16,85	16,76
ТОВ «МХП Урожайна країна»	0,82	0,79	0,50	1,49
ТОВ «Райз Північ»	0,95	0,85	1,34	0,72
ТОВ «Слобожанщина»	1,33	0,91	0,88	1,26
СТОВ «Батьківщина»	3,71	2,17	6,18	3,00
ТОВ «ТАС Агро Північ»	9,26	6,40	6,57	2,65
ТОВ «Земля і Воля»	25,83	3,35	48,04	38,96

Джерело: дані звітності досліджуваних підприємств.

Отже, в підприємствах, що досліджуються, у 2022 році знизилася оборотність дебіторської заборгованості в порівнянні з 2021 роком. Зниження

оборотності дебіторської заборгованості збільшує терміни розрахунків за відвантажену продукцію. У 2022 році зниження оборотності дебіторської заборгованості зумовлено погіршенням загальної економічної ситуації, невизначеністю подальшої діяльності, неможливістю оперативно залучити фінансові ресурси. Протягом 2023–2024 років показник оборотності дебіторської заборгованості підвищився.

У процесі проведення перевірки аудитор встановлює, чи наявна в підприємства безнадійна або сумнівна заборгованість. З метою виявлення сумнівної та безнадійної заборгованості необхідно отримати від підприємства інформацію щодо переліку контрагентів із зазначенням їх ЄДПОР та адрес реєстрації, дати виникнення заборгованості.

Лоханова Н.О. зазначає, що в період воєнного стану потрібно аналізувати дебіторську заборгованість із врахуванням різних фактів, які призводять до її непогашення: діяльність контрагента продовжується на неокупованій території; на звільненій території; діяльність контрагента призупинено; діяльність контрагента припинено; діяльність контрагента під санкціями [87].

Перед початком проведення аналізу заборгованості необхідно звернутися із запитом до юридичного відділу щодо проведення роботи із стягнення дебіторської заборгованості, подання претензій та позовів, перевірки ліквідацій та банкрутства контрагентів, не здійснення перереєстрації на інші території України.

Здійснюючи перевірку дебіторської заборгованості, необхідно проаналізувати місцезнаходження контрагентів з метою виявлення в обліку контрагентів, які з початком повномасштабного вторгнення не здійснили перереєстрацію з тимчасово окупованих територій чи знаходяться на територіях активних бойових дій. Якщо аудитором виявлено таку дебіторську заборгованість, перевіряється, чи є така заборгованість сумнівною або безнадійною та чи здійснено нарахування резерву сумнівних боргів або очікуваних кредитних збитків на вказану дебіторську заборгованість.

Додатково перевіряються дата виникнення дебіторської заборгованості та граничні дати погашення заборгованості, що визначені у договорах. Якщо контрагентом протерміновано оплату за договором, необхідно перевірити наявність актів звірки розрахунків з ним, надіслати зовнішні підтвердження для з'ясування причин прострочення платежу. Якщо контрагентом не погашена дебіторська заборгованість протягом тривалого періоду, то перевіряється проведена претензійно–позовна робота.

Торгова дебіторська заборгованість, щодо якої є сумніви щодо її погашення, включається до звіту про фінансовий стан за чистою вартістю реалізації. З метою визначення чистої вартості реалізації нараховується резерв сумнівних боргів при веденні обліку за Н(П)СБО та резерв очікуваних кредитних збитків при веденні обліку за МСФЗ. Для підприємств, що знаходяться на території активних бойових дій, резерв нараховується в повному розмірі дебіторської заборгованості. Дебіторська заборгованість підприємств, які не перереєструвалися з окупованих на інші території, повинна списуватися.

Аудитор, здійснюючи перевірку, аналізує дані щодо виникнення дебіторської заборгованості за термінами, та у разі виявлення простроченої дебіторської заборгованості, розглядає необхідність створення резерву сумнівних боргів чи резерву очікуваних кредитних збитків, а у разі безнадійної – списання в обліку. У разі, якщо вплив на фінансову звітність підприємства вказаного питання є суттєвим, рекомендується управлінському персоналу внести зміни до фінансової звітності, а у разі, якщо зміни не внесені, то аудитор модифікує думку.

При перевірці кредиторської заборгованості зобов'язань аграрного підприємства в період воєнного стану необхідно отримати повний перелік кредиторів із зазначенням найменування, місцезнаходження, терміну виникнення заборгованості та суми заборгованості.

При детальному аналізі кредиторської заборгованості звіряється дата виникнення заборгованості з датами, визначеними в договорах. При цьому необхідно з'ясувати, чи є серед кредиторів підприємства, які не здійснюють чи

припинили діяльність. Якщо буде встановлено підприємства, які знаходяться у зоні бойових дій або припинили свою діяльність, необхідно забезпечити відображення списання кредиторської заборгованості на доходи підприємства. За наявності кредиторської заборгованості, за якою закінчився термін позовної давності, її також доцільно списати на доходи підприємства. Аудитор, перевіряючи кредиторську заборгованість, детально аналізує періоди виникнення, підстави для її виникнення, а також первинні документи. У разі виявлення невідображеної в доходах підприємства простроченої кредиторської заборгованості, яка є суттєвою для підприємства, аудитор інформує управлінський персонал щодо викривлення показників фінансової звітності та пропонує внесення змін до звітності.

При наявності сформованих забезпечень у фінансовій звітності аграрного підприємства перевіряються підстави для їх формування. Формування забезпечень під виплату невикористаних відпусток підприємством здійснюється залежно від планового фонду оплати праці на звітний рік та кількості днів невикористаної відпустки. З початком окупації територій працівники підприємств були звільнені. Перш за все перевіряються результати річної інвентаризації відпусток. Для порівняння правильності сформованого забезпечення під виплату відпусток необхідно отримати від підприємства дані щодо кількості днів невикористаної відпустки працівників та їх середньоденної заробітної плати та провести перерахунок забезпечення. Поряд з цим доцільно вибірково перевірити накази про прийом на роботу та звільнення працівників, дані трудових книжок.

При формуванні забезпечень під судові позови детальному розгляду підлягають претензії, які надійшли до підприємства, та судові справи, в яких підприємство є відповідачем. При перевірці сформованих забезпечень під судові позови від юриста підприємства отримується перелік претензій, які надійшли, а також судових справ, в яких суб'єкт господарювання виступає відповідачем, стан розгляду, ймовірність негативного вирішення та додаткові витрати. Аудитор перевіряє повноту наданої інформації щодо судових справ.

Для перевірки повноти наданої інформації можуть використовуватися інформаційні ресурси та дані Єдиного реєстру судових рішень (<https://reyestr.court.gov.ua>). Судові справи аналізуються щодо можливих додаткових витрат підприємства. При детальному аналізі судових рішень може бути виявлено необхідність коригування забезпечень, що вплине на витрати підприємства.

У такому разі аудиторю необхідно запропонувати управлінському персоналу підприємства внести коригування до фінансової звітності, а у разі неможливості – модифікувати аудиторську думку.

При проведенні перевірки доходів та витрат підприємства аудиторю необхідно провести такі аналітичні процедури: горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний аналіз. Горизонтальний аналіз дозволяє визначити зміни у порівнянні з аналогічним звітним періодом, вертикальний – зміну в структурі, коефіцієнтний – вплив на діяльність підприємства. Аналітичні процедури дозволяють виявити основні ризики щодо відображення доходів та витрат.

Дубініна М.В. визначає такі групи ризиків щодо визнання доходів в аграрному секторі – форвардні та ф'ючерсні контракти, бартерні операції, попередня оплата за продукцію, державні дотації [55, с. 45].

З метою визначення своєчасності визнання доходів аудитор аналізує умови укладених підприємством договорів, зокрема щодо переходу права власності на продукцію, перевіряє оформлені первинні документи, проводить звірку з контрагентами щодо обсягу здійснених операцій. При наявності контрактів на майбутнє постачання урожаю перевіряються умови попередньої оплати та дата відвантаження продукції, правильність визначення курсових різниць. Під час отримання державних дотацій перевіряються умови їх надання та своєчасність відображення в доходах підприємства.

При проведенні аудиту також необхідно перевіряти відображення доходів у відповідному звітному періоді. Для цього аудитором співставляються дані обліку підприємства на звітні дати з даними первинних документів щодо визнання доходів за датою їх оформлення.

Для аграрного сектора основними ризиками щодо обліку витрат є завищення витрат на виробництво певного виду продукції, невідображення в обліку витрат, пов'язаних з пошкодженням та знищенням активів, не нарахування резерву сумнівних боргів/резерву очікуваних кредитних збитків.

При перевірці витрат дослідженню підлягає правильність розподілу загальноновиробничих витрат на собівартість реалізації продукції. З цією метою перевіряється доцільність застосування обраної бази розподілу та правильність її розрахунку. У період воєнного стану під час аудиту доцільно перевіряти відображення витрат, пов'язаних з повним чи частковим списанням активів, втрат від зміни справедливої вартості біологічних активів, втрат через коригування резерву сумнівних боргів/очікуваних кредитних збитків. Також детальному дослідженню підлягають підстави для відображення витрат, правильність та повнота оформлення первинних документів, відповідність виду витрат в обліку.

Під час проведення аудиту необхідно перевіряти відображення витрат у відповідному звітному періоді. З цією метою аудитор повинен перевірити дані бухгалтерського обліку підприємства на звітні дати з даними первинних документів щодо визнання витрат за датою їх оформлення.

Під час перевірки Звіту про рух грошових коштів для виявлення змін у надходженні та видатках грошових коштів доцільно проводити аналітичні процедури. При виявленні значних відхилень у надходженні чи видатках від операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності, доцільно розглянути кожну зі змін та з'ясувати їх причини. Додатково необхідно порівняти дані Звіту про рух грошових коштів з показниками Звіту про фінансовий стан та Звіту про фінансові результати. Для перевірки повноти та достовірності показників у Звіті про рух грошових коштів детальному аналізу підлягають дані бухгалтерського обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» за статтями надходження та видатків грошових коштів. З метою перевірки правильності відображення надходження та видатків грошових коштів за видами діяльності також доцільно вибірково звірити операції по банківському

рахунку, касі, інших рахунках з даними банківських виписок та платіжних квитанцій.

У період воєнного стану та повоєнного відновлення важливим є розгляд проведених управлінським персоналом оцінок безперервності діяльності. Аудитор під час перевірки визначає наявність проведеної управлінським персоналом попередньої оцінки здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі [161]. Показниками, що вказують на недотримання безперервності діяльності можуть бути перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами, від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, негативні ключові фінансові коефіцієнти, значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків, борги або припинення виплати дивідендів, неможливість вчасно платити кредиторам, наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність, втрата ключового управлінського персоналу без його заміни, втрата основного ринку, ключового клієнта, труднощі з робочою силою.

При дослідженні вказаного питання аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу щодо проведення оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Якщо управлінський персонал провів таку оцінку, аудитор повинен розглянути процес, якого дотримувався управлінський персонал, для того, щоб зробити оцінку припущень, планів та майбутніх дій управлінського персоналу, а також їх здійсненності.

Основними факторами забезпечення безперервності діяльності є ефективне управління ризиками, оперативне реагування на зміни зовнішнього середовища, використання автоматизованих систем управління, створення резерву ресурсів, побудова ефективних комунікацій, стратегічне планування [84].

При виявленні аудитором умов або подій, що можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання здійснювати свою діяльність на безперервній основі, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази

для того, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі в майбутньому. Для виявлення таких обставин аудитор повинен проаналізувати планові грошові потоки, прибутки та майбутні прогнози, а також обговорити з управлінським персоналом можливість їх здійснення; запросити прогнози діяльності та надходження грошових коштів, враховуючи вплив негативних та позитивних факторів, визначити результати вказаних прогнозів; розглянути, як впливає руйнування, пошкодження майна, забрудненість земель на можливість продовження діяльності; розглянути результати діяльності підприємства згідно останньої фінансової звітності; проаналізувати умови договорів, угод на позики та можливість їх погашення; розглянути протоколи зборів акціонерів (учасників) щодо можливих рішень про припинення діяльності; результати судових позовів та претензій, оцінити можливість додаткового фінансування підприємства засновниками та пов'язаними сторонами.

При існуванні суттєвої невизначеності щодо продовження діяльності підприємства аудитор або модифікує аудиторську думку або включає окремий розділ, «Суттєва невизначеність», що стосується безперервності діяльності залежно від суттєвості впливу питання на фінансову звітність підприємства.

За результатами дослідження методики аудиту фінансової звітності аграрних підприємств було встановлено, що загальні підходи до проведення аудиту не враховують ризики, які виникають у період воєнного стану та повоєнної стабілізації. Вибір концептуальної основи фінансової звітності першочергово розглядається під час проведення аудиту фінансової звітності. У ході дослідження було запропоновано робочий документ з визначення правильності застосування концептуальної основи фінансової звітності.

Обґрунтованість вибору та застосування принципів облікової політики підприємства впливає на відображення даних в обліку та звітності. Запропоновано робочий документ з аудиту застосування облікової політики.

Аудит ґрунтується на ризиках діяльності підприємства та проводиться вибіркоким шляхом, виходячи із суттєвості даних фінансової звітності. Суттєвість встановлюється, виходячи зі специфіки діяльності підприємства, та базується на судженні аудитора. Нами було досліджено, які ключові показники фінансової звітності найчастіше застосовуються при визначенні суттєвості. Запропоновано застосування показника активів, виручки від реалізації продукції та чистого фінансового результату до оподаткування при встановленні суттєвості для аграрного підприємства та коригуванні на аудиторський ризик в умовах воєнного стану.

У період воєнного стану детального розгляду потребують облікові оцінки, які здійснені управлінським персоналом аграрного підприємства через суб'єктивність суджень та можливість маніпулювання ними. Під час дослідження ми встановили, що найбільшого впливу в період воєнного стану зазнають такі облікові оцінки: визначення терміну корисного використання основних засобів, методи амортизації, ліквідаційна вартість; оцінка за справедливою вартістю, припущення чи вихідні дані для якої не є спостережними на ринку; визначення заборгованості безнадійною (дефолт боржника); визначення справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань; створення забезпечень під судові позови. Для розгляду прийнятності облікового управлінського персоналу було запропоновано процедури, які повинен провести аудитор.

У період воєнного стану руйнуються та пошкоджуються активи, відбувається втрата контролю над ними. Тому аудитор під час перевірки повинен визначити і встановити наявність таких активів та перевірити достовірність та повноту відображення інформації щодо них в бухгалтерському обліку підприємства. Для ідентифікації таких активів було запропоновано форми запитів аудитора, що мають реквізити місцезнаходження, стан активу та інформацію щодо пошкодження. Також запропоновано форми робочих документів проведення аудиту активів.

3.3. Аудит фінансової звітності сільськогосподарських підприємств із застосуванням сучасних інформаційних технологій

Широке впровадження інформаційних технологій призводить до трансформації у всіх сферах діяльності. Застосування цифрових технологій важливе у період воєнного стану, оскільки дозволяє створити умови для віддаленої роботи працівників в умовах загроз, забезпечити подачу звітності та проходження аудиту. Аграрні підприємства ведуть бухгалтерський облік з використанням різноманітних програмних продуктів. Облік на підприємстві повинен бути організований таким чином, щоб мати змогу оперативної та ефективно реагувати на зміни в економічному середовищі. Аудит використовує дані обліку підприємств, що зумовлює необхідність цифрової трансформації аудиту фінансової звітності. Цифрові рішення для проведення аудиту дозволяють якісно опрацьовувати дані, визначати ризики, планувати перевірку, уніфікувати процедури, систематизувати докази, в цілому покращити якість аудиту та зменшити затрати праці.

Вітчизняні науковці досліджували роль інформаційних технологій у розвитку бухгалтерського обліку та аудиту: С.В. Івахненко [66], Л.В. Гуцаленко [41], Литвиненко В.С. [85], В.Ю. Фабіянська [149], В.П. Пархоменко [111], В.В. Сопко та Н.Н. Бенько [9], С.Р. Романів [137] та інші.

Дослідники вказують на необхідність застосування сучасних програмних рішень та інформаційних технологій під час проведення аудиту та на позитивний вплив на його проведення.

Ковалевська Н.С. зазначає, що використання комп'ютерних методів аудиту суб'єктів підприємницької діяльності дозволить забезпечити інтелектуалізацію аудиту та створить наукове обґрунтування його висновків [70, с. 167].

На думку О.А. Петрик, масштабування і розширення використання цифрових технологій у найбільш складних та рутинних процедурах аудиту є способом вирішення проблеми своєчасності, достовірності та якості інформації

[2, с. 230]. Значна кількість підприємств застосовує автоматизований облік та складає звітність в електронному форматі для раціонального використання ресурсів, відтак доцільно і аудит проводити із застосуванням комп'ютерних технологій [149, с. 130]. О.П. Пархоменко вважає, що для розширення кола користувачів аудиторськими послугами комп'ютеризація аудиту повинна бути орієнтована не лише на потреби великих підприємств, а й поширюватися на малий та середній бізнес [111, с. 243].

Воєнний стан призводить до виникнення невизначеності щодо продовження діяльності, тому необхідно забезпечити оцінку безперервності діяльності аграрних підприємств. На думку Л. Гуцаленко, діджиталізація аудиту з використанням інструментів аналітики великих обсягів даних, штучного інтелекту та технології блокчейну може бути ефективно використана для автоматизації процесу аудиту безперервності діяльності підприємств [41, с. 96].

Вітчизняні та зарубіжні науковці ґрунтовно досліджують цифрову трансформацію аудиту фінансової звітності. При цьому існує широке коло проблем, пов'язаних з цим процесом, що обумовлює необхідність подальшого дослідження.

Під час проведення перевірки аудитор досліджує та аналізує інформацію, відображену в обліку та звітності підприємства, на її достовірність та повноту, визначає вплив на незалежну аудиторську думку. Масиви даних, які досліджуються аудитором, є досить значними та потребують застосування програмних рішень для автоматизації, що дозволить пришвидшити процес перевірки, знизити витрати часу, підвищити якість звіту аудитора.

