

УДК 657.1:631.1 + 657.6

М. В. Дубініна,

д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,

Миколаївський національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3993-0622>

Ю. Ю. Чебан,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,

Миколаївський національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8231-2918>

С. В. Сирцева,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,

Миколаївський національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4824-3741>

О. І. Лугова,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,

Миколаївський національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4432-0295>

О. І. Мельник,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,

Миколаївський національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8639-7755>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.14.23

ВПЛИВ ГАЛУЗЕВИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ І УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЮ ЇЇ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

M. Dubinina,

Doctor of Sciences in Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University

Y. Cheban,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University

S. Syrtseva,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University

O. Luhova,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University

O. Melnyk,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance, Mykolayiv National Agrarian University

INFLUENCE OF SECTORAL PECULIARITIES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES ON THE FORMATION OF FINANCIAL AND MANAGEMENT REPORTS AND ORGANISATION OF THEIR AUDIT

У статті проаналізовано вплив галузевих особливостей діяльності аграрних підприємств на формування фінансової та управлінської звітності, а також на організацію її аудиторської перевірки. Показано, що специфіка аграрного виробництва — зокрема сезонність, біологічна трансформація активів, обмежена цифровізація — формує окремі вимоги до інформаційного забезпечення та створює додаткові ризики при аудиті. Доведено, що застосування спрощених форм звітності не задовольняє потреб користувачів в аналітичній інформації. Проаналізовано обмежен-

ня національних стандартів у контексті відображення аграрних операцій і внутрішнього управлінського контролю. Визначено, що традиційна фінансова звітність потребує доповнення управлінськими форматами, адаптованими до галузевої специфіки. Обґрунтовано доцільність запровадження МСФЗ для МСП, автоматизованих звітних систем та аналітичних модулів в обліково-аудиторських процесах аграрного бізнесу.

The article investigates the impact of industry-specific characteristics of agricultural enterprises on the formation of financial and managerial reporting, as well as on the organization of audit inspection. It is substantiated that the use of simplified financial reporting formats does not ensure a sufficient level of data completeness for high-quality assurance, especially under audit conditions. The study emphasizes that seasonality, the biological nature of assets, and the low level of digital transformation in accounting create distinct risks that complicate the auditor's ability to obtain reliable and relevant evidence.

It is revealed that national accounting standards only partially capture the peculiarities of agricultural activities, particularly regarding long-term biological assets, non-monetary settlements, and internal production cycles. Furthermore, the use of managerial reporting is often unsystematic and lacks methodological integration, despite its significant role in internal decision-making. The application of IFRS for SMEs is considered more relevant for reflecting economic substance but requires adaptation and professional development.

The article underlines the importance of developing sector-specific methodological guidelines for both financial and managerial reporting to improve audit quality in agriculture. Limited automation of data processing and insufficient analytical detail in reporting formats increase the workload and subjectivity of audit procedures. In response, the integration of digital tools, analytical dashboards, and sector-aligned audit models is proposed.

It is concluded that enhancing the reliability of auditing in the agricultural sector requires a comprehensive approach that includes revising accounting policies, aligning reporting systems with international standards, and institutionalizing risk-based audit strategies. Further research is suggested to design practical instruments for evaluating biological assets, structuring managerial reporting, and establishing criteria for materiality in agricultural auditing.

Ключові слова: аудит, суб'єкт господарювання, фінансова звітність, управлінська звітність, аграрний бізнес, цифровізація, професійне судження, управління ризиками, безпековість діяльності.

Key words: audit, economic entity, financial reporting, managerial reporting, agricultural business, digitalization, professional judgment, risk management, going concern.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У сучасних умовах трансформації економіки аграрного сектору особливого значення набуває формування достовірної та релевантної фінансової звітності суб'єктів господарювання. Саме фінансова звітність є основним джерелом інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів, які приймають управлінські, інвестиційні та регуляторні рішення. Проте аграрні підприємства характеризуються низкою специфічних ознак, таких як сезонність виробництва, наявність біологічних активів, використання спрощених форм об-

ліку, що суттєво впливають на структуру та зміст фінансової звітності. Ці фактори зумовлюють необхідність перегляду підходів до аудиту таких підприємств та удосконалення методики перевірки.

Питання оптимального поєднання інформаційної насиченості фінансової звітності та зниження облікового навантаження є надзвичайно актуальним. Особливо це стосується мікро- та малих аграрних підприємств, які не мають можливості утримувати штат кваліфікованих бухгалтерів та аудиторів. У таких умовах доцільним є застосування спрощених підходів до звітності, однак із забезпеченням високої якості аудиторських суджень. Недостатність деталізації у фінансовій звітності

може ускладнювати процес аудиторської перевірки, впливати на оцінку ризиків та знижувати достовірність аудиторського висновку.

