

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

Кваліфікаційна наукова праця на
правах рукопису

АЛЬОШИН ВЛАДИСЛАВ ЄВГЕНОВИЧ

УДК 657.011.7

ДИСЕРТАЦІЯ

**АУДИТ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ
АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ**

071 – облік і оподаткування
07 – управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

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

_____ В.Є. Альошин

Науковий керівник
Гуцаленко Любов Василівна,
доктор економічних наук, професор

Київ – 2026

АНОТАЦІЯ

Альошин В. Є. Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового 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 обґрунтування наукових та методологічних засад, а також розробці методичних та практичних рекомендацій з удосконалення процесу аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності в умовах невизначеності.

Об'єктом дисертаційного дослідження є процес виконання аудиторського завдання в частині отримання достатніх та прийнятних доказів стосовно дотримання застосованого принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу.

Його предметом визначено теоретичні засади, методологія та організація аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах високого ступеня економічної невизначеності.

У першому розділі роботи узагальнено та систематизовано сучасну парадигму припущення про безперервність діяльності, визначено її взаємозв'язок з процесом забезпечення економічної безпеки підприємств агробізнесу, визначено рівень актуальності нормативно-правового забезпечення та регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу з формуванням рекомендацій щодо його удосконалення, а також здійснено оцінку та доповнення концептуальних засад принципу безперервності діяльності аграрних підприємств елементами, що враховують загальні принципи та галузеву специфіку.

Теоретичний доробок дисертації полягає у формування власного визначення безперервності діяльності як принципу, що характеризує здатність

підприємств функціонувати безперебійно та ефективно в умовах високого рівня невизначеності внаслідок розробки та застосування стратегій, процедур і резервних планів управління економічною безпекою для забезпечення безперервності основних напрямків діяльності та нормальної потужності. Встановлено основні виклики, з якими зіткнулися компанії як наслідок пандемії Covid-19 та воєнного вторгнення на територію України, що становлять основу невизначеності та мають головний вплив на спроможність аграрних підприємств діяти безперервно. В розвиток нормативно-правового забезпечення та регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу запропоновано удосконалення існуючої нормативно-правової та розвинуто потребу у розробці спеціалізованих методичних рекомендацій, які дозволять системно ідентифікувати ризики безперервності діяльності агробізнесу, оцінювати ступінь невизначеності та інтегрувати набутий досвід у систему внутрішнього контролю суб'єктів господарювання аграрного сектору. Сформовано власну модель концептуальних засад забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності та визначено напрямки їх удосконалення.

У другому розділі дисертації визначено та систематизовано джерела інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, узагальнено існуючі методичні підходи до перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу з визначенням його впливу на результати їх діяльності, а також узагальнено стан та систематизовано основні елементи, що визначають дієвість аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності.

Удосконалено підходи до класифікації інформації за типами, що використовується аудитором при виконанні процедур по суті щодо дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, зокрема, виокремлено інформацію, що враховує специфіку діяльності агробізнесу та пов'язано умови невизначеності підприємств агробізнесу з основними ризиками, що впливають на дотримання

ними принципу безперервності діяльності. Оновлено схему класифікації нефінансової інформації в аудиті безперервності діяльності за формою подання та змістом, що дозволило визначити окремий підклас нефінансової інформації для підприємств агробізнесу та сформовано схему класифікації інформації в аудиторській діяльності за рівнями конфіденційності.

На основі дослідження доповнено методичний інструментарій аудиту безперервності діяльності шаблонами плану та програми аудиту безперервності діяльності для підприємств аграрного спрямування з визначенням їх взаємозв'язку з конкретними процедурами аудиту. Обґрунтовано важливість застосування аналітичних процедур щодо фінансової звітності при аудиті безперервності діяльності, а також дотримання нормативних значень основних фінансових коефіцієнтів в частині аналізу ризиків безперервності діяльності. Визначено специфічні для аграрного бізнесу зовнішні та внутрішні фактори впливу на безперервність діяльності, що будуть доречні під час оцінки аудиторських ризиків. Обґрунтовано залежність дієвості аудиту від якості аудиторських послуг. Розроблено анкети для опитування суб'єктів аудиторської діяльності та підприємств агробізнесу, що дозволило виявити основні проблеми та сформулювати пропозиції щодо удосконалення процесу аудиту безперервності діяльності підприємств аграрного спрямування.

Третій розділ роботи присвячений формуванню напрямів удосконалення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. Зокрема в дисертації обґрунтовано послідовність реалізації комплексу концептуальних підходів для підвищення ефективності аудиту, яка включає: забезпечення незалежності, високого рівня знань та компетентності аудитора; підвищення та підтримання на належному рівні якості аудиторської перевірки; поглиблення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів; внесення змін до існуючих МСА та інших нормативно-правових актів з управління безперервністю діяльності; моделювання та вдосконалення процедур аудиту безперервності діяльності; діджиталізацію процесу аудиту безперервності діяльності.

Для забезпечення можливості для аудиторів отримати більш доречні та прийнятні аудиторські докази високої якості щодо дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу у дисертації розроблено розширену модель аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу, яка складається з базового блоку, який включає аналіз фінансових результатів, ліквідності, чистих активів, грошових потоків та планів керівництва, і розширеного блоку, спрямованого на виявлення ризиків, пов'язаних зі специфікою аграрного виробництва. Для її реалізації запропоновано зміст і форму аудиторського опитувальника.

Визначено основні напрями діджиталізації аудиту та оцінено їх значення для підвищення якості та ефективності виконання аудиторських процедур з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності.