Використання цифрових технологій дозволяє підвищити ефективність аудиту, пришвидшує оцінку фактів господарської діяльності, їх реєстрацію та узагальнення, групування даних за визначеними критеріями, зменшує ймовірність помилок, підвищує співставність та узгодженість інформації, спрощує аналіз даних та дозволяє впроваджувати автоматизацію онлайн-аудитів [79, с. 17]. Діджиталізація аудиторських процедур та впровадження

сучасного програмного забезпечення дозволять посилити роль аудиту, як інструменту забезпечення агропродовольчої безпеки [86].

Міжнародний стандарт управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» визначає однією зі складових системи управління якістю технологічні ресурси фірми. До технологічних ресурсів належать цифрова інфраструктура, програмне забезпечення та ІТ-процеси. Тому перед аудиторськими фірмами постало питання формування ІТ-середовища.

До програм, які використовуються при проведенні аудиту, визначаються наступні характеристики:

- можливість аналізувати вхідні дані на повноту та відповідність;
- захист від несанкціонованого втручання;
- вихідна інформація повинна забезпечувати досягнення цілей аудиту.

Програмні рішення, які допомагають проводити аудит фінансової звітності, поділяють за цілями використання (рис.3.7).

Спеціалізовані програмні рішення – це програми, які мають структурну побудову відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, дозволяють проводити процедури аудиту, збирати та накопичувати аудиторські докази, забезпечувати контроль якості.

Програмні рішення для аудиторських процедур – це програми чи їх окремі компоненти, використання яких дозволяє спростити та пришвидшити виконання аудиторських процедур (наприклад, програми роботи з великими об'ємами даних).

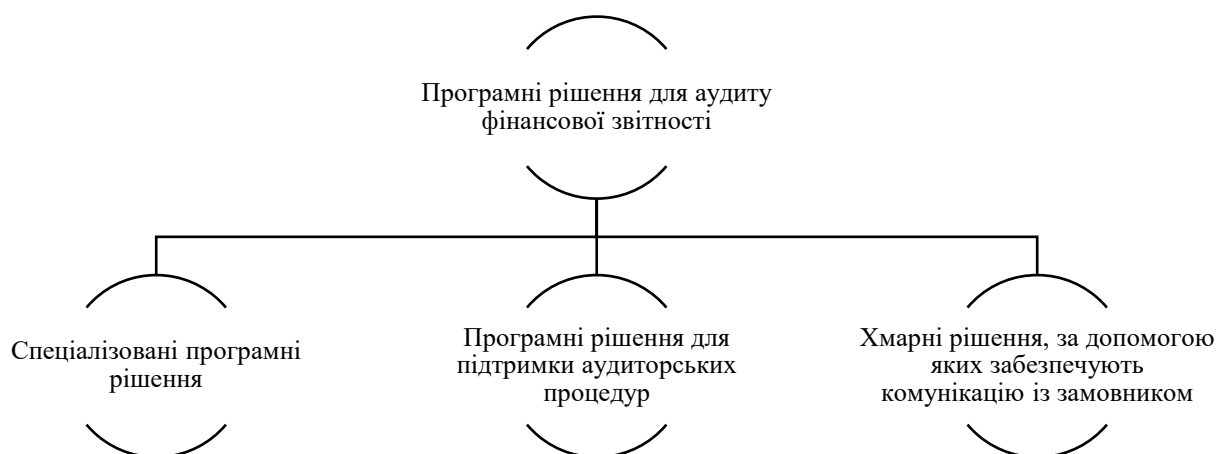


Рис. 3.7. Програмні рішення, які використовуються для проведення аудиту фінансової звітності

Джерело: побудовано авторами на основі [86].

В Україні не всі аудиторські фірми застосовують для документування спеціальне програмне забезпечення. Аудиторські компанії по різному підходять до цифровізації процесу аудиту [86, с. 27]:

- компанії великої четвірки та мережеві аудиторські компанії розробляють власне програмне забезпечення або використовують мережевий програмний продукт;
- середні аудиторські компанії використовують більш стандартизовані під широке коло користувачів програмні продукти, як наприклад, CaseWare;
- середні та малі аудиторські компанії використовують вітчизняні розробки, такі як Аксіома–Аудит.

При цьому важливим є застосування програмних рішень для аналізу великих об'ємів даних та проведення аудиторських процедур. До таких програмних продуктів можна віднести: ACL, TeamMate та CaseWare IDEA.

Не менш важливим питанням є забезпечення комунікації та обміну даними із замовниками послуг. Для обміну даними застосовуються як електронна пошта, так і хмарні рішення. До найбільш розповсюджених хмарних сховищ даних можна віднести OneDrive, Google Drive та Dropbox.

Важливого значення в період війни набуває цифровий аудит. Ірина Мустеца зазначає, що онлайн–аудит спрощує доступ до даних, здатний забезпечити безпеку, надає можливість легко отримати дані в електронному форматі та провести аудит [102, с.93].

Компанії великої четвірки здійснюють впровадження елементів цифрового аудиту. Так, компанією Deloitte розроблено комплексну глобальну платформу Deloitte Omnia, PwC – глобальну ERP-систему Aura, KPMG – розумну аудиторську платформу KPMG Clara, EY застосовує онлайн–платформу EY Canvas. Запроваджені цифрові рішення дозволяють забезпечити єдину методологію проведення аудиту, налаштувати комунікацію з клієнтом, спростити процес отримання аудиторських доказів, виявляти ризики та своєчасно реагувати на ці ризики, мати доступ на всіх мобільних пристроях, гарантувати безпеку інформації.

Наразі при проведенні аудиту активно проваджується штучний інтелект. Зокрема, компанія KPMG інтегрує штучний інтелект в глобальну платформу KPMG Clara, а компанія PwC розробила програму штучного інтелекту CL.ai для виявлення незвичайних та нетипових операцій.

Згідно з проаналізованими звітами Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД) використання спеціалізованого програмного забезпечення для проведення аудиту фінансової звітності зросло у 2023 році у порівнянні з 2021 роком, проте лишається на невисокому рівні (Рис. 3.8).

Причинами, які стримують цифрову трансформацію у сфері аудиту, є висока вартість програмного забезпечення, складність уніфікації інформації, яка одержана з бухгалтерських інформаційних систем, необхідність приведення методології аудиту до вимог програмного продукту, потреба в навчанні персоналу, проведення своєчасного оновлення та супроводу програмного забезпечення. Зокрема, як зазначає Л.О. Ходаківська, використання широкого спектру програмних продуктів підприємством для автоматизації управлінських та інформаційних процесів ускладнює створення спеціалізованого програмного

продукту для проведення аудиту [155, с. 139]. У цьому випадку, якщо всі облікові процеси відбувалися б в автоматизованому середовищі, виникає потреба мати програмне забезпечення, за допомогою якого була б можливість перевірити дані такої облікової системи [41, с. 153]. Інтеграція автоматизованих систем бухгалтерського обліку значно підвищує точність фінансових даних та ефективність аналізу, що призводить до підвищення якості фінансової звітності [166, с. 379].

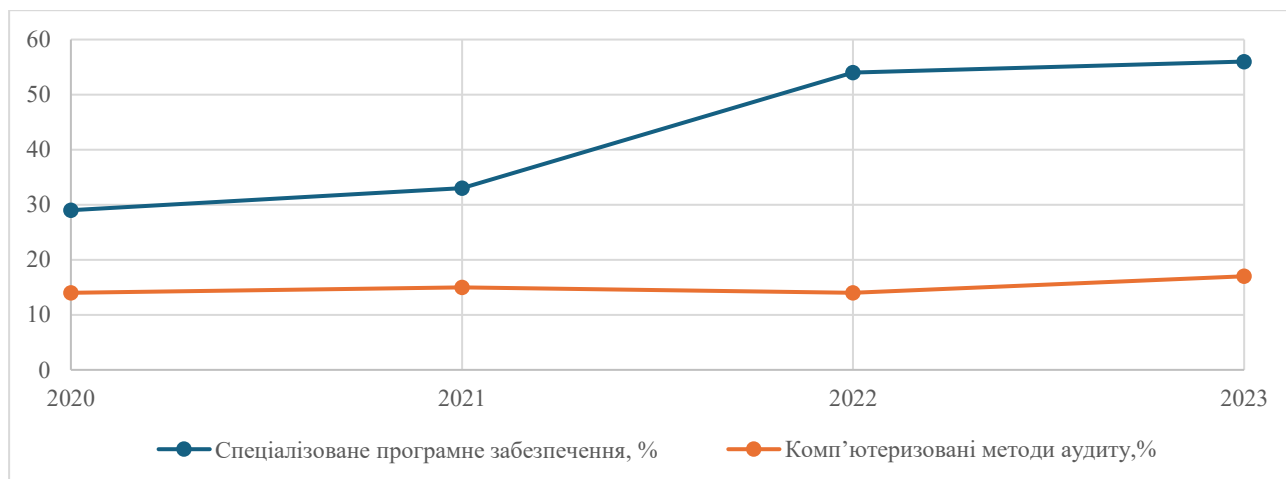


Рис. 3.8. Використання спеціалізованого САД програмного забезпечення

Джерело: побудовано за даними [63].

В умовах цифрової трансформації та запровадженого воєнного стану набуває актуальності проведення аудиту із застосуванням програмних рішень, що дозволяє отримати дані в єдиному електронному форматі та використовувати стандартизовані підходи для їх аналізу.

В Україні відповідно до Національної стратегії доходів до 2030 року здійснюється впровадження електронного аудиту, який покликаний сприяти удосконаленню процесу організації перевірок та трансформації контрольної функції через впровадження стандартного аудиторського файлу (SAF-T) [106]. SAF-T розроблений Організацією економічного співробітництва та розвитку і є форматом подання інформації. У такому файлі містяться дані підприємства про

наявність та стан активів, зобов'язань, власного капіталу та зміни у фінансовому стані підприємства за визначений період.

Отже, SAF-T є стандартом електронної звітності у форматі XML для обміну бухгалтерськими даними. Його основна мета – спростити подання бухгалтерських даних на запит державного органу чи аудитора.

У 12 країнах Європи запроваджено подання звітності за допомогою файлу SAF-T до контролюючих органів. У цілому, стандартний аудиторський файл використовується контролюючими органами європейських країн при адмініструванні, відшкодуванні податку на додану вартість, а також щодо корпоративного податку. При цьому, цілі застосування стандартного аудиторського файлу відрізняються в різних країнах. Окремі країни використовують його лише для сплати ПДВ та подання платіжних операцій, інші — для надання даних обліку та загального контролю за сплатою податків. Таблиця 3.10 містить перелік європейських країн, що використовують SAF-T для контролю податків.

Таблиця 3.10

Географія впровадження файлу SAF-T для подання звітності до контролюючих органів

Країна	Контроль нарахування сплати податків		
	Корпоративний податок/податок на прибуток	ПДВ	Інші
1	2	3	4
Литва	+	+	
Норвегія		+	
Франція		+	
Португалія	+	+	+
Румунія	+	+	+
Польща	+	+	
Іспанія		+	
Люксембург		+	
Австрія		+	
Україна	+	+	+

Джерело: складено автором на основі [167].

У кожній країні Європейського Союзу встановлений диверсифікований підхід до подання інформації. Здебільшого передбачається обов'язкова подача

SAF–T платниками ПДВ, а також компаніями, які мають певний обсяг доходу (Додаток Р).

Україна розпочала впровадження стандартизованого аудиторського файлу для подання даних до Державної податкової служби. На виконання Меморандуму про взаєморозуміння між Україною та ЄС Міністерством фінансів України було розроблено Концепцію впровадження електронного аудиту платника податків [74]. Вказана концепція передбачає з 2023 року добровільне подання даних у форматі SAF–T UA великими платниками податків (дохід яких від всіх видів діяльності за чотири квартали перевищує 50 мільйонів євро за середньозваженим курсом НБУ або сума сплачених податків, зборів, платежів перевищує 1,5 млн Євро), з 2025 року – обов’язкове подання великими платниками податків, а з 2027 року – платниками ПДВ.

З цією метою передбачено надання електронних документів про активи, власний капітал та зобов’язання, доходи та витрати у форматі XML у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF–T UA) [116].

SAF–T UA є електронним стандартом звітності та обміну даними бухгалтерського обліку, який адаптовано під українське законодавство. Метою впровадження файлу SAF–T UA є спрощення подання підприємством інформації на запит податкового органу.

Для запровадження SAF–T UA підприємства повинні доопрацювати програмне забезпечення, щоб мати змогу вивантажувати дані у єдиному стандартизованому форматі. Загальна структура аудиторського файлу наведена на рис.3.9.

Далі детально слід розглянути структуру аудиторського файлу. Заголовок файлу SAF–T містить реєстраційну інформацію про підприємство, місцезнаходження, уповноважених осіб, дані про звітний період, за який сформовано файл.



Рис 3.9. Структура аудиторського файлу SAF–Т UA

Джерело: побудовано автором на основі [74].

У довідниках зазначається інформація про облікову політику, довідники операцій, сальдові відомості, таксономію, клієнтів, постачальників, таблиці податків, одиниці виміру аналітичних рахунків, типи руху, номенклатуру запасів, необоротних активів та податкових різниць.

Розділ «Бухгалтерські операції» містить розкриття кожної господарської операції із зазначенням її типу, суми, інформації щодо унікального ідентифікаційного номера контрагента юридичної (фізичної) особи.

У розділ «Документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку» включаються згруповані дані – відомості про продаж, закупівлю, платежі, операції з необоротними активами, дані про запаси, бухгалтерські довідки. Ці відомості мають наступні особливості:

– Відомості про продажі повинні містити увесь обсяг реалізованих товарів, робіт, послуг у розрізі господарських операцій. Такі відомості включають: код операції, вид документа та його код, дата, тип операції, код

контрагента, розрахунковий рахунок, номер договору, кількість, одиниці виміру, ціна, загальна вартість, ПДВ, акцизний збір, кореспондуючі рахунки.

– У відомостях про придбання/закупівлю повинна міститися повна інформація щодо обсягів придбання товарів, робіт, послуг, кількості та вартості у розрізі господарських операцій.

– Відомості про платежі, які не пов'язані з продажем/придбанням товарів, робіт та послуг, містять дані про суми отриманих і перерахованих грошових коштів за операціями, що не пов'язані з реалізацією. Розкриваються код операції, код документа, дата, назва документа, код контрагента, код та назва рахунку, спосіб оплати, дата платежу, вид платежу, код бюджетного платежу, кореспондуючі рахунки.

– Операції із запасами – інформація зазначається на підставі даних первинних документів за кожною операцією щодо матеріальних цінностей із вказівкою методу оцінки, рахунків обліку, кількості та ціни.

– Операції з необоротними активами – наводиться інформація щодо господарських операцій з необоротними активами із зазначенням інвентарного номера, опису активу, дати операції, номера документа, суми, податку на додану вартість, кореспондуючих рахунків.

– Інформація про бухгалтерські довідки та інші первинні документи містить дані, що зазначені у бухгалтерських довідках підприємства та стосуються господарських операцій відповідно до законодавства.

У розділі «Податкові різниці» зазначається інформація щодо податкових різниць, які виникають відповідно до норм податкового законодавства, із зазначенням суті операції, суми та відповідного МСФЗ чи НП(С)БО.

Структурована інформація, яка подається та розкривається у файлі SAF-T, – це детальні, підготовлені за визначеною формою дані бухгалтерського обліку підприємства щодо всіх його господарських операцій.

Отже, стандартний аудиторський файл SAF-T UA може бути використаний не лише при наданні інформації до податкового органу, а й при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу. Такий файл SAF-T UA

має всю сформовану та структуровану інформацію, необхідну для проведення аудиту: від облікової політики та довідників до оборотно–сальдових відомостей та детальної аналітичної інформації щодо кожного бухгалтерського проведення. Інформація із файлу SAF–T UA є надійним джерелом аудиторських доказів для підтвердження даних фінансової звітності, декларацій з податку на прибуток, податку на додану вартість та інших податків. Аудитори можуть використати такі файли під час проведення аудиту, зокрема, планування, виявлення ризиків, виконання процедур аудиту.

Слід зазначити, що неможливість уніфікувати та стандартизувати облікові дані, які отримуються від підприємств у єдиний для всіх формат, обмежувала розробку спеціалізованого програмного продукту для проведення аудиту фінансової звітності. Із запровадженням SAF–T UA облікова інформація, яка вивантажується підприємствами з програмних продуктів, буде мати єдиний формат та буде стандартизованою. Враховуючи зазначене, аудиторський файл SAF–T UA може бути використаний вітчизняними розробниками як основа для розробки програмного рішення, що забезпечить перехід на електронний аудит. На рис. 3.10 наведено схему використання програмного продукту, створеного на основі файлу SAF–T UA для проведення аудиту фінансової звітності аграрного підприємства.