Водночас необхідно враховувати зростаючі вимоги до прозорості діяльності підприємств аграрного сектору, особливо в умовах інтеграції України до міжнародного ринку та посилення уваги інвесторів до аграрного бізнесу. Це створює додаткові виклики як для підприємств, що складають звітність, так і для аудиторів, які підтверджують її достовірність. Проблеми виникають не лише у площині методології, але й у правовому полі, де досі відсутня чітка регламентація можливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств.

З огляду на викладене, виникає необхідність глибокого дослідження галузевих особливостей фінансової звітності аграрних підприємств, визначення їх впливу на організацію аудиторської перевірки, а також формування теоретичних і практичних засад вдосконалення обліково-аудиторського процесу з урахуванням специфіки аграрного бізнесу. Це дозволить забезпечити належний рівень фінансової прозорості, підвищити довіру до фінансової інформації та зміцнити систему управління ризиками у секторі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

У наукових і професійних колах сформовано стійкий інтерес до проблеми класифікації суб'єктів господарювання за розмірами як вихідної передумови для формування їх облікової політики. У публікаціях Г. Морозовської [1] та В. Якимашенка [2] ґрунтовно проаналізовано нормативні ознаки поділу підприємств на мікро-, малі, середні та великі, з урахуванням специфіки бухгалтерського обліку. Ці положення знайшли відображення також у роз'ясненнях Міністерства фінансів України, що конкретизують процедуру віднесення підприємств до відповідної категорії [3]. Базовим регулятором залишається Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4], який визначає структуру, обсяг і вимоги до підготовки фінансової звітності залежно від статусу суб'єкта господарювання.

Питання нормативного регулювання складання фінансової звітності малих підприємств знайшли відображення у чинних національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Зокрема, НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [5] встановлює осново-

положні принципи формування звітності, а НП(С)БО 25 "Спрощена фінансова звітність" [6] регламентує порядок складання звітності для малих підприємств. Методичні аспекти підготовки форм фінансової звітності детально викладені в офіційних рекомендаціях Міністерства фінансів України [7], що слугують орієнтиром для практичного застосування положень стандартів.

Окрема увага приділяється формам звітності, які відповідають потребам суб'єктів малого підприємництва. У праці З. Омельницької [8] здійснено практичний аналіз форм № 1-м, № 2-м та № 1-мс, № 2-мс з позицій інформаційної повноти, зручності застосування та відповідності цілям управління. Авторка акцентує на перевагах формування спрощеної звітності в умовах обмеженості ресурсів, особливо для аграрного бізнесу, де облікові процеси часто мають сезонний характер і нерівномірне навантаження.

Проблематика скороченої звітності розкривається також у публікації О. Папінової [9], яка підкреслює важливість збереження аналітичного потенціалу звітних даних за одночасного зменшення формального навантаження на підприємства. Водночас, актуалізується потреба в забезпеченні користувачів достовірною інформацією, зокрема з урахуванням принципу безперервності діяльності та управління ризиками. Ці аспекти набувають особливої ваги в аграрному секторі, де зовнішні фактори істотно впливають на обсяг і структуру фінансових результатів.

Дослідження О. Радевої та Д. Лукіної [10], а також О. Степаненка [11] окреслюють перспективи впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) в українське облікове середовище [12]. Автори обґрунтовують доцільність переходу до міжнародних підходів з огляду на потребу в уніфікації звітності, підвищенні прозорості та зменшенні суб'єктивізму у формуванні облікових оцінок. Водночас, варто зазначити, що практика адаптації таких стандартів потребує врахування особливостей українського аграрного виробництва та реального облікового потенціалу підприємств.

Останні зміни до нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, зокрема затверджені Наказом Міністерства фінансів "Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" № 385 [14], свідчать про послідовне прагнення до спрощення процедур звітності та розширення методологічної бази.