Дисертаційне дослідження виконане в рамках науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування України. Практичне значення результатів дисертаційного дослідження полягає в тому, що пропозиції викладені в дисертації дозволяють суб'єктам аудиторської діяльності підвищити якість та ефективність проведення аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності в наявних умовах невизначеності. Практичні напрацювання, що були викладені в дисертації можуть бути використані окремими суб'єктами аудиторської діяльності, підприємствами агробізнесу, професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів, науково-дослідними установами та навчальними академіями. Зокрема, методичні та наукові розробки дисертації були впроваджені у практичну діяльність ТОВ «АФ Консалтинг ЛТД» та ТОВ Агропромислова компанія «МАГНАТ». Практичне значення результатів та методична цінність рекомендацій підтверджена всеукраїнською професійною громадською організацією «Спілка аудиторів України» та громадською спілкою «Федерація аудиторів України». Надані рекомендації отримали схвальну оцінку ТОВ «Академія МСФЗ» та ТОВ «Стандарт-аудит». Апробація розробок здійснена на базі сільськогосподарських підприємств ПП «Вайтерра Україна», ФГ «Солард Агрокультура» та СФГ «Весела долина».

Результати дисертаційного дослідження оприлюднені на 13 вітчизняних і міжнародних науково-практичних конференціях та опубліковані у 21 наукових працях.

Ключові слова: принцип, припущення, безперервність діяльності, фінансова звітність, концептуальні засади, невизначеність, судження, аудит, аудиторські процедури, агробізнес, ризики, діджиталізація, економічна безпека, внутрішній аудит, облік.

ANNOTATION

Aloshyn Vladyslav. Going concern audit of agribusiness enterprises under conditions of uncertainty. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge "Management and Administration" in the specialty 071 "Accounting and Taxation". – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2026.

The dissertation research is devoted to the substantiating of scientific and methodological foundations and developing methodological and practical recommendations for improving the process of auditing agribusiness enterprises' compliance with the going concern principle under conditions of uncertainty.

The object of the dissertation research is the process of performing an audit engagement in terms of obtaining sufficient and appropriate audit evidence regarding the compliance of agribusiness enterprises with the applied going concern principle.

Its subject is defined as the theoretical foundations, methodology, and organization of the going concern audit of agribusiness enterprises under conditions of a high level of economic uncertainty.

In the first section of the work, the modern paradigm of the going concern assumption is summarized and systematized, its relationship with the process of ensuring the economic security of agribusiness enterprises is defined, and the relevance of the regulatory and legal framework governing the going concern audit of agribusiness enterprises is assessed, with recommendations proposed for its

improvement. In addition, the conceptual foundations of the going concern principle for agricultural enterprises are evaluated and enhanced by incorporating elements that take into account general principles and industry-specific characteristics.

The theoretical contribution of the dissertation lies in developing an original definition of going concern as a principle that characterizes the ability of enterprises to operate continuously and efficiently under conditions of a high level of uncertainty through the development and implementation of strategies, procedures, and contingency plans for managing economic security in order to ensure the continuity of key activities and normal operating capacity. The main challenges faced by companies as a result of the Covid-19 pandemic and the military invasion of Ukraine were identified, which form the basis of uncertainty and have a significant impact on the ability of agricultural enterprises to continue as going concerns. In the context of developing the regulatory and legal framework for auditing the going concern of agribusiness enterprises, improvements to the existing regulatory framework are proposed, along with the need to develop specialized methodological guidelines that will enable systematic identification of going concern risks in agribusiness, assessment of the degree of uncertainty, and integration of the acquired experience into the internal control system of agricultural sector entities. An original model of the conceptual framework for ensuring the going concern of agribusiness enterprises under conditions of uncertainty has been developed, and directions for its improvement have been defined.

In the second section of the dissertation, the sources of information support for the audit of the going concern of agribusiness enterprises under conditions of uncertainty are identified and systematized. Existing methodological approaches to verifying compliance with the going concern principle by agribusiness enterprises are summarized, with an assessment of their impact on business performance. Additionally, the current state and key elements determining the effectiveness of the audit of agribusiness enterprises' compliance with the going concern principle are summarized and systematized.

The approaches to classifying types of information used by auditors when performing substantive procedures regarding the compliance of agribusiness

enterprises with the going concern principle under conditions of uncertainty have been improved. In particular, information reflecting the specific nature of agribusiness activities has been distinguished, and the conditions of uncertainty faced by agribusiness enterprises have been linked to the main risks affecting their ability to continue as going concerns. The classification scheme for non-financial information in going concern audits has been updated based on the form of presentation and content, which made it possible to define a separate subclass of non-financial information for agribusiness enterprises. Furthermore, a classification scheme for information in auditing activities by levels of confidentiality has been developed.

Based on the research results, the methodological toolkit for auditing going concern has been enhanced with templates of an audit plan and audit program for agribusiness enterprises, with their relationship to specific audit techniques defined. The importance of applying analytical procedures to financial statements in going concern audits has been substantiated, as well as the need to adhere to normative values of key financial ratios when analyzing going concern risks. Specific external and internal factors affecting the going concern of agribusiness enterprises have been identified, which are relevant for assessing audit risks. The dependence of audit effectiveness on the quality of audit services has been substantiated. Surveys were developed for auditing firms and agribusiness enterprises, which made it possible to identify key issues and formulate proposals for improving the audit process of going concern for agribusiness entities.

The third section of the dissertation is devoted to the formation of directions for improving the audit of the continuity of the activities of agribusiness enterprises in conditions of uncertainty. In particular, the dissertation substantiates the sequence of implementation of a set of conceptual approaches to increase the efficiency of the audit, which includes: ensuring independence, a high level of knowledge and competence of the auditor; increasing and maintaining the quality of the audit at the proper level; deepening the interaction of internal and external auditors; making changes to existing ISAs and other regulatory legal acts on business continuity management; modeling and improving business continuity audit procedures;

digitalization of the business continuity audit process.

To enable auditors to obtain more relevant and acceptable high-quality audit evidence regarding the compliance with the going concern principle by agribusiness enterprises, the dissertation has developed an extended model of auditing compliance with the going concern principle by agribusiness enterprises, which consists of a basic block, which includes an analysis of financial results, liquidity, net assets, cash flows and management plans, and an extended block aimed at identifying risks associated with the specifics of agricultural production. For its implementation, the content and form of an audit questionnaire have been proposed.

Key areas of audit digitalization have been identified and their significance for improving the quality and efficiency of auditing procedures to verify compliance with the going concern principle has been assessed.