На нашу думку, алгоритм роботи спеціалізованого програмного забезпечення для проведення аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу може бути наступним:

- 1) вивантаження підприємством файлів у форматі xml (SAF–T UA) та завантаження їх до спеціалізованого програмного забезпечення;
- 2) верифікація отриманих даних;
- 3) розгортання файлу у форматі, який може бути використаний для роботи аудитора;
- 4) запуск модуля «Аудит», який використовує методику, передбачену відповідно до Міжнародних стандартів аудиту з адаптацією до внутрішніх положень підприємства;

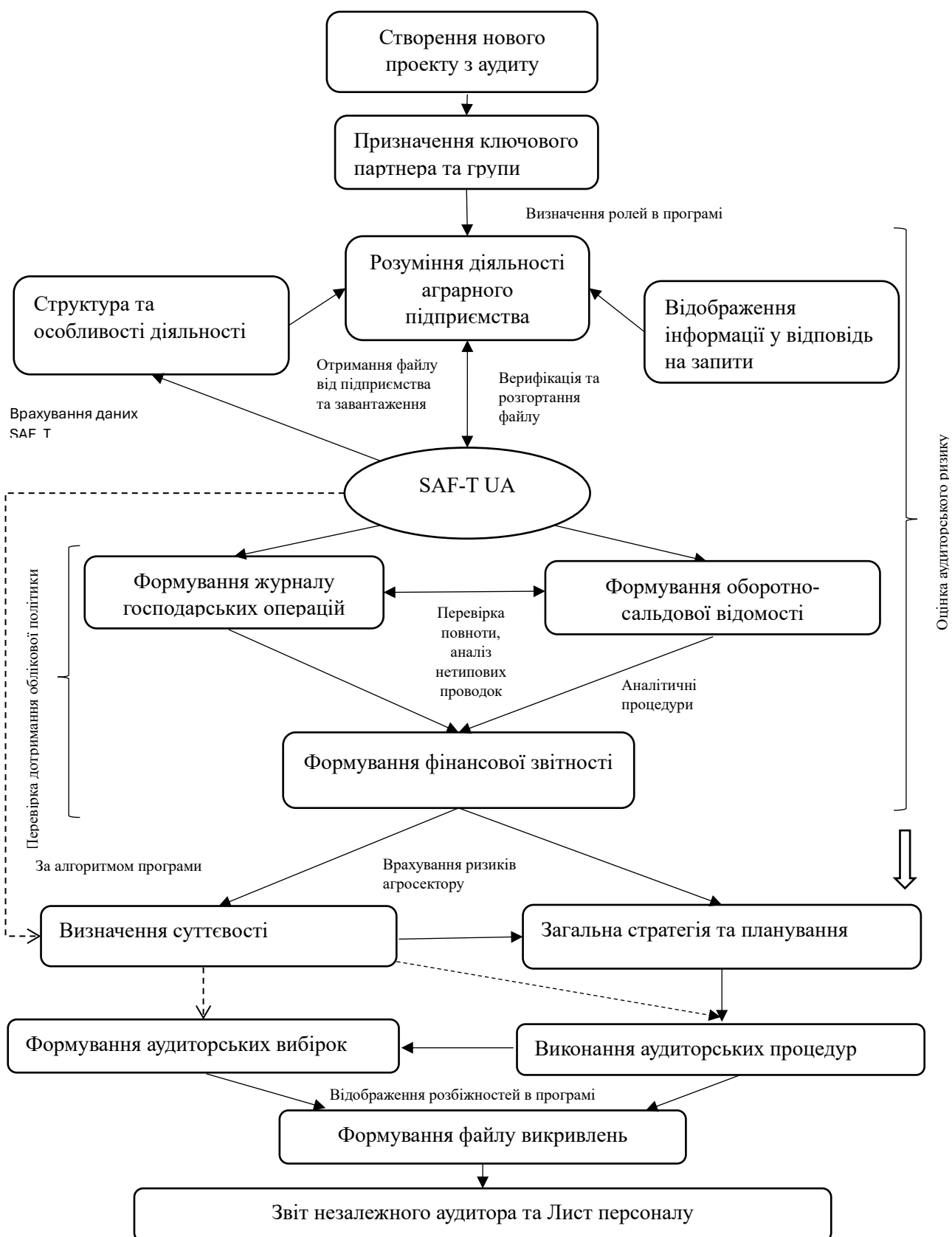


Рис. 3.10. Схема використання програмного продукту, створеного на основі файлу SAF-T UA для проведення аудиту фінансової звітності аграрного підприємства

- 5) автоматичне визначення концептуальної основи підготовки звітності за показниками підприємства;
- 6) проведення прийняття замовника аудиту – заповнення наявної в SAF–T UA інформації, формування запиту на відсутні дані, автоматичне формування анкет та опитувальника в залежності від специфіки діяльності підприємства;
- 7) планування – виконання аналітичних процедур, визначення розбіжностей та тенденцій, визначення ризиків діяльності за допомогою стандартизованих алгоритмів програмного продукту;
- 8) автоматичне співставлення даних первинного обліку із зведеними даними та сформованою звітністю, виявлення розбіжностей;
- 9) визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур, враховуючи особливості діяльності підприємств агробізнесу;
- 10) планування перевірки на основі визначених ризиків діяльності та суттєвості, розробка стратегії аудиту;
- 11) аналіз облікової політики на відповідність концептуальній основі;
- 12) формування вибірок, враховуючи суттєвість, ризики та обсяг облікової інформації; отримання аудиторських доказів та завантаження в програмний продукт;
- 13) формування файлу викривлень залежно від визначеної суттєвості;
- 14) формування кінцевого аудиторського файлу з повним переліком робочих документів аудитора, контроль якості та архівування.

За результатами дослідження було визначено організацію та методику аудиту сільськогосподарських підприємств із застосуванням сучасного програмного забезпечення, обґрунтовано використання стандартного аудиторського файлу SAF–T UA, як основи для створення спеціалізованого програмного рішення для проведення аудиту, запропоновано алгоритм та схему його роботи. Інтеграція формату даних SAF–T UA при розробці спеціалізованого програмного рішення дозволить створити передумови для повноцінного переходу до електронного аудиту.

Висновки до розділу 3

1. За результатами удосконалення методики аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу забезпечено комплексне доопрацювання підходів до оцінки ризиків суттєвого викривлення показників фінансової звітності в умовах воєнного стану. Систематизовано специфічні бізнес-ризики, що впливають на проведення аудиту, зокрема воєнний (безпековий), логістичний, фінансовий, екологічний, кадровий та ринковий, і обґрунтовано їх вплив на формування аудиторського ризику. Таке групування забезпечить більш точну і своєчасну ідентифікацію джерел потенційних викривлень фінансової звітності, дозволить аудитору адекватно скоригувати рівень суттєвості, обсяг процедур і вибірку, зменшити аудиторський ризик до прийняттого рівня та сформувану обґрунтовану і професійно виважену аудиторську думку в умовах воєнної невизначеності.

2. З метою підвищення обґрунтованості оцінки ризиків і врахування наслідків воєнних дій для діяльності підприємств розширено зміст аудиторських запитів до управлінського персоналу, власників, юристів, облікових працівників і підрозділів збуту для отримання релевантної інформації щодо змін у структурі активів, зобов'язань, фінансових результатів та безперервності діяльності. Запропоновано оновлені форми робочих документів – «Анкету при прийнятті завдання» та «Анкету вивчення клієнта», які забезпечують системне врахування ризиків воєнного стану на етапах прийняття та планування аудиту. Реалізація запропонованих положень сприятиме підвищенню якості ідентифікації ризиків, удосконаленню планування аудиторських процедур та формуванню більш надійної доказової бази для висловлення обґрунтованої аудиторської думки в умовах воєнної економіки.

3. Як свідчить практика проведення аудиту сільськогосподарських підприємств, вибір концептуальної основи першочергово розглядається під час проведення аудиту фінансової звітності. Це вимагає особливої уваги до прийняття завдання та перевірки прийнятності концептуальної основи

фінансового звітування відповідно до вимог законодавства та категорії підприємства (МСФЗ або НП(С)БО). З цією метою запропоновано «Робочий документ для перевірки правильності застосування концептуальної основи складання звітності», який передбачає аналіз розміру підприємства, відповідності критеріям суспільного інтересу, структури групи та обов'язковості застосування міжнародних стандартів, що забезпечує належне обґрунтування стратегії аудиту та підвищує якість формування звіту незалежного аудитора.

4. Обґрунтованість вибору та застосування принципів облікової політики підприємства впливає на відображення даних в обліку та звітності. У межах удосконалення методики аудиту фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу розроблено «Робочий документ для оцінки облікової політики аграрного підприємства», який є складовою методичного забезпечення аудиту. Розробка являє собою структуровану форму аудиторського робочого документа, що передбачає систематизовану перевірку відповідності положень облікової політики підприємства вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 9 «Запаси», НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», НП(С)БО 11 «Зобов'язання», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 17 «Відстрочені податки», НП(С)БО 23 «Пов'язані сторони», НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Документ містить порівняльний аналіз норм стандартів та фактичних положень облікової політики з відповідними посиланнями на пункти внутрішнього розпорядчого документа підприємства, що дозволяє аудитору не лише перевірити формальну наявність облікової політики, а й оцінити її повноту, узгодженість та відповідність законодавству.

5. Аудит ґрунтується на ризиках діяльності підприємства та проводиться вибіркоким шляхом, виходячи із суттєвості даних для фінансової звітності. Суттєвість встановлюється, виходячи із специфіки діяльності підприємства та базується на судженні аудитора. У дисертації досліджено, які ключові показники фінансової звітності найчастіше застосовуються при визначенні

суттєвості. Запропоновано застосування показника активів, виручки від реалізації продукції та чистого фінансового результату до оподаткування при встановленні суттєвості для аграрного підприємства та врахування розміру аудиторського ризику в умовах воєнного стану. Це забезпечить більш обґрунтоване та адаптоване до галузевої специфіки визначення рівня суттєвості, дозволить врахувати вплив воєнних ризиків на структуру активів, доходів і фінансових результатів аграрного підприємства, підвищить точність планування аудиторських процедур і обсяг вибірки.

6. У період воєнного стану детального розгляду потребують облікові оцінки, які здійснені управлінським персоналом аграрного підприємства через суб'єктивність суджень та можливість маніпулювання ними. Під час військових дій руйнуються та пошкоджуються активи, відбувається втрата контролю над ними. Тому аудитор під час перевірки повинен визначити наявність таких активів та перевірити достовірність та повноту відображення інформації щодо них в бухгалтерському обліку підприємства. Для ідентифікації таких активів було запропоновано форми запитів аудитора, що мають реквізити: місцезнаходження, стан активу та інформацію щодо пошкодження. Також запропоновано форми робочих документів проведення аудиту активів.

7. За результатами дослідження було удосконалено методикау аудиту сільськогосподарських підприємств із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення на основі файлу SAF-T UA; досліджено застосування суб'єктами аудиторської діяльності спеціалізованого програмного забезпечення та програм для проведення окремих аудиторських процедур; розглянуто склад та структуру стандартного аудиторського файлу SAF-T UA, обґрунтовано його використання, як основи для створення програмного рішення для проведення аудиту, запропоновано алгоритм та схему його роботи.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [17], [22], [24], [25], [85].

ВИСНОВКИ

1. Узагальнення теоретико-методичних засад аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу дозволило сформувати комплексне бачення трансформації його змісту в умовах воєнного стану та євроінтеграції України. Зокрема у дисертації уточнено завдання аудиту з урахуванням воєнних ризиків (оцінка бізнес-ризиків, ризиків шахрайства, перевірка дотримання законодавства, аналіз ефективності внутрішнього контролю, формування доказової бази) та доповнено функціональну модель аудиту виокремленням оціночної та безпекової функцій поряд із традиційними (інтерпретаційна, інформаційна, профілактична, контрольна, підтверджувальна, публічна, методологічна, прогнозна, рекомендаційна). Це дозволяє розглядати аудит аграрних підприємств не лише як механізм підтвердження фінансової звітності, а як інституційний інструмент економічної безпеки, зниження інформаційної невизначеності в умовах дії воєнного стану та забезпечення публічної відповідальності в контексті імплементації законодавства ЄС.

2. В умовах воєнної економіки особливої актуальності набуває ризик-орієнтований підхід до організації аудиту, що полягає в удосконаленні документування і планування аудиторської діяльності та інструментів забезпечення її незалежності. Зокрема, в рамках моделі визначено джерела інформації, які може дослідити суб'єкт аудиторської діяльності до моменту укладення договору на проведення аудиту з метою початкового визначення обсягу операцій та ризиків діяльності аграрного підприємства. Встановлено дані, якими необхідно доповнити особову справу замовника аудиту з метою більш ефективної організації аудиту фінансової звітності. Запропоновано використання плану-графіку для визначення достатньої кількості аудиторів та персоналу, часу та ресурсів для проведення аудиту, а також застосування листа-запевнення (декларації) для оцінки загроз незалежності ключового партнера та аудиторів, які беруть участь у перевірці. Надано пропозиції щодо доповнення листа-угоди, визначено підходи до отримання аудиторських доказів у період

воєнного стану. Запровадження розробленої ризик-орієнтованої моделі організації аудиту в умовах воєнної економіки дозволяє систематизувати процедури прийняття завдання, планування та документування аудиту в умовах підвищеної невизначеності.

3. В умовах запровадження правового режиму воєнного стану трансформація законодавчого та податкового регулювання суттєво вплинула на методологію обліку й практику аудиту, що зумовило необхідність системного переосмислення підходів до проведення аудиторських процедур. Узагальнення змін нормативного середовища та їх впливу на фінансову звітність дозволило обґрунтувати комплекс пропозицій щодо адаптації роботи аудитора в умовах воєнної економіки та удосконалити методичні підходи до проведення аудиту. Зокрема це реалізовано через розроблення процедур оцінки податкових різниць, списання пошкоджених активів і формування резервів сумнівних боргів, а також ініціювання змін до податкового законодавства з метою забезпечення коректного відображення збитків, зумовлених військовими діями. Реалізація запропонованих підходів сприятиме підвищенню достовірності фінансової звітності, зменшенню ризиків суттєвого викривлення та формуванню обґрунтованої аудиторської думки в умовах нормативної нестабільності та воєнних ризиків.

4. Інвентаризація як метод економічного контролю є ключовим інструментом отримання належних і достатніх аудиторських доказів щодо наявності, стану та оцінки активів і зобов'язань, забезпечуючи обґрунтованість аудиторської думки та зниження ризику суттєвих викривлень фінансової звітності. У дисертації удосконалено методику й організацію проведення інвентаризації активів і зобов'язань аграрних підприємств в умовах воєнного стану, що передбачає визначену етапність проведення інвентаризації при відновленні діяльності підприємств на деокупованих територіях або в разі релокації. Зокрема, запропоновано нормативне закріплення обов'язковості проведення інвентаризації після деокупації територій або припинення активних бойових дій суцільним порядком одразу після відновлення безпечного доступу

до активів і первинних документів. Запропоновано комплекс організаційних і процедурних рішень, зокрема погодження доступу з військовими адміністраціями, залучення служб розмінування, визначення уповноваженої особи за відсутності інвентаризаційної комісії, обов'язкову фото- та відеофіксацію стану активів, відображення пошкоджених і знищених об'єктів в окремих описах, а також облік нетипових активів на позабалансових рахунках. Реалізація запропонованої моделі забезпечує не лише достовірність облікових даних і фінансової звітності, а й формування належної доказової бази для аудиту воєнних збитків, інтегруючи інвентаризацію в систему економічної безпеки та правового захисту майнових інтересів підприємства.

5. Повне та актуальне облікове забезпечення аудиту активів і зобов'язань сільськогосподарських підприємств в умовах невизначеності є важливим елементом для забезпечення антикризового управління, оскільки формує достовірну інформаційну базу для оцінки реального фінансового стану, масштабів втрат, рівня ризиків та прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо відновлення і стабілізації діяльності підприємства. За результатами дослідження запропоновано комплексне облікове забезпечення аудиту активів і зобов'язань сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану, що передбачає поетапне відновлення бухгалтерського обліку на основі визначених внутрішніх і зовнішніх джерел інформації, виокремлення витрат, спричинених військовими діями, як незвичайних для діяльності підприємства з обов'язковим розкриттям їх характеру та сум у примітках до фінансової звітності, а також удосконалення аналітичного інструментарію обліку шляхом запровадження аналітичних рахунків для відображення втрат, зменшення корисності активів, списання основних засобів і безнадійної дебіторської заборгованості, пов'язаних із війною. Запропонований підхід забезпечує прозоре відображення наслідків війни у системі бухгалтерського обліку, підвищує інформативність фінансової звітності та створює належну доказову базу для формування обґрунтованої аудиторської думки щодо стану активів і зобов'язань підприємства.

6. В умовах воєнної економіки аграрні підприємства зазнають не лише прямих втрат активів, а й значних обсягів упущеної вигоди, яка без належного методичного забезпечення залишається поза системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що ускладнює процес аудиторської перевірки, оцінки реального фінансового стану та підготовки вимог щодо компенсації збитків. За результатами дослідження запропоновано обліково-аудиторське забезпечення відображення витрат, збитків, упущеної вигоди, зокрема уточнено економічну сутність поняття «упущена вигода» в контексті активів, що генерують грошові потоки підприємства, та обґрунтовано методичний підхід до її розрахунку з урахуванням втрати контролю над активами або неможливості їх використання внаслідок військових дій. Запропоновано форму первинного документа та накопичувальної відомості для систематизації даних про розрахунок упущеної вигоди (Довідка-розрахунок, Накопичувальна відомість обліку упущеної вигоди), що забезпечує її документальне підтвердження та аналітичний облік. Розроблено рекомендації щодо запровадження позабалансових рахунків 043 «Упущена вигода внаслідок військової агресії» та 075 «Завдані збитки внаслідок військової агресії», а також запропоновано схему відображення компенсації упущеної вигоди залежно від джерел її відшкодування з відповідними бухгалтерськими проведеннями. Упровадження запропонованих положень забезпечить підвищення прозорості обліку воєнних наслідків, формування належної доказової бази для аудиту та судового захисту й посилення інформаційної підтримки процесів отримання компенсації збитків.

7. Формування обґрунтованої аудиторської думки в сучасних умовах ускладнене зростанням невизначеності, порушенням систем внутрішнього контролю, втратою активів і підвищенням ризику недотримання принципу безперервності діяльності аграрних підприємств. За результатами дослідження ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, що виникають внаслідок збройної агресії, а також за результатами проведеного аналізу їх впливу на показники фінансової звітності аграрних підприємств систематизовано специфічні чинники невизначеності, притаманні діяльності суб'єктів аграрного

бізнесу в умовах воєнної економіки. Зокрема, виокремлено бізнес-ризиків, що впливають на проведення аудиту підприємств аграрного бізнесу – воєнний (безпековий), логістичний, фінансовий, інформаційний, екологічний, кадровий та ринковий. На основі проведеної систематизації розвинуто методіку оцінки ризиків, що передбачає визначення впливу воєнного стану на діяльність підприємств. Зокрема, з цією метою доповнено систему аудиторських запитів до управлінського персоналу, власників, юристів, облікових працівників та персоналу відділу збуту для отримання розширеної інформації про зміни у структурі активів, зобов'язань і фінансових результатів. Для оцінки властивого ризику запропоновано доповнені форми Анкети при прийнятті завдання та Анкети вивчення клієнта. Запропоновані підходи забезпечують підвищення обґрунтованості оцінки аудиторського ризику, удосконалення планування перевірки та формування більш надійної доказової бази для висловлення об'єктивної аудиторської думки в умовах воєнного стану.

