

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2023-324-6-47>

УДК 657:631.1

Лариса ГЕВЛИЧ

Донецький національний університет імені Василя Стуса

<https://orcid.org/0000-0002-2825-1528>

e-mail: [hevlich.hll@donnu.edu.ua](mailto:hevlich.hll@donnu.edu.ua)

Тетяна КРИВЕНКО

Донецький національний університет імені Василя Стуса

<https://orcid.org/0009-0009-0702-325X>

e-mail: [kryvenko.t@donnu.edu.ua](mailto:kryvenko.t@donnu.edu.ua)

## ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІТЧИЗНЯНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

*Стаття присвячена дослідженню аудиту доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарських підприємств в Україні під час воєнного стану. Розглянуто нагальні проблеми вітчизняної агрогалузі, вплив воєнного стану на аудит в Україні, особливості організації процесу аудиту фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Констатовано, що аудит доходів, витрат і фінансових результатів є важливим елементом фінансового менеджменту вітчизняних сільськогосподарських підприємств, який забезпечує надійність фінансової звітності та основу для ефективних управлінських рішень. Доведено, що основним фактором впливу на якість аудиторської перевірки є застосування ефективних аудиторських процедур. Представлені напрями оптимізації аудиту через його диджиталізацію, виявлені проблеми, які можуть при цьому виникнути, запропоновані напрями їх вирішення. Зроблені висновки, запропоновані напрями подальших досліджень.*

*Ключові слова: аудит, сільськогосподарське підприємство, доходи, витрати, фінансові результати, воєнний стан, оптимізація, диджиталізація.*

Larysa HEVLYCH, Tetiana KRYVENKO

Vasyl' Stus Donetsk National University

## FEATURES OF THE AUDIT OF INCOME, COSTS AND FINANCIAL RESULTS OF THE DOMESTIC AGRICULTURAL ENTERPRISE IN THE CONDITIONS OF THE STATE OF MARTIAL

*The article is devoted to the study of the audit of income, expenses, and financial results of agricultural enterprises in Ukraine during the martial law. The main problems of the domestic agricultural industry, caused by the specifics of the industry, are identified: deterioration of economic conditions, economic difficulties, competition problems, infrastructural limitations, personnel problems, difficulty in obtaining permits and certification, limited access to modern technologies. It is substantiated that the problems of the organization of accounting and management of agricultural enterprises are represented by insufficient automation of accounting and control processes, insufficient investment attractiveness of these enterprises in reporting, the complexity of accounting for supply processes, production and formation of costs, the complexity of obtaining loans, the complexity of tax accounting. The identified problems of the functioning of domestic enterprises in the conditions of martial law: the threat of security for workers and resources, the complication and increase in the price of the supply and implementation process, the loss of qualified labor, economic difficulties, the instability of legislation, the cancellation of benefits. It was established that the state of war in Ukraine causes additional problems for auditing: changes in the conditions of audit activity and audit risks, the complication of forecasting and assessment of financial results, the need to assess the impact on financial reporting of changes in accounting policies and management strategies, the need for additional audit procedures to determine and settlement of new risks.*

*The work analyzes the peculiarities of the audit process of financial reporting of an agricultural enterprise, its income, expenses, and results of activity. The study showed that the main factor influencing the quality of the audit is the use of effective audit procedures. The work presents directions for optimizing the audit due to its digitalization, identifies problems that may arise, and suggests ways to solve them.*

*Key words: audit, agricultural enterprise, income, expenses, financial results, martial law, optimization, digitalization*

### Постановка проблеми у загальному вигляді

#### та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

Сільське господарство є важливою галуззю, бо створює продовольчу безпеку національної економіки, зокрема української. Умови воєнного стану в Україні підвищують ризики та невизначеність діяльності сільськогосподарських підприємств і вимагають змін тактичного та стратегічного управління ними, що може вплинути на фінансовий стан підприємств та надійність їхньої фінансової звітності.

Аудит доходів, витрат і фінансових результатів вітчизняних сільськогосподарських підприємств у цих умовах стає надзвичайно актуальним науковим і практичним завданням, оскільки є інструментом формування інвестиційної привабливості українських агропідприємств у повоєнній економіці. Крім того, використання інноваційних інформаційних технологій в такому аудиті здатне підвищити його ефективність та доступність для вітчизняних суб'єктів господарювання.

### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Серед авторів, які займалися дослідженням особливостей організації та методики аудиту в останні 5 років, можна виділити А. О. Ніколашина, Н. Й. Радіонову, І. С. Гайдей, Н. В. Кармазіну [1-3]. Але відсутність розгляду галузевих особливостей аудиту, важливість даної теми для оптимізації діяльності сільськогосподарських підприємств та для національної економіки України, а також докорінна зміна умов господарювання у воєнний час і стрімкий розвиток інформаційних технологій обумовили необхідність продовження досліджень.

### Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття

У дослідженні розглядається зміна організації та методики аудиту в умовах воєнного стану з урахуванням галузевих особливостей сільськогосподарських підприємств, а також можливості оптимізації аудиторського процесу через застосування інноваційних інформаційних технологій.

### Формулювання цілей статті

Метою статті є розробка аудиторського підходу, що враховує специфічні ризики та вимоги аудиту сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану.

### Виклад основного матеріалу

Сільське господарство як галузь економіки має значну кількість факторів впливу і складні процеси виробництва. Враховуючи орієнтацію нашої країни на експорт агропродукції, придатність сільськогосподарських підприємств є умовою фінансової стабільності усєї національної економіки.

Дослідження сучасного стану вітчизняної агрогалузі дозволило виділити основні проблеми її діяльності:

1. Проблеми, обумовлені галузевими особливостями:
  - погіршення умов господарювання через зміни клімату, вплив використання пестицидів та хімічних добрив на якість ґрунту та водних ресурсів, руйнування екосистем та втрату біорізноманіття;
  - економічні труднощі - низька рентабельність внаслідок високих витрат на виробництво, нестабільність цін на сільськогосподарську продукцію, непередбачуваність економічного середовища;
  - проблеми конкуренції на світовому та регіональних ринках - введення митних обмежень, торговельних бар'єрів тощо;
  - інфраструктурні обмеження - недостатня розвиненість та поганий стан транспортних мереж, систем зберігання та переробки сільськогосподарської продукції;
  - зміни в споживчих уподобаннях, зростання попиту на органічні та екологічно чисті продукти;
  - кадрові проблеми - низька привабливість агросектору для молоді, недостатня кількість кваліфікованих спеціалістів, таких як агрономи чи ветеринари;
  - складність отримання дозволів та сертифікації, нестабільність законодавства;
  - обмежений доступ до сучасних агротехнічних та інформаційних технологій.
2. Проблеми організації обліку та управління:
  - недостатня автоматизація процесів обліку та контролю на сільськогосподарських підприємствах, що спричиняє неточність та неефективність обробки інформації.
  - вплив особливостей галузі на формування інвестиційної привабливості підприємства у звітності: значні коливання обсягів виробництва в різні періоди року, значна питома вага витрат майбутніх періодів, втрат через погодні умови та стихійні лиха - посухи чи зливи;
  - складність обліку процесів постачань та виробництва, формування витрат та собівартості сільськогосподарської продукції;
  - складність отримання кредитів для розвитку підприємств через нестабільний фінансовий стан та зношеність основних фондів;
  - складність податкового обліку через потребу врахування спеціальних режимів оподаткування та пільг для сільськогосподарського сектору;
  - виникнення облікових проблем, наприклад, відображення ресурсів підприємства, які залишилися на тимчасово окупованій території, пошкоджені чи зруйновані в місцях бойових дій.
3. Проблеми функціонування українських підприємств в умовах воєнного стану:
  - загроза безпеки для працівників та ресурсів сільськогосподарських підприємств, що вимагає додаткових витрат, у тому числі щодо укриттів, переривання виробничих процесів, організації енергобезпеки;
  - ускладнення та подорожчання процесу постачання та реалізації через обмеження на рух, руйнування інфраструктури та транспортних шляхів, втрату постачальників та покупців, інших контрагентів;
  - втрата кваліфікованої робочої сили через мобілізацію та міграцію;

- економічні труднощі - зменшення виробництва через неможливість здійснення сільськогосподарської діяльності в умовах воєнного стану, зростання витрат через збільшення вартості палива, енергії, інших ресурсів;

- нестабільність законодавства, скасування пільг.