The dissertation research was carried out within the framework of the scientific research projects of the National university of life and environmental sciences of Ukraine. The practical significance of the dissertation results lies in the fact that the proposals presented in the dissertation enable audit firms to improve the quality and effectiveness of audits of agribusiness enterprises' compliance with the going concern principle under existing conditions of uncertainty. The practical developments presented in the dissertation can be used by individual audit firms, agribusiness enterprises, professional organizations of accountants and auditors, research institutions, and educational academies. In particular, the methodological and scientific developments of the dissertation were implemented in the practical activities of LLC "AF Consulting LTD" and LLC Agro industrial company "MAGNAT". The practical significance of the results and the methodological value of the recommendations were confirmed by the Ukrainian professional public organization "The auditors union of Ukraine" and the Public Union "Federation of auditors of Ukraine". The recommendations received positive evaluations from LLC "IFRS Academy" and LLC "Standard-audit". The proposed developments were tested at agricultural enterprises of EFI "Viterra Ukraine", FE "Solard agriculture", and PFE "Vesela dolyna". The results of the study have been published at 13 national and international scientific and practical conferences and published in 21 scientific

works.

Keywords: principle, assumption, going concern, financial statements, conceptual framework, uncertainty, judgment, audit, audit procedures, agribusiness, risks, digitalization, economic security, internal audit, accounting.

**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. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Концептуальні засади принципу безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. *Економіка і управління бізнесом*. 2023. Т. 14. № 2. [https://doi.org/10.31548/economics14\(2\).2023.005](https://doi.org/10.31548/economics14(2).2023.005) (особисто автором узагальнено основні концептуальні засади принципу безперервності діяльності та визначено можливі шляхи їх удосконалення).

2. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств – передумова підвищення його ефективності. *Вісник економіки*. 2024. № 2/2024 (112). С. 92-105. <https://doi.org/10.35774/visnyk2024.02.092> (особисто автором розкрито поняття «діджиталізація аудиту», окреслено напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств та розкрито основні проблеми та ризики, які пов'язані з процесом діджиталізації).

3. Альошин В. Є. Шляхи оптимізації аудиторських процедур з оцінки безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах економічної нестабільності. *Ефективна економіка*. 2024. № 12. <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.12.77>.

4. Альошин В. Є. Аудит, інновації та диверсифікація як інструменти управління ризиками та забезпечення безперервності діяльності підприємств

агробізнесу. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. № 16. <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-16-09-04>.

5. Альошин В. Є. Інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності агробізнесу в умовах воєнного стану: теоретичні та практичні аспекти. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic science*. 2025. № 3. Т. 2. С. 107-113. [https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3\(2\)-17](https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3(2)-17).

6. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Роль аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств у формуванні стратегії їх розвитку в умовах невизначеності. *Облік і фінанси*. 2025. № 3 (109). [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-172-184](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-172-184) (особисто автором розроблено блок-схему аудиту дотримання принципу безперервності діяльності, сформовано класифікацію зовнішніх і внутрішніх ризиків безперервності та здійснено оцінку впливу кожного з ризиків за ймовірністю та масштабом наслідків, а також запропоновано стратегію антикризового розвитку агропідприємств).

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

7. Альошин В. Є. Виклики якісного інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогностичний аспект*: зб. Матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф.; 04-06 жовтня 2022 р. Київ, НУБіП, 2022. С. 37-40.

8. Альошин В. Є. Сучасні виклики аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. *Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування*: Матеріали IV науково-практичної міжнародної конференції молодих науковців, здобувачів освіти. м. Луцьк, 10 листопада 2022 року. ВНУ ім. Лесі Українки, 2022. С. 48-50.

9. Альошин В. Є. Оптимізація процесів як основа забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Облік, оподаткування, контроль та аналіз: виклики та прогнози в умовах воєнного стану*: зб. Матеріалів VII Всеукраїнської студентської науково-

практичної онлайн-конференції; 23 березня 2023 р. м. Київ, НУБіП, 2023. С. 11-13.

10. Natalya Kuzyk, Kateryna Shevchuk, Maryna Kruhla, Vladyslav Aloshyn. Audit Of Financial Reporting As A Tool For Investment Attractiveness Of Agricultural Business Enterprises. *24th International Scientific Conference: Economic science for rural development*. 2023. 10-12 May 2023, Jelgava, Latvia, 2023. P. 150-156.

11. Альошин В. Є. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції*: Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, 18 травня 2023 р. ОНЕУ, 2023. С. 180-182.

12. Альошин В. Є. Особливості аудиту безперервності діяльності в умовах воєнного стану. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах євроінтеграції*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. м. Миколаїв, 22 травня 2023 р. МНАУ, 2023. С. 165-167.

13. Альошин В. Є. Особливості регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Фінансово-кредитне та обліково-аналітичне забезпечення післявоєнного відновлення економіки України*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ, 5-6 жовтня 2023 р. НУБіП, 2023. С. 208-210.

14. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Сутність поняття безперервність діяльності в залежності від мети суб'єкта. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу*: Збірник праць учасників II Міжнародної науково-практичної конференції. м. Житомир, 9-10 листопада 2023 р. ПНУ, 2023. С. 70-72.

15. Альошин В. Є. Фінансова звітність як інформаційне джерело у процесі забезпечення безперервності діяльності підприємства. *Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів*:

зб. праць учасників Міжнародної науково-практичної конференції; 27 березня 2024 р. м. Київ, ДТЕУ, 2024. С. 17-18.

16. Альошин В. Є. Ключові аспекти аудиту безперервності діяльності суб'єктів малого агробізнесу. *Економічні дні - 2024*: зб. праць учасників Міжнародної науково-практичної конференції; 10 квітня 2024 р. м. Київ, НУБіП, 2024. С. 14-15.

17. Альошин В. Є. Перспективи розвитку аудиту за умови використання штучного інтелекту. *Agricultural and food economics – 2024*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ, 19-20 вересня 2024 р. Київ, 2024. С. 169-170.