8. Удосконалення методіки аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та повоєнної стабілізації передбачає формування цілісної, структурованої та адаптованої до воєнних ризиків системи аудиторських процедур і робочої документації. З цією метою у дисертації сформовано систему форм документів для проведення аудиту: робочі документи з визначення концептуальної основи фінансового звітування, перевірки дотримання облікової політики, запити на отримання інформації та робочі документи щодо основних засобів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, запасів, дебіторської заборгованості, доходів та витрат в період воєнного стану (Форма запиту щодо активів підприємства, які лишилися на тимчасово окупованій території чи перебувають в зоні активних бойових дій; Інформація, що надається на запит аудитора; Форма запиту на отримання інформації, необхідної для перерахування амортизації; робочий документ для перевірки нарахованої амортизації; Запит щодо земельних ділянок, які перебувають в оренді; Інформація щодо капітальних інвестицій аграрного підприємства; Інформація щодо запасів, які перебувають на тимчасово

окупованих територіях чи територіях активних бойових дій). Запропонований комплекс спеціалізованих форм і запитів дозволяє системно враховувати наслідки збройної агресії для активів, зобов'язань, доходів і витрат підприємства, підвищує якість документування аудиторських доказів та обґрунтованість професійного судження аудитора.

9. Впровадження сучасних інформаційних технологій є необхідною умовою підвищення якості аудиту. У дисертації запропоновано організаційно-методичні засади використання стандартного аудиторського файлу SAF-T UA як універсальної інформаційної платформи для проведення аудиту, що дозволяє уніфікувати облікові дані, автоматизувати аналітичні процедури, формування вибірок, оцінку ризиків та визначення суттєвості. Розроблено алгоритм функціонування спеціалізованого програмного продукту для проведення аудиту на основі файлу SAF-T UA, який охоплює етапи прийняття завдання, планування, виконання процедур, формування файлу викривлень та підготовки звіту незалежного аудитора. Інтеграція стандартизованого формату даних у цифрову платформу аудиту створює передумови для повноцінного переходу на електронний аудит, підвищує ефективність обробки великих масивів даних, знижує трудомісткість процедур, посилює контроль якості та формує більш надійну доказову базу для висловлення аудиторської думки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аграрії та юристи найчастіше закривали бізнес за час повномасштабної війни. Аналіз від YouControl.Market. URL: <https://blog.youcontrol.market/aghrariyi-ta-iuristi-naichastishie-zakrivali-biznies-za-chas-povnomasshtabnoyi-viini-analiz-vid-youcontrol-market> (дата звернення 20.07.2024).
2. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за заг. ред. проф. О.А. Петрик / О.А. Петрик, Н.В. Гойло, І.І. Матієнко–Зубенко, І.О. Мариніч, Ю.Б. Слободяник ін. Київ. КНЕУ. 2021. 231 с.
3. Балла А.Д., Назарова К.О. Роль аудиту фінансової звітності промислових підприємств суспільного інтересу в умовах відкритої економіки. 2025. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.5> (дата звернення 28.09.2025).
4. Бардаш С.В. Місце та роль інвентаризації в теорії й практиці бухгалтерського обліку та господарського контролю. Науковий журнал: Таврійський науковий вісник. Херсон: Айлант. 2009. №62. С. 262–274.
5. Бардаш С.В., Кузик Н.П. Обґрунтування безпідставності визнання інвентаризації методом бухгалтерського обліку. Економіка та держава. 2021. №4, с. 23–28. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2021/6.pdf (дата звернення 01.09.2025).
6. Бардаш С.В., Шерстюк О.Л. Ідентифікація чинників, що впливають на рівень аудиторського ризику. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2017. № 2(24). Т. 2. С. 54–60.
7. Басс В. О., Корж–Ікаєва Т. Г. Правовий режим воєнного стану та його адміністративно–правове забезпечення в умовах повномасштабного збройного конфлікту в Україні. Юридичний електронний журнал. № 5, 2023. С.489–492.

8. Безверхий К.В. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності підприємства на основі аналітичних процедур. Облік і фінанси. 2014. № 4 (66). С. 8–16.

9. Бенько М.М., Сопко В.В. Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту. Економічний форум. 2015. № 1. С. 254–262.

10. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник. 2–ге вид., перероб. К.: Вища шк.: Т–во «Знання», КОО, 1999. 574 с.

11. Бондар М., Кулик А. (2022). Облік об'єктів основних засобів підприємств та аналіз їхньої вартості в умовах збройної агресії. Економічний аналіз. 2022. №32(4). С. 165–177.

12. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2008. № 9. С. 16–19.

13. Бондар В.П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора. Статистика України. 2018. №80(1). С. 68–76.

14. Будько О.В., Корнієнко О.В. Аудит фінансових результатів: організаційні та методичні засади проведення. Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету. 2022. №1 (4), С. 79–87.

15. Бурдим Ю.М. Наслідки військових дій в обліковому відображенні витрат сільськогосподарських підприємств. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління. 2024. №16. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-16-09-05> (дата звернення 10.09.2025).

16. Бурдим Ю.М. Відображення в обліку підприємств агробізнесу упущеної вигоди внаслідок військових дій. Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. 2025. №4. С.314–320. URL: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-344-4-43> (дата звернення 24.10.2025).

17. Бурдим Ю.М. Детермінанти аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. Ефективна економіка. 2026. №1. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.1.115> (дата звернення 29.01.2026).

18. Бурдим Ю.М., Литвиненко В.С. Методичні засади відновлення бухгалтерського обліку аграрного підприємства в умовах воєнного стану. Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико–прогнозний аспект: збірник тез доповідей IV Міжнародної науково–практичної конференції, 5–6 жовтня 2022 р. К.: НУБіП України, 2022. С.43–45.

19. Бурдим Ю.М., Литвиненко В.С. Повоєнне відновлення підприємств аграрного бізнесу: роль і місце аудиту в забезпеченні довіри до фінансової звітності: Збірник матеріалів III Всеукраїнської науково–практичної конференції «Актуальні проблеми економіки, обліку та фінансів в Україні» (до 125–річчя НУБіП України)), 20 квітня 2023 р. Ірпінь, 2023, С. 109–111.

20. Бурдим Ю.М. Особливості оподаткування земель на деокупованих територіях. Сучасні тенденції розвитку теорії і практики обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування: збірник матеріалів Всеукраїнської науково–практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених, 10 листопада 2023 р. Київ: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, С.65–66.

21. Бурдим Ю.М. Особливості обліку активів, що залишилися на тимчасово окупованій території. Економічні дні – 2024: матеріали Всеукраїнської науково–практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2024 р. Київ: НУБіП України, 2024, С.153–154.

22. Бурдим Ю.М. Особливості аудиту фінансової звітності в умовах воєнного стану. AGRICULTURAL AND FOOD ECONOMICS – 2024: матеріали Міжнародної науково–практичної конференції, 19–20 вересня 2024 р. Київ: НУБіП України, 2024, С. 237 – 238.

23. Бурдим Ю.М. Організація аудиту фінансової звітності аграрних підприємств під час воєнного стану. Економічні дні – 2025: матеріали II

Всеукраїнської науково–практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2025 р. Київ: НУБіП України, 2025, С.347–348.

24. Бурдим Ю.М. Ризики при проведення аудиту в період воєнного стану. Збірник матеріалів Всеукраїнської науково–практичної конференції з бухгалтерського обліку «Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку» (присвячена 125–річчю з Дня народження Рогаченка Сергія Микитовича), 16–17 жовтня 2025 р., м.Київ–м.Умань, С. 147–149.

25. Бурдим Ю.М., Литвиненко В.С. Аудит основних засобів підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. Матеріали XIII Міжнародної науково–практичної конференції: Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально–економічних систем. 3 грудня 2025. м. Кропивницький: ЦНТУ, 2025, С.77-79.

26. Бурова Т. Сучасна модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності в Україні та закордоном. Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки. 2018. № 2. С. 182–187.

27. Василішин С., Нежид Ю. Методичні підходи до обліку та контролю майна аграрних підприємств в умовах воєнного стану. Облік і фінанси. 2024. № 2(104). С. 5–14. URL: 10.33146/2307–9878–2024–2(104)–5–14 (дата звернення 24.05.2025).

28. Виговська Н.Г., Полчанов А.Ю. Оцінка втрат фінансового потенціалу України від воєнного конфлікту. Облік і фінанси. 2019. №4 (86). С.70–77.

29. Візіренко С.В., Макаріхін С.С. Методичні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства. Сталий розвиток економіки. 2015. №4 (29), С. 170–176.

30. Гевлич Л., Кривенко Т. Особливості аудиту доходів, витрат і фінансових результатів вітчизняного сільськогосподарського підприємства в

умовах воєнного стану. Вісник Хмельницького національного університету. Серія: «Економічні науки». 2023. №6. С. 279–283.

31. Гевлич Л.Л. Місце ризику в процесі незалежного аудиту. Вісник ЛТЕУ. Економічні науки. 2023. № 73. С. 73–78.

32. Гончарук С. М. Аудит і завдання з надання впевненості: теоретичні та практичні аспекти. Бізнес Інформ. 2021. №3. С. 113–118.

33. 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.

34. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436–IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 01.03.2024).

35. Грицишен Д.О. Обліково–аналітичне забезпечення управління економіко–екологічною безпекою підприємств: автореф. дис. д–ра екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2016. 40 с.

36. Грицишен Д.О., Поляк К.Ю. Трансформація системи бухгалтерського обліку господарських процесів в умовах надзвичайних ситуацій. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2016. Вип. 2–3. С. 96–115.

37. Грицишен Д.О., Прокопенко Ж.В., Кочин Т.М. Процедури отримання аудиторських доказів як засіб виявлення викривлень у фінансовій звітності та зниження її якості. Держава та регіони. Серія: Державне управління. 2019. №1 (65). С. 166–178.

38. Гудзенко Н.М., Настенко М.М. Поняття надзвичайної події та особливості відображення її наслідків в обліку. Облік і фінанси. 2009. №2. С.39–41.

39. Гуренко Т. Облік оплати праці та трудові відносини у воєнний період. Економіка та суспільство. 2022. № 36.

URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-36-31> (дата звернення 12.02.2024).

40. Гуцаленко Л.В., Довгаль Е.О. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. №8. С. 82–92.

41. Гуцаленко Л., Альошин В. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств – передумова підвищення його ефективності. Вісник економіки. 2024. № 2. С. 92–105. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2024.02.092> (дата звернення 20.03.2025).

42. Гуцаленко Л.В., Альошин В.Є. Концептуальні засади принципу безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. Економіка і управління бізнесом. 2023. №14(2–2023), С. 5–20.

43. Гуцаленко Л., Марчук У., Мулик Т. Екологічні наслідки війни та їх відображення в обліковій системі. Вісник економіки. 2023. №3. С. 39–54.

44. Гуцаленко Л.В., Никитенко Ю.М. (2023). Вагомість інвентаризації в обліковому процесі та забезпеченні достовірності інформації. Інвестиції: практика та досвід. 2023. №18. С. 65–71.

45. Гуцаленко О.О., Фабіянська В.Ю. Регулювання незалежного аудиту в Україні в умовах євроінтеграції. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 4. С. 154–169.

46. Даценко Г., Кудирко О. Особливості проведення аудиту основних засобів на виробничих підприємствах. Економіка та суспільство. 2022. №46.

47. Дем'яненко М.Я., Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2008. 288 с.

48. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата звернення 25.12.2024).

49. Динаміка відкриття аграрних підприємств в Україні. Дослідження Опендатабот. URL: <https://business.dii.gov.ua/news/dynamika-vidkryttia-ahrarykh-pidpryemstv-v-ukraini> (дата звернення: 29.07.2025).
50. Дмитренко В.І. Роль зовнішнього та внутрішнього аудиту в забезпеченні економічної безпеки держави. Ефективна економіка. 2018. № 10. DOI: 10.32702/2307-2105-2018.10.69 (дата звернення 18.12.2024).
51. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: автореф. дис. д-ра. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2004. 38 с.
52. Дорош Н.І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр. 2017. №4. С. 40–47.
53. Дубинська О., Фокін О. Методичні засади аудиту фінансової звітності як складника фінансової та економічної безпеки в умовах воєнного стану. Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. 2024. №6. С 281–299.
54. Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Сирцева С.В., Лугова О.І. Аналітичний потенціал фінансової звітності аграрних підприємств у контексті підготовки до аудиторської перевірки. Інвестиції: практика та досвід. 2025. №17. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2025.17.48> (дата звернення 15.10.2025).
55. Дубініна М.В. Інтегрований підхід до аудиту доходів і безперервності діяльності аграрних підприємств у забезпеченні достовірності звітності. Modern Economics. 2025. № 52(2025). С. 42–50. URL: [https://doi.org/10.31521/modecon.V52\(2025\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V52(2025)-07) (дата звернення 20.10.2025).
56. Єрмолаєва М.В., Тютюнник С.В., Дугар Т.Є. Надзвичайні витрати: відображення в обліку та звітності. Інфраструктура ринку. 2022. Вип. 67. 2022. С. 223–228. URL: <https://doi.org/10.32843/infrastruct67-39> (дата звернення 24.10.2024).
57. Жук В., Бездушна Ю., Попко Є. Амортизація активів підприємств у воєнний час. Облік і фінанси. 2022. № 1(95). С. 5–12. URL: [https://doi.org/10.33146/23079878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/23079878-2022-1(95)-5-12) (дата звернення 25.07.2025).

58. Жук В., Мельник К. Предмет аудиту: вдосконалення методології пізнання. Вісник економіки. 2020. № (4). С. 150–168.
59. Жук В., Попко Є., Остапчук С. Фіксація завданої війною прямої шкоди аграрному бізнесу, на основі професійного судження бухгалтера. Облік і фінанси. 2022. № 2(96). С. 15–21. URL: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-2\(96\)-15-21](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-2(96)-15-21) (дата звернення: 26.05.2025).
60. Загородній А. Г. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання: монографія. Львів : вид-во ЗУКЦ, 2010. 232 с.
61. Засадний Б., Чубук Д. Відмінності концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ та НП (С) БО. Молодий вчений. 2023. №2 (114). С. 97–101.
62. Збитки, втрати та потреби сільського господарства через повномасштабне вторгнення. Лютий 2024. URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/02/RDNA3_ukr.pdf. (дата звернення: 24.07.2024).
63. Звіти про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2021–2024 роки. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=269 (дата звернення 02.09.2025).
64. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 р. № 2768–III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 20.09.2024).
65. Зубаха М.В. Ринок підприємств суспільного інтересу: аналітично-аудиторська оцінка. Агросвіт. 2022. № 5–6. С. 39–44. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2022.5-6.39> (дата звернення: 04.04.2024).
66. Івахненко С.В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення. Аудитор України. 2007. № 3. С. 19–24.
67. Івахненко С.В. Використання аналітичних процедур для підвищення ефективності аудиту. Магістеріум. Економічні студії. 2005. № 18 С. 35–40.
68. Каменська Т.О. Ризики в аудиті та їх оцінка. Статистика України. 2015. № 2. С. 43–45.

69. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності. URL:

https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/ksg/ksg_u/arch_ksg_u.htm (дата звернення 10.06.2025).

70. Ковалевська Н. С., Нестеренко І. В., Соколова Є. Б., Карбівнича Т. В. Цифровий компонент сучасного аудиту діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. Бізнес Інформ. 2021. № 4. С. 161–168. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-4-161-168> (дата завершення 07.05.2025).

71. Кожушко О.В., Лядова Ю.О. Методичний підхід до оцінки якості аудиторських доказів. Ефективна економіка. 2022. № 6. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.6.11> (дата звернення 30.06.2025).

72. Кожушко О.В. Методичний підхід до оцінки аудиторського ризику. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. № 9–1. С. 200–203.

73. Компетентні організації Європейського Союзу схвалили проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» . Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/kompetentni-organizacii-%D1%94vropejskogo-sojuzu-shvalili-proektu-zakonu-ukraini-pro-audit-finansovoi-zvitnosti-ta-auditorsku-dijalnist> (дата звернення: 25.12.2022).

74. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_prezentuie_kontseptsiiu_e-auditu_dlia_platnikiv_podatkiv-2570 (дата звернення: 19.03.2025).

75. Костирко Р. Комплексна оцінка ризику в аудиті фінансової звітності: методичні аспекти та забезпечення якості. Економіка та суспільство. №76. 2025. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-47> (дата звернення 15.07.2025).

76. Костишин Н., Яковець Т. Обліково-податкова система в умовах воєнного стану: як діяти та, які наслідки. Вісник Економіки. 2022. № 2. С. 99–110. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.02.099> (дата звернення: 12.02.2024).

77. Костякова А.А. Наукове обґрунтування та практичні аспекти визначення шкоди та збитків, їх оцінка та облік в умовах воєнного стану. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки). 2023. № 3 (49). С. 95–101. URL: <https://doi.org/10.31388/2519-884X-2023-49-95-101> (дата звернення 14.03.2025).

78. Корінько М.Д. Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення формування висновків аудитора. Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки. 2012. №1 (59).С. 95-96.

79. Кравченко І.Й. Перспективи впровадження інструментів цифрової економіки в систему статистичного аналізу, бухгалтерського обліку та аудиту. Облік і фінанси. 2022. № 3(97). С. 12–20. URL: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3\(97\)-12-20](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-12-20) (дата звернення 26.06.2025).

80. Криворучко М.Ю. До проблеми визначення суті поняття «суспільний інтерес» у контексті етичної складової роботи обліковців і аудиторів. Бізнес Інформ. 2023. № 10. С. 253–258.

81. Кузик Н., Шевчук К., Вершута Ю. Якість як детермінантна ознака аудиту фінансової звітності. Економіка та суспільство. 2024. №70. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-137>. (дата звернення 25.06.2025).

82. Легенчук С.Ф., Грицишен Д.О. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах проведення воєнних дій: історичний аналіз» Вісник ЖДТУ» : Економіка, управління та адміністрування. 2019. №2 (88), С.121–127.

83. Литвиненко С.В., Гуренко Т.О., Дерев'янку С.І., Бурдим Ю.М. Інвентаризація активів і зобов'язань як інструмент відновлення обліку в сільськогосподарських підприємствах в умовах воєнного стану. Економіка і управління бізнесом. 2024. № 1. С. 92–109.

84. Литвиненко В.С., Колеснікова О.М. Аудит діяльності підприємств агробізнесу як інструмент підтримки продовольчої безпеки в умовах системних ризиків аграрного сектору. Ефективна економіка. 2025. № 7. <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.53> (дата звернення 07.08.2025).