У міжнародному вимірі результати систематизації підходів до застосування МСФЗ для МСП наведені у дослідженні I. Benhayoun та M. Marghich Abdellatif [15], що створює підґрунтя для порівняльного аналізу та удосконалення облікових практик в Україні.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Сучасні умови ведення аграрного бізнесу вимагають підвищення якості фінансової звітності та ефективності аудиторських процедур. З огляду на специфіку сільськогосподарської діяльності, яка характеризується сезонністю, біологічною трансформацією активів, залежністю від природних умов, виникає потреба у глибшому дослідженні галузевих особливостей звітності. Це, відповідно, безпосередньо впливає на організацію аудиту, потребуючи адаптації методичних підходів до оцінки ризиків, перевірки облікових оцінок і перевірки припущення про безперервність діяльності. Враховуючи важливість фінансової інформації для прийняття управлінських рішень, аудит аграрних підприємств має забезпечувати не лише формальну відповідність, а й економічну обґрунтованість звітних даних.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є обґрунтування взаємозв'язку між специфікою фінансової звітності аграрних підприємств і особливостями організації аудиторської перевірки. У межах поставленої мети передбачається: з'ясувати нормативні засади формування звітності у аграрному секторі; охарактеризувати ключові галузеві особливості, що впливають на аудиторські процедури; виявити типові проблеми судження аудитора під час перевірки; розкрити практичні підходи до управління ризиками під час аудиту таких суб'єктів господарювання. Реалізація зазначених завдань сприятиме удосконаленню методики аудиту з урахуванням галузевої специфіки аграрного бізнесу.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Фінансова звітність аграрних підприємств формується в умовах дії чинних національних стандартів бухгалтерського обліку, а також із врахуванням галузевих особливостей. Специфіка сільськогосподарської діяльності обумовлює наявність окремих операцій, які не є типовими для підприємств інших секторів економіки. Наприклад, облік біологічних активів, витрат на утримання тварин, сезонність виробниц-

тва, циклічність доходів. Усе це формує особливий підхід до відображення господарських процесів у звітності. Такі обставини вимагають високого рівня професійного судження з боку бухгалтера, що у підсумку створює виклики для аудиторів при оцінці достовірності показників фінансової звітності.

Аграрні підприємства, як правило, мають складну структуру операційного циклу, в якому доходи і витрати не завжди збігаються у часі. Тривалі виробничі цикли, затримки реалізації продукції, коливання ринкових цін впливають на формування фінансового результату. Такі умови ускладнюють оцінку безперервності діяльності підприємства, що є важливою складовою під час організації аудиторської перевірки. Аудитору необхідно враховувати сезонність надходжень, наявність кредитних зобов'язань, договорів з відтермінованими умовами. Ризики неплатоспроможності та збитковості потребують ретельної перевірки, з врахуванням змісту господарських операцій, що відбулися під впливом галузевих особливостей.

Особливу увагу при перевірці слід приділяти оцінці біологічних активів, які є характерними об'єктами обліку для сільськогосподарських підприємств. Вартість таких активів може суттєво змінюватися залежно від природних чинників, захворюваності тварин, урожайності тощо. Відповідно до НП(С)БО 30 "Біологічні активи", біологічні активи підлягають переоцінці за справедливою вартістю, що вимагає значного обсягу професійних суджень. Аудитор має встановити, чи використовувались обґрунтовані методики оцінки, чи існує документальне підтвердження розрахунків. У разі недотримання стандартів існує високий ризик викривлення фінансової звітності. Як показано на рис. 1, галузеві чинники сільськогосподарського виробництва впливають на всі етапи аудиторської перевірки — від планування до формування висновку. Відповідні ризики та оцінки мають бути враховані при формуванні програми аудиту та застосуванні професійного судження.

Крім того, у звітності аграрних підприємств зустрічаються нестандартні випадки визнання доходів та витрат. Частина витрат може формуватись у поточному періоді, тоді як дохід очікується лише після завершення виробничого циклу. Це породжує необхідність коректного розмежування доходів і витрат у часі. Аудитор повинен перевірити застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. У разі відхилень зростає ймовірність викривленого фінансового результату, що є суттєвим для користувачів звітності.



Рис. 1. Організація аудиторської перевірки звітності аграрних підприємств з урахуванням галузевих особливостей

Джерело: систематизовано та узагальнено авторами.

Не менш важливим є питання обліку державної підтримки аграрного сектору. Сільськогосподарські підприємства можуть отримувати дотації, компенсації, які мають бути правильно відображеними у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. При цьому важливо враховувати умови їх надання, цільове використання та строки визнання доходів. Аудитор має перевірити дотримання вимог облікової політики підприємства щодо таких операцій. Неправильне відображення державної допомоги може спотворити звітність і вплинути на рішення зовнішніх користувачів.

У системі управління аграрним підприємством важливу роль відіграє оцінка основних засобів, зокрема земельних ділянок, машинно-тракторного парку, будівель. Через специфіку використання, а також вплив зовнішніх факторів, зокрема погодних умов, ці активи можуть втрачати корисність або потребувати переоцінки. Відображення амортизаційних відрахувань, дооцінок та знецінення активів має здійснюватися відповідно до принципів обліку.

Аудитор повинен оцінити, чи є обґрунтованими такі операції, чи підтверджені вони належними документами та розрахунками.

Фінансова звітність аграрних підприємств також відображає рух запасів, які можуть включати як сировину, так і продукцію сільського господарства. Облік таких запасів ускладнюється сезонним накопиченням та подальшим вибуттям. Важливо забезпечити правильність оцінки залишків на кінець періоду, особливо з врахуванням наявності або відсутності ринкової ціни. Аудитор має ініціювати проведення інвентаризації та перевірити метод обліку запасів (FIFO, середньозважена вартість тощо). Невірна оцінка залишків безпосередньо впливає на фінансові результати.