18. Альошин В. Є. Актуальність процедур моделювання при аудиті безперервності діяльності підприємств агробізнесу. *Економічні дні - 2025*: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів; 10 квітня 2025 р. м. Київ, НУБіП, 2025. С. 339-340.

19. Альошин В. Є. Діджиталізація процесу аудиту безперервності діяльності: можливості та бар'єри для аудиторів України. *Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з бухгалтерського обліку; 16-17 жовтня 2025 р. м. Умань, УНУ, 2025. С. 179-181.

***Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації
(Scientific works that additionally reflect the thesis scientific results)***

20. Словник – довідник з міжнародних стандартів : для вивчення дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ: НУБіП України, 2024, 192 с.

21. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навчальний посібник / Л. В. Гуцаленко., У. О. Марчук, Л. П. Миськів, Т. О. Гуренко, В. Є. Альошин, А. Ю. Іваненко, О. В. Боднар. Київ: Вид-во «SBA Print», 2026. 378 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ.....	15
1.1. Сучасна парадигма припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу.....	15
1.2. Теоретико-нормативні засади регулювання аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств.....	34
1.3. Концептуальні положення принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності.....	60
Висновки до розділу 1.....	89
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ ТА ЇХ БІЗНЕС-СЕРЕДОВИЩА.....	93
2.1. Інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності.....	93
2.2. Методичний інструментарій аудиту безперервності функціонування підприємств агробізнесу.....	119
2.3. Оцінка дієвості аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності	148
Висновки до розділу 2.....	170
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ.....	176
3.1. Концептуальні підходи підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу.....	176
3.2. Моделювання процедур аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності.....	202
3.3. Діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств, як передумова підвищення його ефективності	218
Висновки до розділу 3.....	239
ВИСНОВКИ.....	244
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	250
ДОДАТКИ.....	279

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. В умовах високого ступеня економічної невизначеності аудит, як форма контролю, полягає в оцінюванні перспектив функціонування суб'єктів господарювання і своєчасному інформуванні потенційних користувачів фінансової інформації про наявні ризики, що здатні впливати на можливість їх безперервної діяльності. Одним із основоположних принципів складання фінансової звітності підприємства є принцип безперервності, який забезпечує припущення, що суб'єкт господарювання продовжує свою господарську діяльність в реальному та майбутньому періоді, за умови, що управлінський персонал не має наміру ліквідувати підприємство чи припинити діяльність, або немає реальної альтернативи цьому.

У звітності більшості компаній агробізнесу за 2021-2022 роки важливу роль відіграватиме саме припущення про безперервність діяльності, так званий *going concern*, адже виклики, спричинені пандемією Covid-19 та повномасштабним воєнним вторгненням на територію України, на жаль, суттєво впливають на спроможність компаній проводити діяльність безперервно. Внаслідок пандемічної кризи більшість підприємств зіткнулася з проблемою ліквідності, різкого зменшення прибутків, перебоями з постачаннями, утратою клієнтів, вимушеними простоями, втратою персоналу, тощо. Повномасштабне воєнне вторгнення на територію України відповідно посилило виклики та невизначеність для агропідприємств, оскільки виникло багато негативних факторів впливу, зокрема: втрата ринків збуту та зміна логістичних маршрутів з реалізації продукції, знищення або пошкодження майна, тимчасовою окупацією окремих філіалів, активів, зменшенням вартості активів, втратою клієнтів, простоями діяльності, втратою кваліфікованих фахівців, та інше, які мають значний вплив на результати господарювання та, головне, безперервності діяльності.

Основні наукові дослідження щодо розробки теоретико-методологічних

та організаційно-методичних основ функціонування та дотримання принципу безперервності діяльності в аграрному секторі та його аудиту наводяться у працях як зарубіжних, так і українських вчених: Ю. Бездушна, А. Блей, Н. Гаркуша, С. Голов, М. Горяєва, Я. Гринчишин, Л. Гуцаленко, І. Дмитренко, О. Колеснікова, О. Кондратюк, О. Круковська, Ф. Лесвод, В. Литвиненко, К. Назарова, Ю. Негода, К. Нестеренко, Н. Проскуріна, О. Редько, А. Росман, М. Салехі, К. Чен, Г. Яровенко та інші вчені-економісти.

Віддаючи належне дослідженням і науковим розробкам вищенаведених учених, варто зазначити, що окремі аспекти, зокрема щодо теоретичних та практичних напрацювань в частині аудиту безперервності діяльності агропромислових підприємств саме в умовах високого ступеня економічної невизначеності є недостатніми, потребують переорієнтації та удосконалення, що обумовлює актуальність даної теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дане дисертаційне дослідження було виконане відповідно до науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування України за темою «Обліково-контрольне забезпечення управління діяльністю і оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (Державний реєстраційний номер 0121U110614). У межах даної наукової програми на виконання наукових завдань автором обґрунтовано теоретичні аспекти аудиту безперервності діяльності в умовах невизначеності, оцінено стан аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу, визначено напрямки діджиталізації та розроблено концептуальні підходи щодо підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення процесу аудиту в частині аналізу дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності з урахуванням високого ступеня економічної невизначеності.

Реалізація поставленої мети досягається через послідовне вирішення наступних завдань теоретичного та практичного характеру:

розвинути теоретичні положення щодо парадигми припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу;

узагальнити теоретико-нормативні засади регулювання аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств та сформулювати рекомендації щодо його удосконалення враховуючи специфіку аграрної галузі та вплив факторів невизначеності;

систематизувати та доповнити концептуальні положення принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, які враховують як загальні принципи, так і галузеву специфіку;

оцінити та систематизувати джерела інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності;

удосконалити методичні підходи до аудиторської перевірки безперервності діяльності підприємств агробізнесу та сформулювати пропозиції щодо їх удосконалення;

оцінити стан та дієвість аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності, систематизувати основні індикатори, які свідчать про ефективність аудиту;

обґрунтувати концептуальні підходи підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу;

удосконалити підходи до моделювання процедур аудиту в умовах невизначеності та розширити існуючу модель процедур аудиту з перевірки дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності;

визначити основні напрями діджиталізації аудиту та оцінити їх значення для підвищення якості та ефективності аудиторських процедур з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності.