85. Литвиненко В.С., Бурдим Ю.М. Цифрова трансформація аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу. Облік і фінанси. 2025. №109(3). URL: [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-41-50](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-41-50). (дата звернення 26.10.2025).

86. Лоханова Н.О. Напрями удосконалення автоматизації аудиту в сучасних умовах здійснення аудиторської діяльності. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2024. № 1–2(314–315). С. 26–33. URL: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2024-1-2-314-315-26-33> (дата звернення 25.03.2025).

87. Лоханова Н.О., Сиротенко Н.А.. Дискусійні обліково–аудиторські аспекти дебіторської заборгованості підприємств України в умовах особливого правового режиму. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління 2024. №13. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-13-09-01> (дата звернення 17.07.2025).

88. Лубенченко О.Е., Корінько М.Д. Застосування Міжнародного стандарту аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» в аудиторській практиці. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2021. №3–4. С. 51–63.

89. Лубенченко, О., Рященко, В., Живитере, . М., Костирко, Р. О. Роль аудиту в управлінні підприємствами суспільного інтересу. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2020. №3(34). 176–183. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v3i34.215473> (дата звернення 12.02.2023).

90. Лубенченко О.Е., Василюк М.М. Організаційні засади аудиту фінансової звітності в Україні. Статистика України. 2019. № 2. С. 92–97. URL: [doi.org/10.31767/su.2\(85\)2019.02.10](https://doi.org/10.31767/su.2(85)2019.02.10) (дата звернення 24.10.2025).

91. Лугова О.І., Крижановська Н.М., Іванова І.В. Відновлення бухгалтерського обліку підприємства: передумови та сутність. *Modern Economics*. № 6. 2017. С. 121–129.

92. Макаренко А.П., Гречана Л. С. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту амортизації основних засобів. 2019. №6. URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/175.pdf>, 6 (дата звернення 18.07.2025).

93. Манько Н.Ф. Доказовість професійного судження в аудиті: теорія та практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2020. 22 с.

94. Мардус Н.Ю. Особливості аудиту в умовах забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки. 2022. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/server/api/core/bitstreams/ec8ea593-1507-4d5a-84c6-5b3844ec53be> (дата звернення 24.11.2024).

95. Медведєва М. Міжнародний компенсаційний механізм як засіб реалізації міжнародно-правової відповідальності росії за шкоду, завдану внаслідок її збройної агресії проти України. Право України. 2024. С.61–75.

96. Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією російської федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, затверджена наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України від 18.10.2022 р. № 3904/1223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text> (дата звернення 16.10.2024).

97. Михайленко О., Ніколаєнко С. Особливості аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. Вісник Хмельницького національного університету. 2022. № 4. С. 163–168.

98. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2021 року. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_

audit_review_other_assurance_and_related_services–779 (дата звернення 10.02.2025).

99. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення 23.09.2025).

100. Мулик Я. Дотримання професійної етики аудитора як запорука довіри до професії. Економіка та суспільство. 2023. Вип 52. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-27> (дата звернення 26.01.2025).

101. Мулик Я. Розвиток організаційно-методичних аспектів аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. Економіка та суспільство. 2023. № 47. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-26> (дата звернення 12.02.2025).

102. Мустаца І., Фербей Г. Діяльність аудиторських фірм в умовах воєнного стану – онлайн-аудити. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. № 3 (91). 2023. С. 88–101.

103. Мустаца І.В. Аудиторська діяльність в умовах воєнного стану: проблеми, виклики, шляхи вирішення. Вісник ЧТЕІ. Економічні науки. 2023. Вип. II(90). С. 48–57. URL:<http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-2.90.04> (дата звернення 20.12.2024).

104. Назаренко І.Ф. Генезис економічної сутності прибутку в умовах ринкової економіки. Інфраструктура ринку, №65. 2022 с.29–37.

105. Назарова К.О., Коломієць А.А. Місія та імперативи аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2024. № 12. URL:<https://doi.org/10.25313/2520-2057-2024-12-10491> (дата звернення 24.01.2025).

106. Національна стратегія доходів до 2030 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> (дата звернення: 04.04.2025).

107. Нечипоренко О.М., Россоха В.В. Концептуальні засади повоєнних трансформацій сільського господарства України. Економіка і управління бізнесом №14(2). 2023. С. 113–125.

108. Новіченко, Л.С. Актуальні питання визначення суттєвості в аудиті. Економіка та держава. №6. 2020. С.122–125.

109. Олійник С.О. (2017). Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку та напрями її вдосконалення. Innovative solutions in modern science. №5. 2017. С.14.

110. Остапчук С., Царук Н. Оцінка та документування наслідків війни на підприємстві: аналіз професійного потенціалу бухгалтера. Вісник економіки. 2023. № 3. С. 115-130. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.115>. Дата звернення 16.08.2024.

111. Пархоменко О.П., Пархоменко В.П. Аналіз інформаційного забезпечення аудиту в сучасних умовах. Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. 2016. № 16. С. 240–244.

112. Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією: наказ Міністерства розвитку громад та територій України від 25.02.2025 №376 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0380-25#n7> (дата звернення 07.03.2025).

113. Петрик О.А., Олійник А.В. Теоретичні та практичні аспекти аудиту основних засобів підприємств у період відновлення економіки України. Фінанси України. 2025. №6. С.118–128.

114. Поляк К.Ю. Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомир, 2017. 23 с.

115. Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії російської федерації: постанова Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 року № 326 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від

22.07.2022 року № 951). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 02.09.2024).

116. Порядок надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки: наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2011 р. № 1393. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0044-12#Text> (дата звернення 25.06.2024).

117. Постраждали аграрії розповіли про нагальні потреби та проблеми для відновлення діяльності підприємств. URL: <https://minagro.gov.ua/news/postrazhdali-agrariyi-rozpovili-pro-nagalni-potrebi-ta-problemi-dlya-vidnovlennya-diyalnosti-pidpriyemstv> (дата звернення 06.04.2025).

118. Про інвентаризацію об'єктів державної власності та надання відомостей до Єдиного реєстру об'єктів державної власності: Наказ Фонду державного майна України №61 від 19.01.2021 р. URL: https://www.spfu.gov.ua/userfiles/files/nakaz_61_%2019_01_21pdf.pdf (дата звернення 17.06.2025).

119. 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> (дата звернення 11.11.2025).

120. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 10.11.2025).

121. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні»: Закон України 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення: 29.04.2024).

122. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 22.03.2024).

123. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 р. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення 14.10.2024).

124. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення 15.10.2024).

125. Про затвердження Національного положення(стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 року №817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення 14.11.2024).

126. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 16.09.2024).

127. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення 31.03.2025).

128. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 р. №389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата звернення 24.10.2024).

129. Прокопенко Ж.В. Організаційно-методологічні положення аудиту діяльності небанківських фінансових установ. Ефективна економіка. 2020. № 7. URL: 10.32702/2307-2105-2020.7.73 (дата звернення 14.10.2023).

130. Прокопова О.М., Кудлаєва Н.В. Бухгалтерський облік в умовах воєнного стану: ключові характеристики та проблемні аспекти. Інвестиції: практика та досвід. 2022. № 9. URL: 10.32702/2306-6814.2022.9-10.38 (дата звернення 24.05.2023);

131. Промова Прем'єр-міністра України Дениса Шмигала на засіданні Уряду. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/promova-premier-ministra-ukrainy-denysa-shmyhalia-na-zasidanni-uriadu1103> (дата звернення 02.02.2025).

132. Проскуріна Н.М. Аналітичні процедури як детермінанти підвищення якості сучасного професійного аудиту. Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка». 2010. №15. С.217–223.

133. Проскуріна Н.М. Сутність дефініції «аудиторський ризик» і її роль при формуванні аудиторських процедур. Інвестиції: практика та досвід. 2010. №19. С. 27–30.

134. Прямі збитки інфраструктури України через війну зросли до \$170 млрд — оцінка KSE Institute станом на листопад 2024 року. Київська школа економіки. URL: <https://kse.ua/ua/about-the-school/news/pryami-zbitki-infrastrukturi-ukrayini-cherez-viynu-zrosli-do-170-mlrd-otsinka-kse-institute-stanom-na-listopad-2024-roku/> (дата звернення 09.08.2025).

135. Пчелинська Г.В. Особливості обліку вибуття основних засобів в умовах воєнного стану в Україні. Економіка та суспільство. 2023. Вип.51. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-13> (дата звернення 16.09.2024);

136. Розізнана І.В. Поняття та ознаки упущеної вигоди в цивільному праві. Юридичний науковий електронний журнал (2). 2014. С. 26–30.

137. Романів С.Р., Михайлишин Н.П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. № 10. С. 979–985.

138. Русин-Гриник Р., Балашов Г. Характеристика воєнного стану як особливого середовища в контексті змін обліку та оподаткування. Економіка та суспільство, 2023. №53. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-18> (дата звернення 12.12.2024);

139. Рядська В. В. Розвиток уявлень про зміст аудиту. Бізнес Інформ. 2013. №9. С. 254–258.

140. Рядська В.В. Метаморфоз контрольної функції аудиту. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2013. №3. С.55–62.

141. Рядська В.В. Концептуальна основа фінансових звітів як предмет аудиторського дослідження. *Культура народів Причорномор'я*. 2012. №234. С.111-114.

142. Саямон–Міхєєва К.Д., Рябчук О.Г. Особливості аудиту в умовах військового стану. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2025. № 4. <https://doi.org/10.32702/2307-2156.2025.4.15> (дата звернення 28.08.2025).

143. Сахно Л.А. Аудит в умовах воєнного стану: реалії та перспективи. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2024. №4 (53), С. 91–101.

144. Семенець А.О., Стадник В.М. Організація аудиту фінансової звітності підприємства. *Молодий вчений*. 2017.№5, с. 727–732.

145. Сисоєва І., Загородній А., Пилипенко Л., Томілін О., Балазюк О., Погрішук О. Аналіз потенційних ризиків аудиту аграрних підприємств. *Agricultural and Resource Economics*. 2021. Т. 7. № 1. С. 164–191. URL: <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.01.09> (дата звернення 24.04.2024).

146. Стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій в Україні на період до 2030 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 листопада 2024 р. № 1163–р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1163-2024-%D1%80#Text> (дата звернення 03.03.2025).

147. Татенко М.Ю., Назарова К.О. Місія та форсайт трансформації аудиту у повоєнному відновленні України. *Ефективна економіка*. 2023. № 6. URL:<https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.6.14> (дата звернення 19.09.2025).

148. У США показали та розказали про екологічні наслідки війни. Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України. URL: <https://mepr.gov.ua/u-ssha-pokazaly-ta-rozkazaly-pro-ekologichni-naslidky-vijny/> (дата звернення 17.06.2025).

149. Фабіянська В. Ю., Бельдій А. М. Комп'ютерний аудит в Україні в контексті вимог європейського законодавства. *Облік і фінанси*. 2019. № 3(85).

С. 129–137. URL: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3\(85\)-129-137](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3(85)-129-137) (дата зверення 05.05.2025).

150. Фабіянська В.Ю. Аудиторський ризик: сутність, методика оцінки та шляхи зниження. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2020. № 1. С. 110–121.

151. Фабіянська В.Ю. Аудиторські докази: сутність, оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності. Агросвіт. 2020. № 8. С. 77—86.

152. Фабіянська В.Ю. Обов'язковий аудит фінансової звітності в контексті реформування аудиторської діяльності в Україні. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. №7. С. 140–153.

153. Фабіянська В.Ю. Потреба в незалежному аудиті та розвиток його теорії: погляд через призму браку довіри в суспільстві. Ефективна економіка. 2020. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.5.101>. (дата зверення 12.04.2024).

154. Харламова О.В. Особливості інвентаризації для цілей складання МСФЗ-звітності. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент 2015. №11. С.297–300.

155. Ходаківська Л.О., Ходаківська К.С. Комп'ютерні технології аудиту в умовах розвитку сучасних інформаційних систем. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Спецвипуск. Полтава: ПДАА. 2012. С. 136–141.

156. Царенко О.В. Методологічні підходи розбудови домінант системи управління якості аудиторських послуг в Україні. Економіка та держава. 2022. № 4. С. 4–7.

157. Церковник С.І. Теоретико-правовий аналіз дії права під час воєнного стану в Україні. Аналітично-порівняльне правознавство. 2024. № 2. С. 100–104.

158. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435–IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата зверення 11.10.2025).

159. Шалімова Н.С. Аудит в системі соціально–економічних відносин України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» К. : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» , 2013, 43 с.

160. Шалімова Н.С., Роєва О.С. Проблемні аспекти використання інвентаризації як аудиторської процедури та джерела аудиторських доказів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності. Бухгалтерський облік, аналіз, контроль, оподаткування, фінансовий менеджмент : сучасні виклики та перспективи розвитку: монографія. Кривий Ріг: Видавництво ФОП Чернявський Д.О., 2018. с. 120–138.

161. Шевчук К. Оцінка безперервності діяльності підприємства та належного розкриття інформації в аудиті фінансової звітності. Економіка та суспільство. 2025. №81. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-81-161> (дата звернення 15.12.2025).

162. Шульга С.В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2019. №3. С. 67–75.

163. Щодо засвідчення форс–мажорних обставин: Лист Торгово–промислової палати 2024/02.0–7.1 від 28.02.2022 URL: [621c8a543cda9382669631.pdf](https://uccr.org.ua/621c8a543cda9382669631.pdf) (uccr.org.ua) (дата звернення 04.04.2024).

164. 26% опитаних підприємців допоміг перехід на податок в 2%. Оpendатабот. URL: <https://opendatabot.ua/analytics/war-taxes-3> (дата звернення 24.05.2024).

165. 71 млрд доларів збитків та 180 млн тонн викидів: на COP29 Україна назвала масштаб шкоди природі за 1000 днів війни. Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України. URL:<https://mepr.gov.ua/71-mlrd-dolariv-zbytktiv-ta-180-mln-tonn-vykydiv-na-sor29-ukrayina-nazvala-masshtab-shkody-prirody-za-1000-dniv-vijny/> (дата звернення 06.12.2024).

166. Akimova T., Pryumak S., Kostyakova A., Usatenko O., Lytvynenko V. The Impact of Innovations in Enterprise Accounting and Control Systems on

Optimizing the Analysis of Financial Reporting in the Transition to IFRS. *Economic Affairs*. 2024. Vol. 69, Iss. 1 Spec. pp. 371–379. <https://doi.org/10.46852/0424-2513.1.2024.39> (дата звернення 12.08.2024).

167. Analysis of good practices for implementing the Standard Audit File for Tax. European Commission. URL: https://reform-support.ec.europa.eu/document/download/b98a358e-809c-4bd5-b6b8-f35960e9a994_en?filename=22BG10_SAF-T_Best%20Practices%20Analysis_EN.pdf&prefLang=ga (дата звернення 17.05.2025).

168. Arens Alvin A., Loebbecke James K. *Auditing, an Integrated Approach*. Prentice-Hall, Inc, 1994. 798 p.

169. Climate damage caused by russia's war in Ukraine. URL:https://en.ecoaction.org.ua/wp-content/uploads/2025/10/Climate-Damage-Caused-by-War-36-months_EN_compressed.pdf (дата звернення 25.09.2025).

170. Defining a public interest entity. URL: <https://accountancyeurope.eu/publications/defining-a-public-interest-entity/> (дата звернення 24.07.2023).

171. Dibrova, A., Ilchuk, M., Konoval, I., Androsovyh, I., Zanizdra, A. (2023). State support for agriculture in Ukraine in the post-war period. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 9(3), p. 49–76.

172. Exposure Draft ED/2019/7 – General Presentation and Disclosures. Retrieved from: www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf (дата звернення 06.08.2024).

173. Gutsalenko L., Marchuk U., Hutsalenko O., Tsaruk N.. Wine industry: economic and environmental factors which influence development and accounting. *Economic Annals-XXI*. 2020. №181(1–2(1)), p. 105–114.

174. IAS 36 – Impairment of Assets. (n.d.). www.ifrs.org. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf->

standards/english/2021/issued/part-a/ias-36-impairment-of-assets.pdf (дата звернення 10.08.2024).

175. Khaietska O., Holovnia O., Pavlyuk T., Osipova L. Branch structure of the national economy and directions of its optimization in the post-war period. *Economics Ecology Socium*. 2023. Vol. 7. No. 3. P. 1–12. DOI:<https://dx.doi.org/10.31520/2616-7107/2023.7.3-1> (дата звернення 22.10.2025).

176. Nazarova K., Malko D. Imperatives of auditing financial statements of agro-industrial enterprises. *International scientific journal «Internauka»*. 2025. №4 URL:<https://doi.org/10.25313/2520-2057-2025-4-10872> (дата звернення 18.06.2025).

177. Lytvynenko, V., Khomovyi., S., Tomilova–Yaremchuk, N. (2023) Concept of accounting for transaction costs: problems and prospects. *Economic Science for Rural Development Conference Proceedings*. Vol.57, pp. 447–454.

178. O'Reilly V.M., Hirsh M.B., DeFliese Ph.L., Jaenicke H.R. *Montgomery's Auditing*. Wiley, 1991. 1184 p.

179. Robertson J. *Audit*. Business Publications; 3rd edition.1982. 754 p.

180. Zhuk V., Pugachov M., Shpykuliak O., Bezdushna Y., Popko Y. Application of accounting for the assessment of war losses for agribusiness enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2023. Vol. 9. No. 3. P. 197–215.