У процесі перевірки фінансової звітності аудитор необхідно встановити, чи відповідає облікова політика підприємства чинним нормативним документам. Зокрема, слід оцінити зміст облікової політики, наявність затвердженої документації, відповідність методів оцінки активів і зобов'язань. Аграрні підприємства не-

Таблиця 1. Інформаційні розбіжності між видами звітності суб'єктів аграрного бізнесу

Вид звітності	Придатність до аграрного сектора	Основні обмеження	Вплив на аудит
Спрощена (НП(С)БО 25)	Висока – для малих підприємств	Обмежений обсяг розкритої інформації	Потреба в додаткових даних
Типова фінансова (НП(С)БО 1)	Помірна	Обмежена адаптація до галузевих особливостей	Необхідність доповнень
МСФЗ для МСП	Висока (з адаптацією)	Складність впровадження	Потреба в навчанні персоналу
Внутрішня управлінська	Дуже висока (для рішень)	Відсутність формалізації	Є додатковим джерелом інформації

Джерело: сформовано авторами

рідко спрощують підходи до обліку через обмеженість ресурсів, що підвищує ризики недостовірності інформації. Завдання аудитора — виявити такі спрощення та надати оцінку їх впливу на показники звітності. В окремих випадках можуть бути рекомендовані коригування або розкриття додаткової інформації.

В умовах нестабільного ринку та воєнного ризику особливої ваги набуває оцінка подальшого функціонування підприємства. Принцип безперервності діяльності є основоположним для підготовки фінансової звітності. Аудитор повинен перевірити, чи є в наявності фінансові плани, кредитні угоди, прогнози грошових потоків. У випадках сумнівів щодо здатності підприємства продовжити діяльність необхідно надавати відповідні пояснення у примітках. Недотримання цього принципу може призвести до введення користувачів в оману.

Додаткову складність створює необхідність застосування професійного судження при перевірці аграрних підприємств. Значна частина показників звітності базується на оцінках, прогнозах, припущеннях. Наприклад, визначення вартості незавершеного виробництва, майбутніх вигод від біологічних активів, резервів під знецінення. Аудитор повинен критично оцінити такі судження, перевірити їх обґрунтованість та відповідність стандартам. У разі недостатнього документального підтвердження існує ризик упущення суттєвих обставин.

Однією з критичних ділянок перевірки звітності аграрного підприємства є аналіз операцій із контрагентами. В ускладнених воєнним станом умовах розрахункових відносин аудитору необхідно переконатися в наявності первинних документів, що підтверджують реальність операцій. Особливу увагу слід приділяти контролю за дебіторською і кредиторською заборго-

ваністю, її строковістю та умовами погашення. У сільському господарстві не виключені випадки фіктивних операцій, заниження доходів або завищення витрат, тому перевірка договірних та розрахункових відносин має проводитися з урахуванням елементів професійного скептицизму.

Не менш важливою є оцінка впливу кліматичних та біологічних факторів на результати діяльності підприємства. У звітності аграрних підприємств значну частину становлять активи, вартість яких залежить від умов вирощування сільськогосподарських культур та утримання поголів'я тварин. Ці обставини можуть викликати суттєві коливання облікових показників у короткостроковій перспективі. Аудитор має враховувати змінність зовнішніх умов при оцінці суттєвості відхилень у фінансових результатах, а також перевіряти, чи були ці чинники належно розкриті у примітках до звітності. Характеристики різних видів фінансової звітності, що застосовуються аграрними підприємствами, наведено в табл. 1. Їх порівняльний аналіз дозволяє встановити обмеження доступу аудитора до повної та достовірної інформації залежно від обраної форми обліку та оподаткування.

У зв'язку з цим також актуалізується питання відповідності управлінської звітності показникам фінансової. У багатьох аграрних підприємствах ведення управлінського обліку здійснюється паралельно, із власними підходами до розподілу витрат, визначення собівартості, оцінки ефективності. Аудитор повинен оцінити, чи узгоджуються управлінські дані з фінансовою звітністю, і чи не містять вони ознак маніпуляцій або навмисного викривлення. Отже, не лише фінансова звітність, але й управлінська звітність (внутрішні калькуляції, витрати по

культурах, рентабельність полів) набувають важливого значення під час проведення аудиту. Зазначене є особливо важливим при перевірках, замовлених власниками або інвесторами.