Об'єктом дослідження є процес виконання аудиторського завдання в

частині отримання достатніх та прийнятних доказів стосовно дотримання застосованого принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних засад, методології та організації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах високого ступеня економічної невизначеності.

Методи дослідження. Дисертаційне дослідження базується на комплексі теоретичних та методичних засад, в ході яких використовувався діалектичний метод пізнання та системний підхід для аналізу процесу аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Теоретичні аспекти, пов'язані з аудитом і контролем дотримання принципу безперервності діяльності агропромислових підприємств, були досліджені за допомогою методів аналізу, синтезу, індукції та дедукції. Для розкриття суті поняття "безперервність діяльності", його видів і складової були використані методи теоретичного узагальнення та порівняння.

Для відстеження і реєстрації процесів, пов'язаних із документуванням аудиторських процедур та отриманих доказів і фактів дотримання агробізнесом принципу безперервності діяльності, був використаний метод спостереження. Дослідження інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності в умовах невизначеності було проведено за допомогою економіко-статистичних та розрахунково-конструктивних методів. Для ілюстрації отриманих результатів були використані табличні та графічні прийоми.

Для встановлення етапів розвитку сучасної парадигми припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу були використані історичний метод і метод наукової періодизації. Для розробки напрямів діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств на основі інтернет та хмарних технологій були застосовані методи аналогій та метод екстраполяції.

За допомогою методу порівняння була визначена відповідність

нормативного забезпечення та регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в системі національних і міжнародних нормативно-правових баз. Моделювання дозволило розробити пропозиції щодо розширення переліку процедур аудиту дотримання принципу безперервності діяльності у процесі перевірок фінансової звітності сільськогосподарських підприємств.

Інформаційною базою стали наукові праці українських та іноземних вчених з вивчення принципу безперервності діяльності та методики його аудиту (монографії, наукові статті, дисертаційні дослідження), матеріали міжнародних та національних професійних організацій бухгалтерів та аудиторів, офіційні матеріали та нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів та Міністерства аграрної політики України, Аудиторської палати України, Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку України, офіційні статистичні дані, дані фінансової звітності, а також нефінансові показники окремих підприємств агробізнесу України, звіти незалежних аудиторів, результати власних досліджень та анкетувань дисертанта, а також інша періодична і навчальна література за темою дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці концептуальних підходів підвищення ефективності та якості аудиту безперервності діяльності, моделюванні процедур аудиту та визначенні основних напрямів діджиталізації аудиту безперервності діяльності агропромислових підприємств. Основні напрацювання і результати, що розкривають зміст дисертаційної роботи, становлять наукову новизну та виносяться на захист, полягають у наступному:

Вперше:

розроблено розширену модель аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу в умовах невизначеності, яка складається з базового блоку, що включає аналіз

фінансових результатів, ліквідності, чистих активів, грошових потоків та планів керівництва, і розширеного блоку, спрямованого на виявлення ризиків, пов'язаних зі специфікою аграрного виробництва. Для її реалізації запропоновано зміст і форму аудиторського опитувальника, структурні елементи якого містять три основні блоки запитань фінансово-економічного характеру, агропромислового характеру та безпекового характеру. Використання запропонованої моделі та опитувальника забезпечує підвищення якості аудиторських доказів, дає змогу аудиторам отримувати комплексні дані для формування професійного судження та значно покращує точність оцінки ризиків безперервності діяльності агропідприємств.

Удосконалено:

концептуальні положення дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, які узагальнені за шістьма ознаками (система бухгалтерського обліку, логістика, технології, фінансова стійкість, ризик-менеджмент, планування та бюджетування), що дозволило вибудувати модель концептуальних засад забезпечення безперервності діяльності аграрних підприємств, яка поєднує мікро-, мезо- та макрорівні впливу та визначає їх взаємозв'язки з основними джерелами економічної невизначеності. Запропонована модель забезпечує науково обґрунтовану основу для удосконалення практики оцінювання стійкості та безперервності діяльності підприємств аграрного сектору;

наукові підходи до формування інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності агропідприємств шляхом уточнення його структури, джерел та інформаційних потоків з урахуванням умов економічної та воєнної невизначеності. Оновлено схему класифікації нефінансової інформації в аудиті безперервності діяльності за формою подання та змістом, що дозволило визначити окремий підклас нефінансової інформації для підприємств агробізнесу та розроблено класифікацію інформації в аудиторській діяльності за рівнями конфіденційності. Запропоновані наукові результати забезпечують формування повної, структурованої та галузево

релевантної інформаційної бази аудиту, що підвищує достовірність аудиторських доказів і точність оцінки здатності аграрних підприємств продовжувати діяльність в кризових умовах;

методичні підходи до аудиторської перевірки безперервності діяльності підприємств агробізнесу, що передбачало підготовку типових плану і програми аудиту та розробку і апробацію аналітичного інструментарію діагностики стану дотримання принципу безперервності діяльності аграрного підприємства, який містить алгоритм розрахунку основних фінансових і операційних показників за даними фінансової та управлінської звітності, а також обґрунтовані нормативні значення даних коефіцієнтів для оцінки дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Запропонований інструментарій дозволяє виявляти потенційні загрози безперервності та кількісно оцінювати і прогнозувати їхній вплив на діяльність підприємств у майбутньому;

концептуальні підходи підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу, шляхом їх структуризації за шістьма основними категоріями (забезпечення незалежності, високого рівня знань та компетентності аудитора; підвищення та підтримання на належному рівні якості аудиторської перевірки; поглиблення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів; внесення змін до існуючих МСА та інших нормативно-правових актів з управління безперервністю діяльності; моделювання та вдосконалення процедур аудиту безперервності діяльності; діджиталізація процесу аудиту безперервності діяльності), послідовна реалізація яких сприятиме модернізації аудиту безперервності діяльності, що дасть змогу підсилити його аналітичну глибину, адаптивність до умов невизначеності та релевантність сучасним викликам агросектору.