З огляду на глибину проблем і важливість галузі для національної економіки вирішення проблем діяльності, обліку і контролю вітчизняних сільськогосподарських підприємств сьогодні потребує активної участі держави, органів місцевого самоуправління і професійної спільноти бухгалтерів. Саме остання може надати дієві рекомендації щодо оптимізації бухгалтерського обліку і контролю, а значить, підвищення ефективності управлінських рішень, що приймаються на основі облікових даних, через інструменти незалежного аудиту. Основними напрямками допомоги при цьому може виступати:

1) незалежне підтвердження достовірності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, особливо важливе для забезпечення основи отримання закордонних інвестицій у повоєнній економіці;

2) виявлення фінансових ризиків та розробка заходів для управління ними, допомога в управлінні фінансовими потоками та запобіганні проблемам з платоспроможністю;

3) оцінка ефективності та ідентифікація можливостей оптимізації витрат, у тому числі витрат на організацію бухгалтерського обліку та управління;

4) пошук внутрішньогосподарських резервів через оптимізацію контрольної системи підприємства, автоматизацію обліку та управління;

5) консультування щодо облікового регулювання та оподаткування сільськогосподарських підприємств сьогодні та на перспективу зміни правових вимог.

Аудит доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарського підприємства виступає ключовим аспектом оптимізації управління даних суб'єктів господарювання сьогодні та у повоєнній економіці, тому його детальний розгляд є необхідним для підвищення довіри до фінансової звітності агропідприємств та забезпечення їхньої ефективності та стабільності.

Аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання, його доходів, витрат, результатів діяльності розглядається як системний процес, що проходить такі етапи:

1. Знайомство з бізнесом клієнта.

Перед початком перевірки аудитор має отримати інформацію про сільськогосподарське підприємство та його фінансову діяльність: організаційну структуру, основні види продукції або послуг, які виробляє або надає підприємство, основні фінансові показники діяльності. Ця інформація дозволить аудитору отримати загальне розуміння бізнесу клієнта, визначити основні ризики, які можуть вплинути на достовірність фінансової звітності, а також прийняти рішення про можливість та бажання надати даному підприємству ефективну послугу з аудиту його фінансової звітності. На даному етапі аудитор також ознайомлюється з системою внутрішнього контролю (СВК) підприємства.

2. Планування аудиту.

Аудитор здійснює первинну оцінку системи внутрішнього контролю, досліджуючи середовище контролю та заходи контролю підприємства-клієнта. Після проведення тестування СВК, враховуючи виявлені її проблеми, аудитор визначає аудиторський ризик та рівень сутєвості (загальної, спеціальної, робочої) щодо окремих тверджень та фінансової звітності взагалі, та планує подальші аудиторські процедури, складаючи програму аудиту та інші робочі документи аудитора.

До основних ризиків аудиту доходів, витрат та фінансових результатів можна віднести ризики завищення або заниження доходів та витрат, ризики несвоєчасного або неточного їх відображення, ризик невідповідності облікової політики підприємства вимогам національних або міжнародних облікових регламентів, ризик шахрайства або корупції. Оцінка наявних ризиків дозволяє аудитору визначити обсяг та складність аудиторських процедур, які необхідно провести для отримання достатніх аудиторських доказів.

3. Збір аудиторських доказів.

Шляхом проведення аудиторських процедур аудитор збирає докази, які стають основою його думки щодо достовірності показників звітності. Найбільш поширеною аудиторською процедурою є *зпит* як спосіб отримання інформації щодо доходів та витрат підприємства в обізнаних осіб. Процедура *зовнішнього підтвердження* дозволяє отримати таку інформацію від незалежних, а тому більш надійних джерел. Процедuru *повторного обчислення* аудитор використовує, щоб впевнитись у правильності математичних розрахунків, процедури *повторного виконання* – щоб впевнитись у правильності обробки інформації чи здійснення заходів контролю. *Аналітичні процедури* включають широкий перелік прийомів оцінки наявних взаємозв'язків і вимагають обізнаності аудитора як з бізнес-процесами, алгоритмами прийняття управлінських рішень, так і з процедурами обробки інформації та здійснення заходів контролю. Саме ці процедури дозволяють аудитору виявити суттєві відхилення і причини їх виникнення. За допомогою процедури *спостереження* аудитор стежить за процесом формування доходів, витрат та фінансових результатів на підприємстві, виконанням заходів внутрішнього контролю, наприклад, здійсненням інвентаризації, відпуском посівного матеріалу тощо. Процедура *інспектування* передбачає перевірку як документів, облікових регістрів та звітності підприємства-клієнта, так і його активів та зобов'язань в натурі. Конкретний набір аудиторських процедур у межах конкретної перевірки не визначений ані Міжнародними

стандартами аудиту [4], ані вітчизняним законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [5], і є сферою професійного судження та відповідальності самого аудитора.