Особливого значення набуває перевірка витрат, пов'язаних із біозахистом, добривами, ветеринарними препаратами тощо. Такі витрати часто мають масовий характер і можуть обліковуватися за середніми показниками. У таких випадках аудиторі необхідно здійснити вибіркочну перевірку документів, провести аналітичні процедури, порівняти витрати з нормативними значеннями або попередніми періодами. У разі виявлення аномальних коливань доцільно ініціювати додаткову перевірку достовірності первинних документів.

Складною для перевірки залишається діяльність обліку незавершеного виробництва. На відміну від промисловості, у сільському господарстві незавершене виробництво має виражену сезонну структуру, і його оцінка часто базується на умовних розрахунках. Аудитор має перевірити, чи застосовувалися обґрунтовані підходи до визначення обсягів робіт, матеріальних витрат та інших складових. У разі значного впливу оціночних показників слід вимагати незалежної експертної оцінки або проведення інвентаризації на дату балансу.

Формування резервів і забезпечень є ще одним критичним аспектом аудиту. В аграрному секторі можуть створюватися забезпечення на випадок погіршення врожайності, захворюваності худоби, ризиків невиконання контрактів. Аудитор повинен переконатися, що такі резерви формуються на обґрунтованій основі, із використанням достовірних даних. Оцінка достатності резервів є суттєвим фактором для визначення реального фінансового стану підприємства та його здатності покривати ризики.

Уваги заслуговує також облік фінансових інструментів, які використовуються аграрними підприємствами для фінансування. Це можуть бути кредити, лізинг, цільові позики, інвестиційні внески. Аудитор має перевірити відповідність договірних умов обліковим даним, коректність визнання витрат за відсотками, розкриття зобов'язань у звітності. У випадку недооцінки боргового навантаження можливе викривлення оцінки фінансової стабільності підприємства.

Розгляд питань обліку оренди, особливо земельної, є важливим у контексті аудиту. Значна частина аграрних підприємств орендують площі сільськогосподарських угідь, що передбачає наявність довгострокових зобов'язань.

Аудитор повинен перевірити наявність орендних договорів, обґрунтованість визнання зобов'язань, правильність нарахування витрат за орендою. Також важливо врахувати нові підходи до обліку оренди згідно з МСФЗ 16 "Оренда" у разі їх застосування.

Формування підсумкових показників фінансової звітності потребує аналізу повноти розкриття приміток. Звітність аграрних підприємств повинна містити пояснення до облікової політики, методів оцінки, основних суджень керівництва. Аудитор має перевірити, чи надана користувачам достатня інформація для розуміння специфіки діяльності підприємства. Наявність непрозорих або суперечливих формулювань у примітках може свідчити про приховування суттєвих ризиків.

Особливості біологічних перетворень у сільському господарстві потребують оцінки не лише активів, а й прогнозних результатів діяльності. Наприклад, багаторічні насадження не одразу приносять дохід, а витрати на їх створення накопичуються протягом кількох років. Аудитору необхідно переконатися, що застосовані методи обліку відповідають нормам стандартів, а судження щодо строків амортизації, корисного використання, капіталізації витрат є обґрунтованими. У випадку з виноградниками, садами, хмільниками тощо питання безперервності діяльності набуває стратегічного значення.

Значна частина аграрних підприємств здійснює переробку продукції з використанням власних потужностей. Наприклад, виробляють сири, соки, крупи, іншу продукцію з доданою вартістю. Така діяльність змінює структуру витрат і потребує детальнішого, зокрема й управлінського, обліку запасів та витрат виробництва. Аудитор має перевірити, чи розмежовані сільськогосподарські і промислові операції, чи правильно класифіковано доходи та витрати за видами діяльності. Це має важливе значення для оцінки ефективності функціонування підприємства в цілому.

Суттєвим фактором для перевірки є дотримання правил ведення готівкових і банківських операцій. Через значний обсяг готівкових розрахунків, особливо з фізичними особами (найм сезонних працівників, закупівля сировини), виникають ризики щодо не відображення таких операцій. Аудитор повинен провести аналітичну звірку надходжень і витрат, перевірити касові книги, звіти, підтвердити джерела отриманих коштів. Також необхідно зважати на обмеження, встановлені нормативними актами щодо готівкових та безготівкових розрахунків,

зокрема й щодо розрахунків за фінансовою допомогою.

Аграрні підприємства, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю, повинні дотримуватися вимог валютного законодавства та митного обліку. Аудитору слід переконатися, що валютна виручка правильно відображена у звітності, курсові різниці враховані згідно вимог НП(С)БО 21, а документи щодо митного оформлення у повному обсязі відповідають таким операціям. У разі недотримання правил валютного контролю можуть виникати санкції, що також мають бути враховані при оцінці ризиків безперервності діяльності.