Набуло подальшого розвитку:

парадигма припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу, зокрема: удосконалено трактування принципу безперервності діяльності шляхом розкриття його як

категорії, системно пов'язаної з економічною безпекою аграрного підприємства й адаптивністю до умов невизначеності; розвинуто наукові підходи до класифікації ознак дотримання принципу безперервності діяльності з урахуванням різних наукових концепцій і галузевої специфіки; ідентифіковано основні виклики безперервності діяльності агропідприємств, спричинені пандемією Covid-19 та воєнною агресією. Така парадигма оновлює підхід до розуміння й оцінювання безперервності діяльності агропідприємств, що підсилює методологічні засади аудиту та дозволяє більш точно ідентифікувати ризики і забезпечити обґрунтоване професійне судження аудитора в умовах невизначеності;

теоретико-нормативні засади регулювання аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств, що включають: запропоновану структуру методичних рекомендацій з оцінки ризиків безперервності діяльності агробізнесу, яка поєднує ідентифікацію галузевих ризиків, вимірювання невизначеності й інтеграцію результатів у систему внутрішнього контролю; розроблений шаблон обов'язкового параграфа Звіту аудитора щодо підтвердження дотримання принципу безперервності діяльності, що забезпечує підвищення прозорості й уніфікації аудиторської практики; пропозиції з розширення Міжнародного стандарту аудиту 570 «Безперервність діяльності» критеріями соціально-економічних, безпекових та агробіологічних факторів, що дає змогу об'єктивніше оцінювати ризики у специфічних умовах пов'язаних з невизначеністю;

обґрунтування основних підходів для оцінки дієвості аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності через виділення та реалізацію трьох етапів оцінки (аналіз якості наданих аудиторських послуг, оцінка статистичних даних включно з анкетуванням аудиторських компаній і підприємств агробізнесу, перспективне спостереження за діяльністю проаудитованих підприємств), що передбачало розроблення та впровадження у практику аудиту спеціалізованих анкет для суб'єктів аудиторської діяльності та підприємств агробізнесу, які забезпечили

уніфіковане збирання даних щодо оцінки дієвості аудиту дотримання принципу безперервності діяльності. Застосування анкет дало змогу отримати узагальнену оцінку стану аудиту, узгодити позиції аудиторів і аграрних підприємств та сформулювати пропозиції щодо удосконалення методичних підходів, що в підсумку посилює методологічну базу аудиту безперервності діяльності в аграрному секторі;

напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу, що передбачають трансформацію аудиторського процесу на основі передових цифрових технологій, включно з інструментами штучного інтелекту, аналітики даних та автоматизованого моніторингу ризиків. Запропонована градація підходів до діджиталізації аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств забезпечує можливість вибору оптимальних цифрових рішень залежно від масштабу, специфіки та рівня ризику клієнта, а також дозволяє підвищити релевантність і оперативність аудиторських процедур. Проведений SWOT-аналіз застосування технологій штучного інтелекту в аудиті безперервності надав комплексну оцінку їх сильних і слабких сторін, а також потенційних можливостей і загроз, що формує методичне підґрунтя для їх обґрунтованого впровадження у практику суб'єктів аудиторської діяльності.

Практичне значення отриманих результатів. Застосування в практичній діяльності запропонованих автором дисертації результатів дослідження допоможе покращити процес зовнішнього незалежного аудиту дотримання підприємствами аграрного сектору основоположного принципу фінансової звітності – безперервності діяльності. Отримані результати дослідження спрямовані на забезпечення отримання незалежними аудиторами прийнятних доказів у достатньому обсязі щодо застосування підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності в наявних умовах невизначеності.

Зокрема, результати дисертації в частині використання структурних елементів методичних рекомендацій щодо ідентифікації ризиків і визначення

факторів впливу на безперервність діяльності, а також використання розширеного переліку критеріїв впливу на безперервність діяльності, що включає спеціальні критерії врахування специфіки діяльності агропромислових підприємств, були впроваджені у практичне використання Агропромислової компанії «МАГНАТ» (довідка № 455/1 від 15.09.2025 р.).

Наукові розробки в частині визначення напрямків діджиталізації аудиту безперервності діяльності та внесення змін до існуючих МСА і інших нормативно-правових актів з управління й організації аудиту отримали схвальний відгук від Громадської спілки «Федерація аудиторів України» (довідка № 0402-01/25 від 04.02.2025 р.). Пропозиції щодо оновлення підходу з оцінки ризиків безперервності діяльності в ході виконання завдання з аудиту підприємств аграрного спрямування та використання механізму розвитку компетенцій аудиторів з питання перевірки дотримання принципу безперервності діяльності інтегровані в систему післядипломної освіти аудиторів і використовуються у професійних тренінгах та програмах освітніх заходів Всеукраїнської професійної громадської організації «Спілка аудиторів України» (довідка № 1007/25 від 07.10.2025 р.). Практичні рекомендації щодо розширення процедур аудиту з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами аграрного бізнесу в умовах цифровізованого аудиту використовуватимуться у навчальному процесі «Академії МСФЗ» (довідка № 12/3-06/25 від 10.06.2025 р.). В практичній аудиторській діяльності Аудиторської фірми «Консалтинг ЛТД» використані пропозиції щодо ідентифікації й оцінки ризиків безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу з урахуванням механізму визначення факторів впливу на їх безперервність діяльності залежно від специфіки діяльності та оновлення порядку виконання аудиторських процедур з використанням розширеної моделі процедур аудиту дотримання принципу безперервності діяльності зазначених підприємств (довідка № 23/12/240-01 від 23.12.2024 р.). Модель запропонованого опитувальника з безперервності діяльності, що включає показники впливу воєнного стану та показники специфіки діяльності

підприємств аграрного спрямування, дозволить підвищити кількість та якість отриманих аудиторських доказів у діяльності аудиторської фірми «Стандарт-аудит» (довідка № 1310/25-1 від 13.10.2025 р.). Розроблені пропозиції також враховуються у навчальному процесі Національного університету біоресурсів і природокористування України (акт № б/н від 15.05.2025 р.) при викладанні дисциплін «Комп'ютерні методи аудиту» та «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами».