ДОДАТКИ

Додаток А

Тлумачення терміну аудит у науковій літературі

№п/п	Автор	Визначення
1	2	3
1.	Аренс. Е.А. і Лоббек Дж	процес, при використанні якого компетентний незалежний працівник аналізує та узагальнює інформацію, яка підлягає кількісній оцінці та стосується специфічної господарської системи з метою визначення та вираження у своєму аудиторському висновку міри відповідності цієї інформації. [168].
2.	Дж. Робертсон	процес зменшення інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів до прийняттого рівня [179].
3.	Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В.М.О'Рейли, М. Б. Хирш	системний процес одержання та оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію та надає результати зацікавленим користувачам [178].
4.	Білуха М.Т.	Незалежна форма контролю, яка забезпечується аудиторськими організаціями та аудиторами на підставі укладених договорів [10, с. 98].
5.	Дорош Н.І.	систематичний процес об'єктивного збору і оцінювання свідчень про господарські дії і події з метою визначення рівня відповідності цих тверджень встановленим критеріям і надання результатів перевірки зацікавленим користувачам [51].
6.	Петрик О.А.	перевірка фінансової звітності підприємства (установи, організації), що проведена незалежним професіоналом з метою висловлення об'єктивної думки про її точність, повноту та достовірність, а також про відповідність загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку та чинному законодавству [2].
7.	Шалімова Н.С.	високоінтелектуальна діяльність, яка має форму соціально-нейтрального інституту, який виконує функції збору, оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик користувачів до прийняттого рівня та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві [159, с.11]
8.	Гончарук С.М.	науково-організований процес, який передбачає виконання аудиторських процедур у певній послідовності відповідно до окремих стадій, що утворюють єдину систему для вирішення поставлених замовником завдань [32].
9.	Фабіянська В.Ю.	послуга, яка надається незалежним аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) підприємствам (організаціям) підприємствам, що зобов'язані відповідно із вимогами законодавства оприлюднювати річну фінансову (консолідовану) звітність разом із аудиторським звітом з метою забезпечення її користувачів достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень. [153].
10.	Лубенченко О.Е.	потреба зацікавлених сторін у достовірній інформації, яка розкривається у фінансовій звітності та відсутність спеціальних знань і досвіду у зацікавлених сторін; неможливість доступу до інформації та первинних документів суб'єкта господарювання; неоднозначність тлумачень та застосування нормативно-правових актів [89, с. 178].
11	Манько Н.Ф.	виконання завдання з аудиту фінансової звітності з метою надання впевненості її користувачам шляхом висловлення думки аудитора, щодо її достовірності в усіх суттєвих аспектах [93]

**Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з
розподілом на категорії підприємств України**

Назва виду діяльності	Код за КВЕД–2010	Усього, одиниць	У тому числі			
			великі підприємства	середні підприємства	малі підприємства	з них мікропідприємства
1	2	3	4	5	6	7
вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур	01.11	33796	29	1034	32733	29111
вирощування рису	01.12	13	–	–	13	10
вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	01.13	600	–	34	566	490
вирощування цукрової тростини	01.14	–	–	–	–	–
вирощування тютюну	01.15	9	–	–	9	7
вирощування прядивних культур	01.16	17	–	–	17	17
вирощування інших однорічних і дворічних культур	01.19	140	–	7	133	123
вирощування винограду	01.21	108	–	7	101	82
вирощування тропічних і субтропічних фруктів	01.22	–	–	–	–	–
вирощування цитрусових	01.23	1	–	–	1	1
вирощування зерняткових і кісточкових фруктів	01.24	504	–	12	492	442

Продовження додатка Б

1	2	3	4	5	6	7
виращування ягід, горіхів, інших плодових дерев і чагарників	01.25	496	–	10	486	450
виращування олійних плодів	01.26	–	–	–	–	–
виращування культур для виробництва напоїв	01.27	–	–	–	–	–
виращування пряних, ароматичних і лікарських культур	01.28	50	–	–	50	45
виращування інших багаторічних культур	01.29	45	–	–	45	43
відтворення рослин	01.30	129	–	5	124	103
розведення великої рогатої худоби молочних порід	01.41	583	–	158	425	343
розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів	01.42	94	–	5	89	77
розведення коней та інших тварин родини конячих	01.43	39	–	2	37	35
розведення верблюдів та інших тварин родини верблюдячих	01.44	–	–	–	–	–
розведення овець і кіз	01.45	92	–	–	92	88
розведення свиней	01.46	382	3	38	341	256
розведення свійської птиці	01.47	393	4	30	359	276
розведення інших тварин	01.49	191	–	5	186	169
змішане сільське господарство	01.50	696	–	9	687	616
допоміжна діяльність у рослинництві	01.61	678	1	25	652	591

Продовження додатка Б

1	2	3	4	5	6	7
допоміжна діяльність у тваринництві	01.62	46	–	3	43	37
післяурожайна діяльність	01.63	104	–	10	94	75
оброблення насіння для відтворення	01.64	54	1	3	50	39
РАЗОМ		39260	38	1397	37 825	33526

Джерело: за даними [69]

Зміни до законодавства, які відбулися в період запровадженого воєнного стану

№ п/п	Нормативний документ	Внесені зміни
1	2	3
1.	Закон України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» від 03.03.2022 року №2115–ІХ	<p>Подача облікових, фінансових, бухгалтерських, розрахункових та аудиторських звітів здійснюється протягом трьох місяців після припинення воєнного стану чи стану війни за весь період такого неподання.</p> <p>Звільнення від адміністративної та кримінальної відповідальності за неподання звітності</p>
2.	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 року № 2118–ІХ	<ul style="list-style-type: none"> • При неможливості виконання обов'язку платником податків зі сплати податків та зборів, подання звітності, реєстрації податкових та акцизних накладних, розрахунків коригування звільняються від відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом 3 місяців після припинення чи скасування воєнного стану. • Зупинка проведення податкових перевірок; • Добровільна передача чи відчуження коштів, товарів, надання послуг на користь ЗСУ та підрозділів ТРО не вважаються операціями з реалізації; • Зупинено перебіг строків, які визначені податковим законодавством
3.	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15.03.2022 року №2120–ІХ	<ul style="list-style-type: none"> • Звільнено від оподаткування єдиним податком фізичних осіб першої та другої групи; • До третьої групи платників єдиного податку можуть бути віднесені фізичні особи–підприємці та юридичні особи–суб'єкти господарювання будь-якої організаційно–правової форми, в яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 млрд. гривень. Для таких осіб ставка податку становить 2% від доходу. При цьому, такі особи звільняються від сплати податку на додану вартість

1	2	3
4.	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно» від 11.04.2023 року №3050–ІХ	<ul style="list-style-type: none"> • Не нараховується та не сплачується за період з 01.01.2022 по 31.12.2022 екологічний податок на територіях, які включено до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією, а з 01.01.2023 року також земельних ділянках, які були визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами; • Не нараховується та не сплачується плата за землю за період з 01.01.2022 по 31.12.2022 щодо земельних ділянок, які розташовані на тимчасово окупованих територіях та територіях активних бойових дій, а з 01.01.2023 щодо земельних ділянок які включено до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією. • Не нараховується мінімальне податкове зобов'язання за земельні ділянки, земельні паї, які розташовані в зоні активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях з 01.01.2022 по 31.12.2022 які перебувають у власності фізичних осіб, з 01.03.2022 по 31.12.2022, які перебувають у власності юридичних осіб; • Не нараховується податок на нерухоме майно за об'єкти житлової або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб та розташовані на територіях активних бойових дій або тимчасово окупованих російською федерацією: за 2021, 2022 роки за об'єкти житлової нерухомості, яка перебуває у власності фізичних осіб, з 01.03.2022 по 31.12.2022 за об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, яка перебуває у власності юридичних осіб; з 01.01.2023 на об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, що перебувають у власності юридичних та фізичних осіб, які розташовані на тимчасово окупованих територіях та територіях активних бойових дій, віднесені до Переліку територій.

1	2	3
5.	Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» від 31 травня 2022 року № 2285–ІХ	<ul style="list-style-type: none"> • Не підлягають включенню до Реєстру аудитори, а також підлягають виключенню з нього аудитори, які є громадянами країни, що здійснює збройну агресію; перебувають у публічних реєстрах аудиторів такої країни; здійснюють аудиторську діяльність у складі аудиторських фірм, які зареєстровані на території країни-агресора, засновниками учасниками чи бенефіціарами, якої є громадяни країни-агресора; • Зменшено на період воєнного стану та протягом 24 місяців після його припинення кількість осіб, які повинні мати підтвердження кваліфікації відповідно до статті 19 цього Закону або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності до двох; • На період дії воєнного стану перевірки з контролю якості аудиторських послуг проводиться лише за згодою суб'єктів аудиторської діяльності, свідоцтва про відповідність системи контролю якості 2017–2018 років продовжуються на 12 місяців; • зниження фіксованого внеску з 3 до 1 розміру мінімальної заробітної плати за кожен аудиторський звіт, складений аудитором за результатами надання послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, та з 0,3 до 0,1 розміру мінімальної заробітної плати для – інших підприємств.

Джерело: розроблено за даними [119]

Організація процесу інвентаризації на деокупованих територіях України

Етап інвентаризації	Заходи	Документальне оформлення
1	2	3
Підготовчий етап	Безперешкодний доступ до активів	Листи–звернення до військової/військово–цивільної адміністрації та Державної служби з надзвичайних ситуацій
	Призначення комісії/уповноваженої особи	Видача наказу підприємства про призначення комісії або уповноваженої особи. Визначення в наказі способу фіксації завданої шкоди
	Проведення перевірки договору з матеріально–відповідальною особою	Укладання договору з матеріально–відповідальною особою
	Встановлення наявності документів, що підтверджують право власності на активи	Звернення до державних реєстрів та отримання відповідних витягів
	Визначення залишків активів за даними обліку (за можливості)	Формування відомостей з даними обліку підприємства
Етап проведення інвентаризації	Отримання розписки від матеріально–відповідальної особи в інвентаризаційному описі (за можливості)	Інвентаризаційний опис Акт інвентаризації
	Фактична перевірка наявності основних засобів та капітальних інвестицій	Інвентаризаційний опис необоротних активів
	Фактична перевірка наявності нематеріальних активів	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів за формою НА–4
	Фактична перевірка робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей	Інвентаризаційний опис робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей (форма №Інв.8с.–г.)
	Фактична перевірка наявності багаторічних насаджень, виноградників, садів, ягідників	Інвентаризаційний опис багаторічних насаджень (форма №Інв.–3с.г.)
	Фактична перевірка наявності плодкових та ягідних розсадників	Інвентаризаційний опис розсадників (форма №Інв.–10 с.г.)

1	2	3
Етап проведення інвентаризації	Фактична перевірка наявності зерна та продуктів його переробки	Акт інвентаризації зерна та продуктів його переробки по складу (форма №172)
	Фактична перевірка зерна, що знаходиться на зберіганні та переробці	Акт зачистки (форма №30, №30а) з додаванням підсумків за особовими рахунками зберігачів
	Виявлення пошкоджень, руйнувань чи псування активів	Окремі інвентаризаційні описи необоротних активів чи запасів, деталізований акт огляду
	Виявлення нетипових для підприємства активів	Окремі інвентаризаційні описи необоротних активів чи запасів
	Перевірка фактичної наявності грошових коштів	Акт про результати інвентаризації наявних коштів
	Перевірка розрахунків з дебіторами та кредиторами	Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами. Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання
Етап співставлення отриманих даних при інвентаризації з даними обліку	Передача інвентаризаційних відомостей до бухгалтерської служби для порівняння з даними обліку	Звіряльна відомість результатів інвентаризації необоротних активів. Звіряльна відомість результатів інвентаризації запасів
Етап оформлення результатів інвентаризації та відображення їх в обліку	Оформлення результатів інвентаризації	Протокол інвентаризаційної комісії

Джерело: розроблено автором згідно [126]

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
3.	Зменшення корисності основних засобів та капітальних інвестицій внаслідок знаходження на тимчасово окупованій території чи території активних бойових дій	Створення інвентаризаційної комісії, перевірка належності територій до переліку територій, на яких ведуться бойові дії або до тимчасово окупованих, отримання підтвердження у військової адміністрації(за потреби), відображення зменшення корисності основних засобів. Протокол комісії з зазначенням активів, які знаходяться на тимчасово окупованій території або території активних бойових дій, фото, рішення про зменшення корисності. Бухгалтерська довідка.	972.1 «Втрати від зменшення корисності активів внаслідок їх окупації чи знаходження на території» 074 «Невідшкодована вартість пошкоджених або знищених основних засобів внаслідок збройної агресії» - до моменту проведення оцінки завданих збитків	10 «Основні засоби» 15 «Капітальні інвестиції»
4.	Визначення справедливої вартості біологічних активів	Створення інвентаризаційної комісії, проведення огляду активів та проведення фіксації, оформлення протоколу, проведення оцінки, затвердження результатів керівником, відображення списання в обліку. Протокол інвентаризаційної комісії, акт огляду, звіт з оцінки, бухгалтерська довідка	940.1 «Втрати від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю через збройну агресію»	16 «Довгострокові біологічні активи» 21 «Поточні біологічні активи» -

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
5.	Визначення чистої вартості реалізації запасів у разі пошкодження чи псування	Створення інвентаризаційної комісії, огляд запасів, фіксація стану, відображення в відображенні в протоколі інвентаризаційної комісії, затвердження керівником, відображення в обліку. Протокол інвентаризаційної комісії, акт уцінки.	946.1 «Втрати від знецінення запасів внаслідок збройної агресії» 073 «Невідшкодовані витрати від псування або знищення цінностей внаслідок збройної агресії»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» -
6.	Списання знищених запасів	Створення інвентаризаційної комісії, проведення огляду запасів та фіксація, оформлення протоколу, затвердження результатів керівником, відображення списання в обліку. Протокол інвентаризаційної комісії, акт списання запасів.	947.1 «Нестачі і втрати від псування цінностей внаслідок збройної агресії» 073 «Невідшкодовані витрати від псування або знищення цінностей внаслідок збройної агресії»- - до моменту проведення оцінки завданих збитків	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» -

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
7.	Нарахування резерву сумнівних боргів/резерву очікуваних кредитних збитків внаслідок знаходження контрагента на території активних бойових дій	Створення комісії щодо списання дебіторської заборгованості, аналіз дебіторів на індивідуальній основі, винесення рішення про нарахування резерву, відображення в обліку. Протокол комісії по роботі з дебіторською заборгованістю, розрахунок резерву, бухгалтерська довідка	944.1 «Сумнівні та безнадійні борги, які виникли внаслідок військових дій та тимчасової окупації територій» 071 «Списана дебіторська заборгованість»	38 «Резерв сумнівних боргів» -
8.	Виплата простою через припинення діяльності внаслідок збройної агресії	Видача наказу керівника про оголошення простою з зазначенням переліку працівників на яких поширюється простій та дати його початку	977.1 «Витрати з виплати простою, що зумовлені військовими діями та окупацією територій»	661 «Розрахунки за заробітною платою», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Джерело: складено за [123,124,125].

Додаток Е

Фінансові показники діяльності досліджуваних аграрних підприємств

Показник	ТОВ «Агрокім»				ПП «Агропрогрес»				ТОВ «Гетьманське»				ТОВ «Дружба Нова»			
	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Абсолютна ліквідність	0	0	0	0,57	0,03	0,03	0,07	0	0	0	0,01	0	0,01	0,03	0,03	0,21
Миттєва ліквідність	0,99	0,96	0,99	1,12	0,55	0,78	1,3	2,32	0,6	0,79	0,84	0,75	1,2	1,21	1,42	1,4
Поточна ліквідність	1,88	1,8	2,12	1,4	1,91	2,01	2,9	4	1,15	1,57	1,41	1,26	2,97	2,94	2,8	2,54
Частка грошових коштів в активах	0	0	0	0,25	0	0,01	0,01	0	0	0	0	0	0	0,01	0,01	0,06
Коефіцієнт заборгованості	0,56	0,58	0,47	0,59	0,69	0,66	0,57	0,5	0,86	0,75	0,73	0,81	0,35	0,36	0,36	0,41
Відношення боргу до капіталу	1,29	1,37	0,89	1,46	2,25	1,94	1,34	1	5,97	3,04	2,66	4,15	0,54	0,56	0,57	0,7
Фінансовий леверидж	2,29	2,37	1,89	2,46	3,25	2,94	2,34	2	6,97	4,04	3,66	5,15	1,54	1,56	1,57	1,7
Рентабельність капіталу	0,37	0,01	0,19	0,24	0,59	0,23	0,28	0,22	0,66	0,66	0	0	0,46	0,11	0	0,22
Рентабельність активів	0,16	0,01	0,1	0,1	0,18	0,08	0,12	0,11	0,09	0,16	0	0	0,3	0,07	0	0,13
Валова маржа	0,54	0,52	0,47	0,44	0,49	0,57	0,48	0,41	0,36	0,14	0	0,15	0,26	0,12	0,28	0,31
Операційна маржа	0,37	0,02	0,21	0,25	0,34	0,2	0,23	0,16	0,35	0,82	0	0	0,57	0,21	0	0,23
Оборотність запасів	1,33	0,82	1,31	1,68	1,29	0,88	1,26	1,77	0,63	0,7	1,05	0,97	1,53	1,05	1,42	1,54

Продовження додатка Е

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Оборотність дебіторської заборгованості	2,75	1,38	2,28	2,18	6,91	2,56	2,57	2,51	0,6	0,62	0,69	0,67	2,56	1,34	2,09	1,87
Оборотність активів	0,51	0,3	0,5	0,48	0,61	0,43	0,57	0,68	0,32	0,25	0,26	0,33	0,64	0,35	0,52	0,6
Період оборотності запасів	274,9	446,61	278,52	217,55	281,98	412,79	289,68	206	580,95	518,78	348,74	377,12	239,01	346,39	257,04	237,63
Період оборотності дебіторської заборгованості	132,97	265,39	160,02	167,36	52,83	142,31	142,3	145,51	604,4	589,69	527,63	546,7	142,46	272,95	174,31	194,67

Показник	ТОВ «ІМК»				ТОВ «МХП Урожайна країна»				ТОВ «Райз Північ»				ТОВ «Слобожанщина»			
	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Абсолютна ліквідність	0,28	0,21	0,08	0,24	0	0	0,01	0	0,01	0	0,03	0	0,07	0,75	0,64	0
Миттєва ліквідність	0,55	0,5	0,17	0,32	1,88	3,9	1,99	4,74	0,84	1,19	2,5	2,39	4,15	3,87	2,3	3,89
Поточна ліквідність	0,95	0,94	0,69	0,6	2,71	5,2	3,14	9,11	1,74	2,31	4,17	3,21	6,29	5,75	3,58	4,8
Частка грошових коштів в активах	0,14	0,12	0,05	0,17	0	0	0	0	0,01	0	0,01	0	0,01	0,07	0,11	0
Коефіцієнт заборгованості	0,84	1,01	1,16	1,16	0,33	0,17	0,28	0,11	0,61	0,48	0,34	0,41	0,45	0,42	0,5	0,44