Проблемною зоною аудиту можуть стати взаємовідносини з пов'язаними сторонами, особливо в аграрних холдингах або дочірніх підприємствах. Наявність операцій між підприємствами однієї групи потребує повного розкриття у звітності відповідно до вимог стандартів. Аудитор має встановити, чи є операції ринковими за ціною, чи не містять вони ознак прихованого перерозподілу прибутку, заниження оподаткування або спотворення фінансового результату. Виявлення таких схем є ознакою високого ризику шахрайства.

Наявність внутрішніх контрольних процедур також підлягає оцінці в ході аудиту. У малих аграрних підприємствах часто відсутні формалізовані системи контролю, а облік ведеться з використанням спрощеного програмного забезпечення. У таких умовах підвищується ймовірність помилок або свідомого викривлення даних. Аудитор має оцінити стан внутрішнього контролю, компетентність персоналу, рівень впроваджених процедур управління ризиками.

У практиці аграрних підприємств можуть виникати зобов'язання за кредитами у натуральній формі (насіння, паливо, добрива). Такі зобов'язання іноді не знаходять належного відображення у звітності, оскільки вважаються "взаємними послугами". Аудитор повинен виявити подібні угоди, перевірити їх документальне оформлення, визначити момент визнання зобов'язань. Непрозорість таких операцій збільшує ризик втрати контролю за борговими зобов'язаннями.

Поширеними є ситуації, коли підприємство отримує фінансування під заставу майбутнього врожаю. Це створює додаткові зобов'язання та впливає на можливості підприємства розпоряджатися своєю продукцією. Аудитор має дослідити умови договорів, відобразити наявність обтяжень, оцінити ризики, пов'язані з невиконанням умов поставки. Також необхід-

но перевірити, чи відображено ці зобов'язання у фінансовій звітності належним чином.

Фінансові показники звітності мають бути проаналізовані у динаміці кількох звітних періодів. Аудитор повинен застосувати аналітичні процедури для виявлення суттєвих змін у структурі доходів, витрат, активів. Особливо це стосується показників рентабельності, ліквідності, платоспроможності. Незрозумілі або нетипові коливання мають бути пояснені відповідальними особами, а за відсутності об'єктивних пояснень — оцінені аудитором як потенційні ризики викривлення.

У деяких випадках аудиторам слід звертатися до зовнішніх фахівців — агрономів, експертів із технічної оцінки, фахівців земельних кадастрів тощо. Така необхідність викликана доцільністю підтвердження кількісних і якісних показників активів, перевірки коректності оцінок та ринкових аналогів. Співпраця з незалежними експертами підвищує обґрунтованість висновків аудитора та забезпечує більшу довіру до результатів перевірки.

Застосування цифрових технологій у бухгалтерському обліку набирає обертів і в аграрному секторі. Програмні продукти, що автоматизують облік виробничих процесів, логістики та реалізації, сприяють зниженню помилок і підвищенню прозорості даних. Аграрні підприємства можуть отримати суттєві переваги із застосуванням нових програмних продуктів, що дозволить збільшити швидкість, точність, прозорість та доступність контрольно-облікових процесів, що впливає на формування об'єктивної та достовірності фінансової звітності [13]. Аудитор повинен враховувати рівень цифровізації облікової системи, наявність програмного забезпечення, інтеграцію з банківськими системами та модулями звітності, використання інформації для управлінського обліку та звітності. Також необхідно перевірити, чи здійснюється резервне копіювання, хто має доступ до системи, чи зафіксовані зміни у даних.

Актуальним аспектом перевірки є облік екологічних зобов'язань, особливо для підприємств, що працюють із хімічними добривами або мають тваринницькі комплекси. Законодавство передбачає відповідальність за забруднення довкілля, утилізацію відходів, дотримання санітарних норм. Аудитор має переконатися, що витрати на охорону довкілля належним чином класифіковані, а потенційні зобов'язання є ідентифікованими та відображеними у звітності, що має значення також для оцінки репутаційних ризиків підприємства.

Важливо враховувати вплив воєнного стану та пов'язаних з ним обмежень на фінансову діяльність аграрних підприємств. Перешкоди в логістиці, руйнування інфраструктури, обмеження експорту впливає на фінансову стійкість підприємств. У зв'язку з цим аудиторю слід здійснити аналіз подій після дати балансу, оцінити здатність підприємства адаптуватися до нових умов. Виявлені ризики мають бути розкритими в примітках або у висновках аудитора, особливо якщо вони стосуються безперервності діяльності.

Підсумовуючи, зазначимо, що аудит фінансової звітності аграрних підприємств потребує глибокого розуміння галузевої специфіки, уважного ставлення до оціночних показників та гнучкості в застосуванні процедур. Успішне проведення перевірки залежить від здатності аудитора критично мислити, адекватно оцінювати ризики та вчасно виявляти потенційні викривлення. Водночас, якісна звітність є передумовою прозорості, залучення інвестицій та підвищення довіри з боку зацікавлених сторін.