Особистий внесок здобувача. Наукові напрацювання та висновки, викладені в дисертації є особистим результатом проведеного дослідження. Усі відображені у дослідженні висновки, обґрунтування та пропозиції методичного та практичного характеру отримані автором особисто. З переліку праць, що були опубліковані у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї та висновки, що є особистими доробками дисертанта.

Апробація результатів дисертації. Отримані в ході наукового дослідження результати, висновки та рекомендації доповідалися, були предметом обговорень та одержали схвалення на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях, а саме: IV Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект» (м. Київ, 4-6 жовтня 2022 р.), IV Науково-практичній міжнародній конференції молодих науковців, здобувачів освіти «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» (м. Луцьк, 10 листопада 2022 р.), VII Всеукраїнській студентській науково-практичній онлайн-конференції «Облік, оподаткування, контроль та аналіз: виклики та прогнози в умовах воєнного стану» (м. Київ, 23 березня 2023 р.), XXIV Міжнародній науковій конференції «Economic science for rural development 2023» (м. Єлгава, 10-12 травня 2023 року), XI Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції» (м. Одеса, 18 травня 2023 р.), Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах

євроінтеграції» (м. Миколаїв, 22 травня 2023 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Фінансово-кредитне та обліково-аналітичне забезпечення післявоєнного відновлення економіки України» (м. Київ, 5-6 жовтня 2023 р.), II Міжнародній науково-практичній конференції «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу» (м. Житомир, 9-10 листопада 2023 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів» (м. Київ, 27 березня 2024 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Економічні дні – 2024» (м. Київ, 10 квітня 2024 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Agricultural and food economics – 2024» (м. Київ, 19-20 вересня 2024 р.), II Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених та студентів «Економічні дні – 2025» (м. Київ, 10 квітня 2025 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції з бухгалтерського обліку «Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку» (м. Умань, 16-17 жовтня 2025 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 21 наукові праці загальним обсягом 26,38 друк. арк, (особисто автору належить 9,07 друк. арк) у тому числі 6 наукових статей у фахових виданнях України, 13 тез доповідей на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях, а також 2 публікації, які додатково розкривають результати дисертаційного дослідження.

Обсяг і структура дисертаційної роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертаційної роботи становить 371 сторінку друкованого тексту. Основний зміст викладено на 249 сторінках. Дисертація містить 15 таблиць на 19 сторінках, 43 рисунки на 43 сторінках та 22 додатки на 81 сторінці. Список використаних джерел налічує 263 найменування і розміщений на 29 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

1.1.Сучасна парадигма припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу

Історія розвитку людства, від свого початку і до сьогодення завжди була системною та поліморфною. Її системність характеризується такими категоріями як безперервність та спадкоємність. Від початку зародження соціальних відносин між людьми у суспільстві історична безперервність виявляється через передачу знань, культурних цінностей і соціальних норм від покоління до покоління. Процес збереження та передачі історії, традицій і мови є вкрай важливими аспектами неперервного існування людства, адже без цього соціетальна структура може втрачати свою стійкість та ідентичність.

З часів зародження перших економічних відносин між людьми, збереження сталого розвитку первісного суспільства ґрунтувалось на збереженні неперервного постачання ресурсів, товарів.

Якщо аналізувати історію від часів заснування перших королівств та імперій, їх ідеологія легітимності, влади та контролю пробуджувала прагнення до вічного існування, що є типовим для історії людства, і це має багато соціокультурних та політичних причин. У політичному контексті безперервність відображається в стійкості політичних інститутів і правління. З історії можна спостерігати приклади довготривалих державних утворень, де безперервність влади і законодавчої системи відігравала важливу роль у стабільності та розвитку суспільства. І це можна пояснити тим, що інститути держави прагнуть постійного існування, оскільки вони надають владі і політичним елітам значний вплив, контроль і ресурси.

З початком активного освоєння земельних ресурсів та розвитком сільського господарства, аграрний сектор у більшості держав світу став найважливішим складовим господарства та відігравав вирішальну роль у забезпеченні продовольчої безпеки постійно зростаючому населенню землі.

Захищеність та стійкість підприємств агробізнесу стають вирішальними факторами, що визначають їхню успішність та внесок у економічний розвиток свого часу. Відповідно був започаткований підхід до управління аграрною сферою як системою, яка повинна функціонувати незупинно та безперервно навіть у умовах змін економічного, соціокультурного та природного середовища, адже від неї залежала подальша доля існування людства.

Повернувшись до часів промислової революції, що розпочалася з другої половини XVIII століття, технологічний прогрес в історії людства зазнав кардинальних змін. Відтоді цей процес визначається безперервним вдосконаленням та розвитком технологій, що допомагають підвищити продуктивність, якість життя і рівень інновацій.

В умовах сьогодення, людство для досягнення нових результатів в технологічному розвитку настільки виснажує наявні ресурси, що стикнулось з глобальними проблемами внаслідок своїх же дій. Відповідно основними тенденціями сьогодення є забезпечення сталого розвитку та збереження природних ресурсів для майбутніх поколінь, у такий спосіб забезпечуючи неперервність самого існування людства.

Проаналізувавши всі ці аспекти, можна стверджувати, що поняття «безперервність» в історичному аспекті можна пов'язати категоріями як стійкість, стабільність і тривалість суспільних, політичних, економічних та екологічних систем. Сучасна парадигма безперервності діяльності в агробізнесі набула особливого значення у зв'язку зі зростанням ризиків, що походять від таких факторів, як зміни клімату, коливання цін на сировину, глобальні торговельні та геополітичні напруження. Останній з перелічених факторів починаючи з 2022 року для України, нажаль, набув трансцендентного характеру. Безпрецедентне вторгнення на територію України створило умови, в яких вкрай складно спрогнозувати подальший розвиток економічних і не тільки подій. Інвестори та кредитори з обережністю можуть поставитись до занадто оптимістичних реляцій, а песимістичні заяви можуть негативно вплинути на бізнес.