При зборі доказів щодо фінансових результатів сільськогосподарських підприємств аудитор звертає увагу на достовірність первинних документів, якими зафіксовані доходи і витрати, правильність їх обробки в аналітичних та синтетичних регістрах, дотримання вказаної в наказі облікової політики підприємства, проведення належних контрольних процедур.

#### 4. Формування аудиторського звіту

Після завершення перевірки аудитор формує аудиторський звіт, в якому висловлює думку про достовірність фінансової звітності сільськогосподарського підприємства – немодифіковану, думку із застереженням, негативну, або відмову від надання думки. Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6] визначено різновиди суб'єктів господарювання, які мають оприлюднювати аудиторський звіт разом з комплектом перевіреної фінансової звітності.

Воєнний стан, як вже зазначалося, впливає не тільки на діяльність сільськогосподарських підприємств, а й на процес аудиту їх фінансової звітності, викликаючи такі зміни: зміни в умовах аудиторської діяльності та аудиторських ризиках, пов'язані зі змінами внутрішнього та зовнішнього середовища вітчизняних сільськогосподарських підприємств та погіршенням стану їх систем внутрішнього контролю, обумовленим війною; ускладнення прогнозування та оцінки фінансових результатів сільськогосподарських підприємств через збільшення невизначеності в національній економіці та діяльності підприємств; необхідність оцінки впливу на фінансову звітність змін в облікових політиках підприємств, таких як переоцінка активів, створення резервів сумнівних боргів, дотримання критеріїв визнання тощо, викликаних умовами воєнного стану; необхідність оцінки впливу на фінансову звітність змін в управлінських стратегіях підприємств, викликаних реакцією топ-менеджерів клієнта на загрози та виклики воєнної економіки; потреба у додаткових аудиторських процедурах для визначення та врегулювання нових ризиків, пов'язаних із змінами в бізнес-середовищі; збільшення ризиків в особистій безпеці аудиторів при виконанні аудиторських процедур, що має бути враховано при плануванні та виконанні аудиту.

Аудитор повинен бути готовим адаптувати свій підхід до організації, проведення перевірки та оформлення її результатів відповідно до умов воєнного стану. Відповіддю на зміну аудиту в умовах війни, з одного боку, і нагальні потреби організації ефективної перевірки в диджитал-економіці, з другого, може стати широке використання сучасних інформаційних технологій.

Дослідження показало, що використання цифрових технологій в аудиті доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарських підприємств може мати такі переваги: збільшення ефективності та точності аудиторських операцій через автоматизацію перевірки облікових записів, аналізу фінансових даних, виявлення аномалій; отримання доступу до інформації в реальному часі, що забезпечує ефективність комунікації всередині аудиторської групи та з клієнтом; використання аналітичного програмного забезпечення для перевірки логічності та достовірності фінансових показників і виявлення потенційних ризиків; застосування штучного інтелекту та машинного навчання для прогнозування та аналізу тенденцій у фінансовій діяльності сільськогосподарських підприємств; забезпечення прозорості даних, відстеження кожного кроку аудиторського процесу через застосування технології блокчейну; зменшення ризиків помилок, пов'язаних із ручним введенням даних та обробкою інформації.

Тож цифрові технології мають значний потенціал підвищення ефективності аудиту доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, але при їх впровадженні можуть виникнути такі проблеми: відсутність доступу до технологій через погану інфраструктуру, відсутність інтернету, блекаути; підвищення ризику несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації та порушення безпеки даних; складнощі взаємодії при використанні сільськогосподарськими підприємствами різних ІТ-систем, проблеми врахування специфіки галузі при застосуванні ІТ-інструментів; недостатність кваліфікованого персоналу, які мають знання і навички не тільки аудиторських, а й технічних аспектів цифрових рішень, забезпечують супровід та технічну підтримку впровадження диджитал-технологій; висока вартість впровадження та підтримки цифрових технологій.