Фінансова звітність аграрних підприємств, за умови формування з урахуванням усіх вищезазначених вимог, має не лише виконувати законодавчі функції, але й бути основою для прийняття управлінських рішень. Аудит у цьому контексті постає не як механічна перевірка даних, а як комплексна аналітична процедура, спрямована на виявлення сильних і слабких місць фінансової системи підприємства. Це дає змогу вчасно реагувати на ризики, зберігати фінансову стійкість і забезпечити розвиток аграрного сектору в умовах змінного середовища.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Результати проведеного дослідження засвідчують, що галузева специфіка функціонування аграрних підприємств справляє суттєвий вплив як на структуру та зміст їх фінансової та управлінської звітності, так і на логіку організації аудиторської перевірки. Біологічна природа активів, сезонний цикл виробництва, високий рівень природних ризиків створюють особливі інформаційні умови, що потребують коригування загальних аудиторських підходів.

Доведено, що існуючі нормативні моделі фінансової звітності, зокрема у форматі НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та НП(С)БО 25 "Спрощена фінансова звітність", лише частково враховують потреби фінансового та управлінського обліку. При

цьому застосування МСФЗ для МСП відкриває ширші аналітичні можливості, однак потребує високого рівня методичної підготовки персоналу та відповідної інфраструктурної підтримки. Обмежена деталізація окремих звітних позицій, особливо у спрощеній формі звітності, ускладнює процес отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.

Значну увагу слід приділити етапу формування аудиторського судження, яке в умовах аграрного бізнесу має ґрунтуватися на аналізі сезонних, технологічних і зовнішньоекономічних факторів. Особливої актуальності набуває оцінка справедливої вартості біологічних активів, відображення довгострокових сільськогосподарських процесів та верифікація управлінських припущень. У відповідь на це доцільною є розробка галузевих методичних орієнтирів для аудиторів.

Окрему проблему становить низький рівень цифровізації облікових процесів на аграрних підприємствах. Відсутність автоматизованих систем документообігу ускладнює проведення процедур підтвердження, підвищує ризики неповноти та викривлення даних. За таких умов аудитор змушений спиратися на непрямі джерела інформації, що збільшує суб'єктивізм у прийнятті професійних рішень.

Потребує вирішення також питання нормативного забезпечення обліку та аудиту операцій, що є характерними для сільськогосподарського виробництва, зокрема вирощування багаторічних культур, розрахунків за оренду землі, внутрішньогосподарської переробки продукції. Гармонізація національної регуляторної бази з положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств має стати стратегічним напрямом обліково-аудиторської політики.

У підсумку слід зазначити, що забезпечення ефективності аудиторського супроводу аграрного бізнесу передбачає не лише формальне дотримання нормативних вимог, а й глибоке розуміння галузевого контексту, економічної сутності об'єктів контролю та професійну інтерпретацію управлінських оцінок. Актуальним залишається питання підвищення якості інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності, зокрема у розрізі безперервності діяльності та управління ризиками.

Література:

1. Морозовська Г. К. Класифікація підприємств за розмірами: визначення групи та її зміна [Електронний ресурс]. URL: [https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-](https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i)

otchetnost-10-klassifikaciya-predpriyatij-po-razmeramopredelenie-gruppy-i-ee-smena (дата звернення: 01.07.2025).

2. Якимашенко В. В. Як визначити категорію підприємства для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-kak-opredelit-kategoriyu-predpriyatiya-dlya-celej-buxucheta> (дата звернення: 01.07.2025).

3. Щодо визначення категорії підприємства відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": інформаційне повідомлення Міністерства фінансів України від 12.11.2018 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001201-18> (дата звернення: 01.07.2025).

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 19.07.1999 № 996-XIV; станом на 10.08.2022 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 01.07.2025).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73; станом на 17.02.2023 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 01.07.2025).

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність": наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39; станом на 10.08.2021 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 01.07.2025).

7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433; станом на 30.12.2013 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13> (дата звернення: 01.07.2025).

8. Омельницька З. В. Звітність суб'єктів малого підприємництва: форми № 1-м, № 2-м, № 1-мс і № 2-мс [Електронний ресурс]. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-otchetnost-subektov-malogo-predprinimatelstva-formy-1-m-i-2-m> (дата звернення: 01.07.2025).

9. Папінова О. В. Скорочена звітність: практика застосування у малому бізнесі [Електронний ресурс]. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-sokrashhenna-ya-finotchetnost> (дата звернення: 01.07.2025).

10. Радева О. В., Лукіна Д. О. Впровадження МСФЗ для складання звітності на малих та середніх підприємствах. Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи: матеріали наук.-практ. конф. Тернопіль, 2019. С. 174—175.