Продовження додатка Е

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Відношення боргу до капіталу	5,13	79,52	7,39	7,35	0,49	0,2	0,39	0,12	1,55	0,92	0,52	0,69	0,83	0,73	0,99	0,78
Фінансовий леверидж	6,13	78,52	6,39	6,35	1,49	1,2	1,39	1,12	2,55	1,92	1,52	1,69	1,83	1,73	1,99	1,78
Рентабельність капіталу	0,43	0	0	0	0,06	0,07	0	0,1	0,62	0,38	0	0,03	0,29	0,11	0,04	0,22
Рентабельність активів	0,07	0	0	0	0,04	0,06	0	0,09	0,24	0,2	0	0,02	0,16	0,06	0,02	0,13
Валова маржа	0,46	0,39	0,13	0,33	0,33	0,35	0,01	0,33	0,43	0,23	0,04	0,22	0,53	0,51	0,31	0,42
Операційна маржа	0,17	0	0	0	0,08	0,11	0	0,14	0,65	0,53	0	0,04	0,39	0,24	0,08	0,21
Оборотність запасів	2,39	0,45	0,96	1,99	1,43	1,48	1,27	1,28	0,69	0,81	1,5	1,42	2,45	1,13	1,24	2,42
Оборотність дебіторської заборгованості	3,56	0,88	16,85	16,76	0,82	0,79	0,5	1,49	0,95	0,85	1,34	0,72	1,33	0,91	0,88	1,26
Оборотність активів	0,83	0,13	0,26	0,71	0,58	0,48	0,29	0,6	0,45	0,41	0,56	0,46	0,82	0,29	0,26	0,59
Період оборотності запасів	153,03	810,76	380,15	183,28	255,62	246,07	287,75	285,88	526,95	452,02	242,85	257,69	148,77	323,3	293,31	150,96
Період оборотності дебіторської заборгованості	102,57	413,02	21,66	21,78	445,36	461,74	732,76	245,06	384,21	427,8	273,01	507,54	274,95	401,83	415,58	289,14

Продовження додатка Е

Показник	СТОВ "Батьківщина"				ТОВ «ТАС Агро Північ»				ТОВ «Земля і Воля»			
	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Абсолютна ліквідність	0	0	0	0,04	0,03	0,01	0	0,13	11,14	4,48	14,59	2,14
Миттева ліквідність	0,65	0,44	0,92	2,96	0,5	0,56	0,62	1,38	12,17	5,89	15,29	2,32
Поточна ліквідність	2,71	1,97	3,23	5,8	2,2	2,24	2,48	2,34	22,38	16,14	51,2	5,22
Частка грошових коштів в активах	0	0	0	0,01	0,01	0	0	0,04	0,33	0,2	0,2	0,26
Коефіцієнт заборгованості	0,26	0,39	0,22	0,13	0,52	0,56	0,54	0,39	0,03	0,04	0,01	0,12
Відношення боргу до капіталу	0,35	0,65	0,28	0,15	1,1	1,26	1,18	0,65	0,03	0,05	0,01	0,14
Фінансовий леверидж	1,35	1,65	1,28	1,15	2,1	2,26	2,18	1,65	1,03	1,05	1,01	1,14
Рентабельність капіталу	0,24	0,02	0,06	0,44	1,18	0,32	0,23	0,41	0,28	0,17	0,04	0,24
Рентабельність активів	0,18	0,01	0,05	0,38	0,56	0,14	0,1	0,25	0,27	0,17	0,04	0,21
Валова маржа	0,39	0,29	0,18	0,37	0,59	0,45	0,31	0,44	0,44	0,34	0,19	0,39
Операційна маржа	0,28	0,03	0,04	0,34	0,5	0,15	0,14	0,3	0,42	0,89	0,12	0,3
Оборотність запасів	1,45	0,52	1,67	2,1	1,14	1,14	1,18	1,68	5,61	1,99	3,8	5,83
Оборотність дебіторської заборгованості	3,71	2,17	6,18	3	9,26	6,4	6,57	2,65	25,83	3,35	48,04	38,96
Оборотність активів	1,23	0,41	1,11	1,38	1,4	1,05	0,83	1,02	0,75	0,2	0,32	0,68
Період оборотності запасів	251,42	708,4	219,07	174,03	318,86	320,69	310,36	216,92	65,11	183,76	96,13	62,58
Період оборотності дебіторської заборгованості	98,44	168,13	59,02	121,6	39,42	57,07	55,53	137,63	14,13	109,05	7,6	9,37

Джерело: розраховано за даними звітності підприємств

	РД 1.1-1
Найменування аудиторської фірми	
Найменування замовника аудиту	
Період перевірки	
Прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який сформував документ	

Анкета при прийнятті завдання

№	Питання щодо ризиків	Джерела інформації (первинне отримання інформації)	Перевірка наявності операцій (процедури аудитора)	Якісна оцінка ризику (високий, низький, середній)
1.	Чи наявні у підприємства складні та нестандартні операції?	Відповідь управлінського персоналу	Тестування проводок	
2.	Чи наявні в підприємства спільні підприємства або спільна діяльність, чи входить підприємство до об'єднань	Відповідь управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями	Перевірка договорів спільної діяльності та даних Youcontrol	
3.	Яким чином забезпечується фінансування підприємства?	Відповідь управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями	Дослідження наявних договорів	
4.	Вибір підприємством концептуальної основи звітування	Відповідь управлінського персоналу	Перевірка аудитором застосованої концептуальної основи	
5.	Які облікові оцінки застосувало підприємство?	Відповідь управлінського персоналу: Основні засоби Інвестиційна нерухомість Дебіторська заборгованість Забезпечення Доходи та витрати	Розгляд аудитором застосованих облікових оцінок на предмет їх обґрунтованості	
6.	Чи здійснює діяльність підприємство в регіонах, де спостерігається економічна нестабільність	Відповідь управлінського персоналу	Розгляд аудитором структури компанії	
7.	Чи спостерігалася втрата основних покупців або постачальників	Відповідь управлінського персоналу	Розгляд аудитором доходів компанії в розрізі контрагентів	
8.	Чи відбулися зміни в галузі діяльності? З'явилися нові	Відповідь управлінського	Розгляд звіту про управління та	

	товари чи послуги, змінилися ланцюжки постачання	персоналу	приміток до фінансової звітності	
9.	Чи змінилася структура діяльності підприємства? Чи відбулося придбання бізнесу/розширення географії діяльності? Чи відбувся продаж або закриття бізнесу? Чи відбувалася реорганізація діяльності?	Відповідь управлінського персоналу	Розгляд звіту про управління та приміток до фінансової звітності, структури компанії	
10.	Чи були зміни в ключовому управлінському персоналі?	Відповідь управлінського персоналу	Розгляд зайняття посад за штатним розкладом	
11.	Чи були зміни в ІТ середовищі, зокрема встановлення нових програм для обліку чи фінансового звітування	Відповідь управлінського персоналу та ІТ	Аналіз програмного забезпечення, яке застосовує підприємство	
12.	Чи застосовувалися нові положення бухобліку	Відповідь управлінського персоналу	Аналіз змін до облікової політики	
13.	Чи є обмеження по залученню позик	Відповідь управлінського персоналу	Дослідження галузі, макрофінансові прогнози	
14.	Чи є суттєві не врегульовані судові позови або інші стягнення, що призведуть до втрати активів	Відповідь управлінського персоналу	Перевірка реєстру судових рішень та договорів	
15.	Чи є події або умови, які пов'язані з невизначеністю	Відповідь тих кого наділено найвищими повноваженнями та управлінського персоналу	Дослідження діяльності підприємства, бізнес-ризиків, аналіз фінансової показників, детальний аналіз розкриття інформації у примітках до фінансової звітності	

Аудитор

_____ Прізвище, ім'я, по батькові

Дата формування

Перевірено:

Особа, відповідальна за контроль якості _____

Прізвище, ім'я, по батькові

Дата перевірки

Джерело: розроблено автором.

	РД 1.2-1
Найменування аудиторської фірми	
Найменування замовника аудиту	
Період перевірки	
Прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який сформував документ	

Анкета вивчення клієнта

№п/п	Інформація, яка потребується про замовника послуг	Відповідь підприємства
1	2	3
1.	Назва підприємства	
2.	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	
3.	Місцезнаходження	
4.	Яка концептуальна основа ведення обліку НП(С)БО чи МСФЗ?	
5.	Галузь, в якій підприємство веде діяльність	
6.	Стан галузі та вплив війни на галузь	
7.	Суттєві зміни в нормативно-правому регулюванні	
8.	Перелік філій та структурних підрозділів підприємства із вказівкою адреси	
9.	Чи було здійснено релокацію/перереєстрацію в інші регіони в зв'язку з окупацією територій	
10.	Чи забезпечувалося відновлення обліку підприємством? Якщо так, чи вдалося в повному обсязі відновити облік?	
11.	Чи є обмеження доступу до землі або забруднення вибухонебезпечними предметами?	
12.	Чи зазнало підприємство руйнувань або пошкодження активів?	
13.	Чи відбулася втрата основного покупця або постачальника?	
14.	Чи забезпечувалося повідомлення державної податкової служби про обмеження доступу до активів, чи подані заяви до правоохоронних органів?	
15.	Якщо доступ відновлено, чи забезпечено проведення інвентаризації активів, фіксацію та подачу Реєстру збитків, оцінку завданих збитків (прямі збитки та утрачена вигода)	

Аудитор _____ Прізвище, ім'я, по батькові

Дата формування

Перевірено:

Особа, відповідальна за контроль якості _____ Прізвище, ім'я, по батькові

Дата перевірки

Джерело: розроблено автором.

	РД 1.2-2
Найменування аудиторської фірми	
Найменування замовника аудиту	
Період перевірки	
Прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який сформував документ	

**Робочий документ для перевірки правильності застосування
концептуальної основи складання фінансової звітності**

Категорії	Показники / види діяльності	Концептуальна основа	Дані підприємства		
			Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації	Середня кількість працівників
Велике підприємство	балансова вартість активів понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції – понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб	МСФЗ			
Середнє підприємство	балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро включно; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро включно; середня кількість працівників – до 250 осіб включно.	НП(С)БО			
Мале підприємство	балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро включно; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро включно; середня кількість працівників – до 50 осіб включно.	НП(С)БО			

Продовження додатка Л

1	2	3	4	5	6
Підприємства, які провадять господарську діяльність за такими видами:	надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ <u>64</u> КВЕД ДК 009:2010); недержавне пенсійне забезпечення (група <u>65.3</u> КВЕД ДК 009:2010); допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ <u>66</u> КВЕД ДК 009:2010)	МСФЗ			

Аудитор

_____ Прізвище, ім'я, по батькові

Дата формування

Перевірено:

Особа, відповідальна за контроль якості

_____ Прізвище, ім'я, по батькові

Дата перевірки

Джерело: розроблено автором.

	РД 1.2-2
Найменування аудиторської фірми	
Найменування замовника аудиту	
Період перевірки	
Прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який сформував документ	

Робочий документ для оцінки облікової політики аграрного підприємства

№ п/п	Норми стандарту бухгалтерського обліку	Визначено обліковою політикою	Вказати пункт облікової політики
1	2	3	4
1.	НП(С)БО 9 «Запаси». Підприємством обрано один із методів оцінки запасів при їх вибутті: <ul style="list-style-type: none"> - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу. 	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	П.2.1
2.	НП(С) БО 9 «Запаси». Включення ТЗВ до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні чи ведення на окремому рахунку	Включення ТЗВ до первісної вартості найменувань запасів	П.2.2
3.	НП (С)БО 7 «Основні засоби». Застосування методу амортизації: <ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - меншення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий. 	Застосовується прямолінійний метод	П. 1.1
4.	НП(С)БО 7 «Основні засоби». Включення вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Встановлено вартісну межу на рівні 20 тис.грн. згідно ПКУ	П.1.2
5.	НП(С) БО 7 «Основні засоби» періодичність переоцінки об'єкта основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу	Не рідше 1 разу на 5 років	П. 1.2.
6.	НП(С)БО 30 «Біологічні активи». При первісному визнанні біологічні активи відображені за первісною вартістю чи оцінені за справедливою вартістю	За справедливою вартістю	П. 1.3
7.	НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Довгострокові біологічні активи справедливо вартість, яких визначити не можливо відображаються за первісною вартістю	Довгострокові біологічні активи за справедливою вартістю	П.1.3

1	2	3	4
8.	НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Поточні біологічні активи справедливою вартістю, яких визначити не можливо відображаються за первісною вартістю	Поточні біологічні активи за справедливою вартістю	П.1.3
9.	Ведення рахунків класу 9 «Витрати діяльності» або ведення рахунків класу 9 «Витрати діяльності» з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»	Ведення класу 9	П. 5.2
10.	НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Визначення методу обчислення резерву сумнівних боргів застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості або застосування коефіцієнта сумнівності.	Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості	П. 3.1
11.	НП(С)БО 11 «Зобов'язання». Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: - виплату відпусток працівникам; - додаткове пенсійне забезпечення; - виконання гарантійних зобов'язань - реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; - виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів; - забезпечення на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель тощо.	Забезпечення на виплату відпусток	п.4.1
12.	НП(С)БО 15 «Дохід» оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг визначається вивченням виконаної роботи або визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані або визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.	Вивченням виконаної роботи	п. 4.3
13.	НП(С) БО 16 «Витрати». Визначення складу змінних та постійних загальновиробничих витрат.	Визначено	П. 5.2
14.	НП(С)БО 16 «Витрати» Визначення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).	Визначено	П.5.3
15.	Встановлення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості інформації про господарські операції	Господарські операції з рухом активів, зобов'язань та власного капіталу – 3 % активів, Господарські операції щодо доходів і витрат – 0,2% доходів та витрат	П. 6

Продовження додатка М

1	2	3	4
16.	НП(С)БО 17 «Відстрочені податки». Визначення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань у проміжній фінансовій звітності чи у річній фінансовій звітності.	У річній звітності	П. 7
17.	НП(С)БО 23 «Пов'язані сторони». Визначення осіб, які належать до пов'язаних	Наведено	П.8

Аудитор _____ Прізвище, ім'я, по батькові

Дата формування

Перевірено:

Особа, відповідальна за контроль якості _____ Прізвище, ім'я, по батькові

Дата перевірки

	РД 3.2-3
Найменування аудиторської фірми	
Найменування замовника аудиту	
Період перевірки	
Прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який сформував документ	

Робочий документ з перевірки припинення визнання активу з права оренди та орендного зобов'язання

Актив з права користування	З даними підприємства			За даними аудитора			Розбіжності		
	Первісна вартість	Знос	Залишок ва вартість	Первісна вартість	Знос	Залишок ва вартість	Первісна вартість	Знос	Залишок ва вартість
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Право користування земельною ділянкою (10322212 355)	284 300	162 457	121 843	284 300	162 457	121 843	0	0	0
Право користування земельною ділянкою (10322212 356)	285 440	163 109	121 331	285 440	163 109	121 331	0	0	0
Зобов'язання з оренди	З даними підприємства			За даними аудитора			Розбіжності		
	Зобов'язання з оренди при визнанні	Платежі	Залишок зобов'язань з оренди	Зобов'язання з оренди при визнанні	Платежі	Залишок зобов'язань з оренди	Зобов'язання з оренди при визнанні	Платежі	Залишок зобов'язань з оренди

Продовження додатка Н

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Зобов'язання щодо сплати оренди за земельну ділянку (10322212355)	284 300	45 400	238 900	284 300	45 400	283 900	0	0	0
Зобов'язання щодо сплати оренди за земельну ділянку (10322212356)	285 440	47 320	238 120	285 440	47 320	238 120	0	0	0

Аудитор

Прізвище, ім'я, по батькові

Дата формування

Перевірено:

Особа, відповідальна за контроль якості

Прізвище, ім'я, по батькові

Дата перевірки

Джерело: розроблено автором

Розкриття інформації у фінансовій звітності досліджуваних підприємств та вплив на звіт незалежного аудитора

Підприємство	Рік	Відображено у фінансовій звітності			Вплив на аудиторський звіт	
		Операційне середовище	Суттєва невизначеність	Події після звітної дати	Суттєва невизначеність пов'язана з подальшою безперервністю діяльності	Ключове питання аудиту
ТОВ «АГРОКІМ»	2021	+	+	–	+	–
	2022	+	+	–	+	+
	2023	+	+	–	+	+
ПП «Агропрогрес»	2021	+	+	–	+	+
	2022	+	+	–	+	+
	2023	+	+	–	+	+
ПСП «Слобожанщина агро»	2021	+	+	–	+	+
	2022	+	+	–	+	–
	2023	+	+	–	+	+
ТОВ «Чернігівська молочна індустріальна компанія»	2021	+	+	–	+	+
	2022	+	+	–	+	+
	2023	+	+	–	+	+
СТОВ «Дружба–Нова»	2021	+	+	+	+	+
	2022	+	+	+	+	–
	2023	+	+	+	+	–