Вирішення зазначених проблем можливо через впровадження таких стратегій: розвиток інфраструктури в сільській місцевості; навчання та розвиток персоналу у сфері цифрових технологій; забезпечення безпеки даних, включаючи шифрування, засоби аутентифікації та інші заходи; стандартизація інформаційних технологій для полегшення взаємодії між різними платформами та забезпечення сумісності ІТ-рішень; забезпечення супроводу, технічної, фінансової підтримки впровадження та ефективного використання цифрових технологій.

Як бачимо, впровадження цифрових технологій має йти одночасно в аудиторів та їх клієнтів – сільськогосподарських підприємств. З урахуванням сучасного фінансового стану даних суб'єктів господарювання як під час воєнного стану, так і в повоєнній економіці необхідною є державна та закордонна підтримка – як фінансова, так і технічна. Саме через професійну спільноту – бухгалтерів та аудиторів можливе забезпечення вітчизняних суб'єктів господарювання диджитал-інструментами організації обліку, контролю, управління, а також підвищення кваліфікації фахівців для роботи з ними. Крім того, безумовно, що диджиталізація аудиту призведе до зміни методики перевірки, що, у свою чергу,

вимагає активної участі Міжнародної федерації бухгалтерів і Ради з міжнародних стандартів аудиту та довіри для дослідження, методологічного узагальнення та розробки рекомендацій щодо застосування нових аудиторських процедур.

### Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі

В результаті проведеного дослідження констатовано, що аудит доходів, витрат і фінансових результатів є важливим елементом фінансового менеджменту вітчизняних сільськогосподарських підприємств, забезпечує надійність фінансової звітності та основу для ефективних управлінських рішень. Ідентифіковані основні проблеми вітчизняної агрогалузі, розглянутий вплив воєнного стану на аудит в Україні, особливості організації процесу аудиту фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Доведено, що основним фактором впливу на якість аудиторської перевірки є застосування ефективних аудиторських процедур, а сучасний аудитор має сполучати класичні прийоми перевірки та сучасні інформаційні технології. У роботі представлені напрями оптимізації аудиту через його диджиталізацію, виявлені проблеми, які можуть при цьому виникнути, запропоновані напрями їх вирішення.

Дослідження перспектив використання диджитал-технологій в вітчизняному обліку і аудиті буде напрямом подальших досліджень.

### Література

1. Кармазіна Н. В. Аудиторські процедури при оцінці та впливу подальших дій під час аудиту фінансової звітності. *Економіка та держава*. 2022. № 4. С. 8-12. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.4.8>.
2. Радіонова Н. Й., Гайдей І. С. Організаційні засади проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. *Економічний простір*. 2019. № 142. С.136-148. DOI: <https://doi.org/10.30838/P.ES.2224.260219.136.385>.
3. Ніколашин А. О. Цифровий аудит: базові елементи та інноваційні технології. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 9. С. 75-80. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.9.75>.
4. 2021 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. URL: <https://cutt.ly/awe8SDeJ>.
5. 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>.
6. 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>.

### References

1. Karmazina, N. V. (2022) Audytorski protsedury pry otsinky ta vplyvu podalshykh dii pid chas audytu finansovoi zvitnosti. *Ekonomika ta derzhava*, 4, 8-12. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.4.8>. [in Ukrainian].
2. Radionova, N. Y., & Haidei I. S. (2019). Orhanizatsiini zasady provedennia audytu finansovykh rezultativ diialnosti pidpriemstva. *Ekonomichnyi prostir*, 142, 136-148. DOI: <https://doi.org/10.30838/P.ES.2224.260219.136.385>. [in Ukrainian].
3. Nikolashyn A. O. (2023). Tsyfrovyy audit: bazovi elementy ta innovatsiini tekhnolohii. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, 9, 75-80. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.9.75>. [in Ukrainian].
4. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2021). Retrieved from URL: <https://cutt.ly/awe8SDeJ>.
5. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII. Retrieved from URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>. [in Ukrainian].
6. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. №996-XIV. Retrieved from URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. [in Ukrainian].