11. Степаненко О. І. Концепції та принципи фінансової звітності малих підприємств в умовах застосування МСФЗ. Innovative technologies in science and education: abstracts of IX Int. scientific and practical conf. Jerusalem, 2021. P. 66—71.

12. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; перекл. Мінфіном України. 2015 [Електронний ресурс]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_\(2015\)%20ukr_AH%20am%20\(3\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_(2015)%20ukr_AH%20am%20(3).pdf) (дата звернення: 01.07.2025).

13. Potryvaieva N., Dubinina M., Cheban Yu., Sirtseva S., Luhova O. Digitalization of control and accounting processes of agricultural enterprises: Risk assessment and management. *Ekonomika APK*. 2024. Vol. 31, No. 5. P. 45—58. DOI: 10.32317/ekon.apk/5.2024.45.

14. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2021 № 385; станом на 09.07.2021 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0984-21#n56> (дата звернення: 01.07.2025).

15. Benhayoun I., Marghich Abdellatif M. IFRS for SMEs: A Structured Literature Review. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 2017. Vol. 7, No. 2. DOI: 10.5296/ijaf.v7i2.12390.

References:

1. Morozovska, H.K. (2020), "Classification of enterprises by size: determining the group and its change", available at: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-klassifikaciya-predpriyatij-po-razmeramopredelenie-gruppy-i-ee-smena> (Accessed 1 July 2025).

2. Yakymashchenko, V.V. (2022), "How to determine the category of an enterprise for accounting purposes", available at: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-kak-opredelit-kategoriyu-predpriyatiya-dlya-celej-buxucheta> (Accessed 1 July 2025).

3. Ministry of Finance of Ukraine (2018), "On determining the category of the enterprise under

the Law of Ukraine 'On Accounting and Financial Reporting in Ukraine'", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001201-18> (Accessed 1 July 2025).

4. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 1 July 2025).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "National Accounting Standard 1 "General Requirements for Financial Reportin'", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 1 July 2025).

6. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "National Accounting Standard 25 "Simplified Financial Reporting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (Accessed 1 July 2025).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "Methodological recommendations for filling out financial reporting forms", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13> (Accessed 1 July 2025).

8. Omelnytska, Z.V. (2019), "Financial reporting of small business entities: forms No. 1-м, No. 2-м, No. 1-мс, and No. 2-мс", available at: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-otchetnost-subektov-malogo-predprinimatelstva-formy-1-m-i-2-m> (Accessed 1 July 2025).

9. Papinova, O.V. (2023), "Shortened financial reporting: application practice in small business", available at: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-sokra-shhennaya-finotchetnost> (Accessed 1 July 2025).

10. Radieva, O.V. and Lukina, D.O. (2019), "Implementation of IFRS for reporting by small and medium-sized enterprises", *Vektory rozvytku nauky i biznesu v hlobalnomu seredovyshchi: trendy ta perspektyvy. materialy nauk.-prakt. konf. [Vectors of science and business development in the global environment: trends and prospects: Proceedings of the scientific-practical conference]*, Ternopil, Ukraine, pp. 174—175.

11. Stepanenko, O.I. (2021), "Concepts and principles of financial reporting for small enterprises under IFRS application", *Innovative Technologies in Science and Education. Abstracts of IX Int. Scientific and Practical Conf.*, Jerusalem, pp. 66—71.

12. International Accounting Standards Board (2015), "International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities", available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_\(2015\)%20ukr_AH%20am%20\(3\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_(2015)%20ukr_AH%20am%20(3).pdf) (Accessed 1 July 2025).

13. Potryvaieva, N., Dubinina, M., Cheban, Yu., Syrtseva, S., and Luhova, O. (2024), "Digitalization of control and accounting processes of agricultural enterprises: Risk assessment and management", *Ekonomika APK*, vol. 31, no. 5, pp. 45—58. DOI: 10.32317/ekon.apk/5.2024.45.

14. Ministry of Finance of Ukraine (2021), Order "On approval of changes to certain regulatory acts on accounting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0984-21#n56> (Accessed 1 July 2025).

15. Benhayoun, I. and Marghich Abdellatif, M. (2017), "IFRS for SMEs: A Structured Literature Review", *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, vol. 7, no. 2. DOI: 10.5296/ijafr.v7i2.12390.

Стаття надійшла до редакції 05.07.2025 р.

ІНВЕСТИЦІЇ.
ПРАКТИКА
ТА ДОСВІД

<https://nayka.com.ua>

ISSN 2305-6814

Науково-практичний журнал

Виходить 24 рази на рік

Передплатний індекс: 23892

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України (Категорія «Б») з

ЕКОНОМІЧНИХ НАУК та ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

(Наказ Міністерства освіти і науки України № 886 від 02.07.2020)

Спеціальності - 051, 071, 072, 073, 075, 076, 281, 292