Джерело: за даним звітності та аудиторських звітів підприємств

**Терміни та особливості впровадження аудиторського файлу SAF-T у
країнах Європейського Союзу**

Країна	Терміни впровадження	Обмеження
1	2	3
Литва	3 1 січня 2018 року – для компаній чистий дохід яких за 2016 рік перевищує 700 000 Євро 3 1 січня 2019 року – для компаній чистий дохід яких за 2017 рік перевищує 300 000 Євро 3 1 січня 2020 року – для компаній чистий дохід яких за попередній рік перевищує 300 000 Євро	Лише компаніями-резидентами
Норвегія	До 1 січня 2020 року файл SAF-T мав необов'язковий статус 3 1 січня 2020 року – обов'язкова подача файлу SAF-T за запитом податкового органу	Не подають компанії, які мають річний оборот менше 5 000 000 Євро та 600 бухгалтерських операцій
Португалія	Платіжний SAF-T надсилається податковим органам до 5 числа місяця наступного за звітним; Бухгалтерський SAF-T – обов'язкове подання за запитом контролюючого органу. 3 січня 2025 року – щорічне подання	Резиденти та нерезиденти, що займаються комерційною, промисловою чи сільськогосподарською діяльністю, які сплачують корпоративний податок. Для компаній, які мали оборот понад 50 000 Євро застосовується спеціальне програмне забезпечення, що генерує платіжний SAF-T
Румунія	Терміни подання SAF-T залежать від категорії платника податку. Для великих платників (статус на 31.12.2021 року) – з 01.01.2022 року, крім великих платників, що не належали до цієї категорії на 31.12.2021, в яких термін подання – з 01.07.2022 року; Для фінансових компаній, банків, страхових компаній – з 1 січня 2023 року. Для середніх – з 1 січня 2023 року; Для малих – з 1 січня 2025 року. Пільговий період для першого подання: – 6 місяців для першої звітності; – 5 місяців для другої звітності; – 4 місяці для третьої звітності; – 3 місяці для четвертої звітності; – 2 місяці для п'ятої звітності	Не подають інформацію фізичні особи, сімейні підприємства та юридичні фірми, нотаріальні контори та державні установи. Постійні представництва та особи, які мають податковий номер платника ПДВ, подають SAF-T

Продовження додатка Р

1	2	3
Польща	<p>З 1 січня 2016 року всі великі підприємства подають файл SAF-T.</p> <p>З 1 січня 2017 року середні та малі підприємства подають файл SAF-T для цілей сплати ПДВ, з 1 січня 2018 року – всі файли SAF-T.</p> <p>З 1 січня 2018 року – мікропідприємства подають всі файли SAF-T.</p> <p>Щомісяця подається лише файл SAF-T щодо ПДВ, інші файли подаються лише на запит контролюючого органу</p>	Крім резидентів країни, файл SAF-T повинні подавати особи-нерезиденти, які мають податковий номер платника ПДВ
Іспанія	<p>Інформаційна система діє з 1 липня 2017 року.</p> <p>Інформація, яка подається включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> – виставлені рахунки – протягом 4 календарних днів з дати виставлення; – отримані рахунки – 4 календарні дні з дня відображення в обліку (до 16 числа наступного місяця); – дані про транзакції між країнами ЄС – 4 календарні дні з відправлення чи отримання товару; – дані про інвестиції 	Подають великі компанії з річним прибутком, понад 6 000 000 Євро; ПДВ групи; компанії, які беруть участь у відшкодуванні ПДВ; інші компанії, які добровільно використовують вказану систему
Франція	<p>Інформаційна система запроваджена з 1 січня 2014 року.</p> <p>Файл готується та подається протягом 15 днів після початку податкової перевірки.</p>	Подають інформацію резиденти, нерезиденти зареєстровані платниками ПДВ, та філії нерезидентів
Люксембург	Подається на вимогу контролюючого органу, починаючи з 1 січня 2011 року	Подають юридичні особи з обмеженою відповідальністю; власники бізнесу, генеральні корпоративні та обмежені корпоративні партнерства, якщо їх дохід перевищує 100 000 Євро; філії, створені нерезидентами. Не подається підприємствами на спрощеній системі; платниками з річним оборотом менше 112 000 Євро; платниками, в яких було менше 500 транзакцій.
Австрія	Звітування запроваджено з 31 січня 2009 року. Подається на вимогу контролюючого органу	Подання незалежно від типу та розміру

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ
(LIST OF ASPIRANT'S PUBLICATIONS FOR
THE TOPIC OF THE THESIS)

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації
(Scientific works in which the main scientific results of the thesis were published)

1. Литвиненко В.С., Гуренко Т.О., Дерев'янку С.І., Бурдим Ю.М. Інвентаризація активів і зобов'язань як інструмент відновлення обліку в сільськогосподарських підприємствах в умовах воєнного стану. Економіка і управління бізнесом. 2024. № 1. С. 92-109. URL:[https://doi.org/10.31548/economics15\(1\).2024.078](https://doi.org/10.31548/economics15(1).2024.078). *Литвиненком В.С. визначено необхідність перегляду підходів до проведення інвентаризації в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення, доповнено джерела відновлення даних про активи, здійснено фахове рецензування рукопису, узгоджено підсумкові висновки та забезпечено наукове редагування роботи. Гуренко Т.О. проведено аналітичний огляд літературних джерел. Дерев'янку С.І. розглянуто особливості проведення інвентаризації у сільськогосподарських підприємствах. Бурдимом Ю.М. досліджено чинне Положення про проведення інвентаризації та запропоновано його доповнення, визначено етапи інвентаризації, особливості її проведення в умовах воєнного стану, запропоновано документальне оформлення, внесено пропозицію щодо відображення активів нетипових для підприємства на рахунку 026 «Нетипові активи виявлені в ході інвентаризації», визначено доказову функцію інвентаризації та потребу у залученні аудитора до спостереження за її проведенням, сформовано висновки та підготовлено основний текст статті).*
2. Бурдим Ю.М. Наслідки військових дій в обліковому відображенні витрат сільськогосподарських підприємств. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління. 2024. Вип.16. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-16-09-05>.

3. **Бурдим Ю.М.** Відображення в обліку підприємств агробізнесу упущеної вигоди внаслідок військових дій. Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. 2025. Вип. 4 С.314–320. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-344-4-43>.

4. Литвиненко В.С., **Бурдим Ю.М.** Цифрова трансформація аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу. Облік і фінанси. 2025. № 3(109). С. 41-50. URL:[https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-41-50](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-41-50).

(Литвиненком В.С. обґрунтовано необхідність в цифровій трансформації аудиту фінансової звітності, здійснено коригування рукопису та розглянуто формулювання висновків. Бурдимом Ю.М. досліджено типи програмних продуктів, які використовуються аудиторськими фірмами для проведення перевірки, розглянуто причини низького рівня застосування спеціалізованого програмного забезпечення, проаналізовано структуру стандартного аудиторського файлу SAF-T, географію та особливості його впровадження іншими країнами, обґрунтовано використання SAF-T UA, як основи при створенні спеціалізованого програмного рішення для проведення аудиту, запропоновано алгоритм роботи такого програмного рішення, сформульовано висновки, підготовлено основний текст статті).

5. **Бурдим Ю.М.** Детермінанти аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. Ефективна економіка. 2026. №1. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.1.115>.

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації.
(Scientific works, which certify the approbation of the thesis materials).***

3. **Бурдим Ю.М.,** Литвиненко В.С. Методичні засади відновлення бухгалтерського обліку аграрного підприємства в умовах воєнного стану. Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект: збірник тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції, 5–6 жовтня 2022 р. К.: НУБіП України, 2022. С.43–45. *(Бурдимом Ю.М. визначено порядок дій підприємства при відновленні бухгалтерського обліку аграрного підприємства в умовах воєнного стану.*

Литвиненком В.С. здійснено загальне коригування, опрацьовано огляд літератури).

4. **Бурдим Ю.М.,** Литвиненко В.С. Повоєнне відновлення підприємств аграрного бізнесу: роль і місце аудиту в забезпеченні довіри до фінансової звітності: Збірник матеріалів III Всеукраїнської науково–практичної конференції «Актуальні проблеми економіки, обліку та фінансів в Україні» (до 125–річчя НУБіП України)), 20 квітня 2023 р. Ірпінь, 2023, С. 109–111 (*Бурдимом Ю.М. визначено особливості проведення аудиту та його роль у повоєнному відновленні підприємств агробізнесу. Литвиненком В.С. здійснено загальне коригування, опрацьовано огляд літератури).*

8. **Бурдим Ю.М.** Особливості оподаткування земель на деокупованих територіях. Сучасні тенденції розвитку теорії і практики обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування: збірник матеріалів Всеукраїнської науково–практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених, 10 листопада 2023 р. Київ: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, С.65–66.

9. **Бурдим Ю.М.** Особливості обліку активів, що залишилися на тимчасово окупованій території. Економічні дні – 2024: матеріали Всеукраїнської науково–практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2024 р. Київ: НУБіП України, 2024, С.153–154.

10. **Бурдим Ю.М.** Особливості аудиту фінансової звітності в умовах воєнного стану. AGRICULTURAL AND FOOD ECONOMICS – 2024: матеріали Міжнародної науково–практичної конференції, 19–20 вересня 2024 р. Київ: НУБіП України, 2024, С. 237 – 238.

11. **Бурдим Ю.М.** Організація аудиту фінансової звітності аграрних підприємств під час воєнного стану. Економічні дні – 2025: матеріали II Всеукраїнської науково–практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2025 р. Київ: НУБіП України, 2025, С.347–348.

12. **Бурдим Ю.М.** Ризики при проведенні аудиту в період воєнного стану. Збірник матеріалів Всеукраїнської науково–практичної конференції з

бухгалтерського обліку «Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку» (присвячена 125-річчю з Дня народження Рогаченка Сергія Микитовича), 16–17 жовтня 2025 р., м.Київ–м.Умань, С. 147–149.

13. . **Бурдим Ю.М.**, Литвиненко В.С. Аудит основних засобів підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. Матеріали XIII Міжнародної науково–практичної конференції: Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально–економічних систем. 3 грудня 2025. м. Кропивницький: ЦНТУ, 2025, с.77-79. (*Бурдимом Ю.М. запропоновано дії, які повинен взяти аудитор при проведенні перевірки; Литвиненком В.С. досліджено вплив війни на облік та аудит основних засобів підприємств агробізнесу, здійснено загальне коригування, опрацьовано огляд літератури*).

Практичне впровадження



Приватне підприємство Агрофірма «Журавка»

41041, Сумська обл., Шосткинський район, с. Журавка
код ЄДРПОУ 30903248 р/р UA75337568000000026001009681 в АТ
«Ощадбанк»
МФО 337568, ІПН 309032418140, свідоцтво платника ПДВ №
100189120

№ 11 від 19.02 2025 року

Спеціалізованій вченій раді по захисту дисертації

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Бурдима Юрія Миколайовича
на тему «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні»

Видана Бурдиму Юрію Миколайовичу, здобувачу наукового ступеня доктора філософії (PhD) кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України, про те, що результати наукових досліджень на тему «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні» мають важливе практичне значення.

Нашу увагу привернули наукові пропозиції здобувача щодо відображення в обліку активів та зобов'язань сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану, зокрема запропоноване створення субрахунків бухгалтерського обліку з метою виокремлення втрат підприємств від списання активів внаслідок війни, розроблені форми документів та реєстрів обліку для відображення завданих збитків і упущеної вигоди, доповнення позабалансових рахунків

Для практичної роботи корисним є дослідження здобувачем різних умов погашення завданих збитків країною-агресором та їх облікове відображення, джерела отримання інформації при проведенні інвентаризації на деокупованих територіях та при відновленні обліку. Слід зазначити, що запропонована методика аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу у період воєнного стану та повоєнного відновлення враховує ризики, які виникають у діяльності аграрних підприємств.

Використання результатів дослідження забезпечать розкриття інформації про вплив війни у фінансовій звітності підприємства, дозволить

**ТОВ «АГРАРНИЙ ХОЛДИНГ АВАНГАРД»
ФІЛІЯ «ПТАХОФАБРИКА «АВІС»
(ФІЛІЯ «ПТАХОФАБРИКА «АВІС»
ТОВ «АГРАРНИЙ ХОЛДИНГ АВАНГАРД»)**

Вербецьке шосе, будинок 1, територіальна громада Гуменецька, Кам'янець-Подільський р-н,
Хмельницька обл., 32325, тел. (067) 313-21-67, e-mail secretar@avangardco.ua, код ЄДРПОУ ВП 45493747

№ 29 від 16.02 2026 р.

Спеціалізованій вченій раді по захисту дисертації

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Бурдима Юрія Миколайовича
на тему: «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні»

Видана Бурдиму Юрію Миколайовичу, здобувачу наукового ступеня доктора філософії (PhD) кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України, про впровадження в практичну діяльність результатів наукових досліджень за темою «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні».

У дисертації автором запропоновано доповнення методики обліку активів і зобов'язань підприємств аграрного бізнесу в частині виокремлення витрат, які виникли в умовах воєнного стану, та відображення їх у фінансовій звітності. На увагу також заслуговують пропозиції здобувача, що стосуються обліково-аудиторського забезпечення завданих збитків та упущеної вигоди аграрних підприємств внаслідок військової агресії.

Запропонована в роботі методика проведення аудиту фінансової звітності враховує галузеві особливості підприємств аграрного бізнесу, дозволяє виявляти бізнес-ризиків діяльності, визначає особливості організації та виконання аудиторських процедур, отримання аудиторських доказів.

Результати наукових досліджень Бурдима Ю.М. забезпечать більш повне розкриття інформації у фінансовій звітності та дозволять врахувати бізнес-ризиків підприємств агробізнесу при проведенні аудиту фінансової звітності.

Директор



Володимир КРАСУЦЬКИЙ



ГС «Палата аудиторів і бухгалтерів України»
вул. Малопідвальна, 10, Київ, 01001

Вих. №20 від 20.11.2025

Спеціалізованій вченій раді по захисту дисертації

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Бурдима Юрія Миколайовича
на тему «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні»

Довідка видана здобувачу наукового ступеня доктора філософії (PhD) кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України, Бурдиму Юрію Миколайовичу, про те, що результати наукових досліджень на тему «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні» мають важливе значення для практичної діяльності.

Здійснене дослідження розкриває особливості проведення інвентаризації в період воєнного стану, обґрунтовує необхідність обліку витрат, збитків та упущеної вигоди підприємства внаслідок збройної агресії, що створює умови для повного та достовірного відображення інформації у фінансовій звітності.

Запропонована методика проведення аудиту фінансової звітності враховує галузеві особливості аграрних підприємств та акцентує увагу на бізнес-ризиках, що виникають в період воєнного стану та визначає їх вплив на проведення аудиту. Пропозиції автора щодо удосконалення проведення процедур під час прийняття завдання з аудиту, отримання розуміння діяльності, оцінки ризиків суттєвого викривлення, плануванні та виконанні завдання враховують практичну складову та дозволяють зацентувати увагу на складних питаннях при проведенні перевірки підприємств агробізнесу у період воєнного стану. При цьому, науково-обґрунтовані пропозиції щодо використання стандартного аудиторського файлу SAF-T UA для

розробки вітчизняного спеціалізованого програмного продукту та визначення алгоритму його роботи є актуальними під час цифрової трансформації аудиту.

Використання результатів дослідження сприяє повному та достовірному відображенню інформації у фінансовій звітності підприємств агробізнесу, належній оцінці ризиків та проведенні аудиторських процедур, підвищенні якості аудиту в цілому.

З повагою

Президент ГС «ПАБУ

www.pabu.com.ua

email: pabu.ukraine@gmail.com



Олександр БОЙКО

Вих. № 730/3 від 15.11.2025 р.

Спеціалізованій вченій раді по захисту дисертації

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Бурдима Юрія Миколайовича на тему

«Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні»

Довідка видана здобувачеві наукового ступеня доктора філософії (PhD) Національного університету біоресурсів і природокористування України, Бурдиму Юрію Миколайовичу про впровадження у практичну діяльність ТОВ «Міжнародна аудиторська компанія «Де Візу» результатів дослідження: «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні».

У роботі розглянуто ризики суттєвого викривлення фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу в умовах воєнного стану та запропоновано процедури для ідентифікації та оцінки таких ризиків під час аудиту, зокрема, оновлено анкету, наведено перелік інформації, яку необхідно проаналізувати при отриманні розуміння діяльності аграрного підприємства, запропоновано доповнення до запитів власникам, управлінському персоналу, внутрішньому аудитору, іншим структурним підрозділам підприємства, визначено вплив запровадженого воєнного стану на ризик контролю. Разом з цим матеріали дослідження містять науково обґрунтовану методика аудиту фінансової звітності у період воєнного стану та повоєнної стабілізації. Вказана методика містить перелік дій та заходів, які повинен здійснити аудитор при проведенні перевірки аграрного підприємства.

У запропонованій методиці враховано особливості проведення аудиту аграрних підприємств, зокрема враховано сезонність виробництва, наявність в обліку довгострокових біологічних активів, орендованих активів - паїв, залежність від покупця, а також інформаційні потреби користувачів фінансової звітності. Запропоновані практичні прийоми дозволять забезпечити оцінку ризиків, планування та проведення аудиту фінансової звітності аграрних підприємств.

Практична цінність результатів дослідження Бурдима Юрія Миколайовича підтверджується використанням розробок при проведенні аудиту аграрних підприємств в період воєнного стану.

Генеральний директор



Віктор ІВАЩЕНКО

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з науково-педагогічної роботи та цифрової трансформації Національного університету біоресурсів і природокористування України,
доктор педагогічних наук, професор


Олена ГЛАЗУНОВА
(Підпис) (Прізвище, ініціали)

«19» листопада 2025 р.

ПОГОДЖЕНО

Проректор з наукової роботи та інноваційної діяльності Національного університету біоресурсів і природокористування України,
доктор сільськогосподарських наук, професор


Оксана ТОНХА
(Підпис) (Прізвище, ініціали)

«19» листопада 2025 р.

А К Т

про впровадження/використання результатів дисертаційної роботи у навчальний процес

Даним актом стверджується, що результати дисертаційної роботи на тему: «Аудит фінансової звітності суб'єктів аграрного бізнесу в Україні», що представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», виконаної Бурдимом Юрієм Миколайовичем, використовуються у навчальному процесі на кафедрі обліку та оподаткування при викладанні дисципліни «Комп'ютерні методи аудиту» для здобувачів ОС «Бакалавр» зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Зокрема, в роботі досліджуються методичні засади аудиту фінансової звітності підприємств агробізнесу в умовах цифрової трансформації, запропоновано зміни до методики проведення інвентаризації активів, капіталу та зобов'язань під час воєнного стану, визначено порядок відновлення обліку підприємств агробізнесу після деокупації територій, розглянуто облікове забезпечення відображення втрат і збитків завданих війною.

Визначено ризики, які виникають в діяльності підприємств агробізнесу, представлені рекомендації щодо удосконалення організації та методики аудиту фінансової звітності аграрних підприємств у період воєнного стану та повоєнної стабілізації.

Декан економічного факультету
к.е.н., доцент



Андрій МУЗИЧЕНКО

Завідувач кафедри обліку та оподаткування, к.е.н., доцент



Володимир ЛИТВИНЕНКО