Забезпечення стійкості та адаптивності аграрних підприємств у цих складних умовах вимагає нового підходу до їх управління та врахування вимог дотримання безперервності діяльності, як фундаментального принципу економічної безпеки підприємств агробізнесу. Відповідно коректне розуміння та застосування в діяльності даної парадигми може допомогти аграрним підприємствам зміцнити свою позицію на ринку, зменшити вплив негативних факторів і забезпечити стале зростання та процвітання.

Поняття «економічна безпека» та його функціональні складові, зокрема з урахуванням рівнів ієрархії управління, в Україні почали досліджувати відносно нещодавно. Це зумовлено формуванням державності наприкінці минулого століття та формуванням національних економічних інтересів. Вивченням економічної безпеки на рівні діяльності підприємств займалися такі вчені: М. Камлик [156], С. Ніколаюк [216], Т. Кузенко [107], Л. Донець [143], Л. Кургузенкова [175] та інші. Аналізом особливостей забезпечення економічної безпеки безпосередньо аграрних підприємств займалися Н. Сисоліна [237], Г. Савеленко [237], Р. Безус [115], В. Ткачук [243], В. Хачатрян [254] та Н. Андріїв [106].

У своїх працях вчені трактували поняття «економічної безпеки» по-різному, однак найбільш влучним визначенням, на нашу думку, є трактування Л. Кургузенкової: «...це такий стан складної, нелінійної системи, що представляє собою відокремлений господарюючий суб'єкт при виробництві та обміні благами між людьми, у ході якого дія зовнішніх і внутрішніх факторів не призводить до погіршення системи або до неможливості її функціонування та розвитку» [175]. З даного визначення можна означити мету забезпечення економічної безпеки підприємств – а саме забезпечити стабільність та конкурентоспроможність аграрного підприємства навіть в умовах кризових явищ чи ринкової нестабільності.

З наведеного вище можна виокремити взаємозв'язок між поняттям «економічна безпека аграрного підприємства» та принципом бухгалтерського обліку «безперервність діяльності», що простежується через спільну мету –

забезпечення стабільної та довгострокової роботи агробізнесу. Крім того, дані поняття мають логічний зв'язок: якщо економічна безпека підприємства на належному рівні – то значною вірогідністю виконується дотримання принципу безперервності діяльності. І навпаки: порушення економічної безпеки створює ризики того, що підприємство не зможе продовжувати діяльність на постійній основі. Аудитори в ході перевірки коректності застосування принципу безперервності діяльності аграрних та інших підприємств аналізують фінансові та нефінансові показники, які, у свою чергу, одночасно є індикаторами економічної безпеки, а саме коефіцієнти ліквідності, рентабельності, фінансової незалежності та стійкості, фінансового та операційного левериджу, тощо.

Директор з аудиту компанії Deloitte в Україні Олексій Заноза вважає, що «...припущення безперервності діяльності є фундаментальним для фінансової звітності та однією з базових зон відповідальності керівництва компаній. Ця зона була суттєвою і до пандемії COVID-19, але на цей час вона викликає більш прискіпливу увагу, оскільки дійсно, пандемія суттєво вплинула на припущення щодо безперервності діяльності у звітності українських і та зарубіжних компаній. Наразі ця зона звітності стала пріоритетною для користувачів фінансової звітності, зокрема регуляторів, на неї звертають більше уваги, від неї очікують більшої інформативності в період безпрецедентної глобальної невизначеності, яку після COVID-19 продовжує спричиняти воєнне вторгнення росії на територію України. Варто зазначити, що аудиторам вкрай важливо приділяти ретельну увагу цьому питанню під час проведення аудиторської перевірки, оскільки практично для всіх підприємств сьогодення це зона суттєвого судження» [147]. Регулятори аудиторів у всьому світі, у тому числі й Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні означають дане питання зоною підвищеної уваги аудиторів.

Аналізуючи сутність поняття «безперервність», для конкретного суб'єкта, у тому числі агробізнесу, можна виокремити кілька різних значень і відображати різні аспекти життя та діяльності в залежності від контексту та

підходу науковців. У табл. 1.1 наведено його означення в залежності від мети суб'єкта.

Таблиця 1.1

Означення принципу безперервності діяльності в залежності від мети суб'єкта*

Суб'єктність	Сутність в залежності від мети
Оперативний менеджмент	Безперервність діяльності – це здатність підприємства продовжувати свою роботу у разі виникнення аварійних ситуацій, природних катаклізмів або техногенних катастроф.
«Бізнес-континуїті»	Безперервність діяльності – це здатність підприємства продовжувати свою роботу незалежно від зовнішніх факторів, зокрема: зміни ринкових умов, нових регуляторних вимог, зміні політики держави.
Технічний менеджмент	Безперервність діяльності – це здатність технічної системи продовжувати свою роботу у разі виникнення помилок або відмов окремих компонентів.
Ризик-менеджмент	Безперервність діяльності – це здатність підприємства продовжувати свою роботу незалежно від різних видів ризиків, які можуть на нього впливати.

** Узагальнено автором на основі [5, 54, 77].*

З наведеної вище таблиці можна стверджувати, що безперервність діяльності – це комплексне поняття, що може включати в себе різні системні аспекти, визначення сутності якого залежить від певних цілей і завдань конкретного суб'єкта.

Поняття «принцип» та «припущення», особливо в розумінні безперервності діяльності, не суперечать одне одному, а навпаки, взаємодоповнюються. У бухгалтерському обліку цей принцип є основним і обов'язковим, оскільки він виключає варіативність та формулює єдиний метод відображення операцій у господарській діяльності. Припущення, з свого боку, активно використовується для аналізу дотримання безперервності діяльності, особливо з точки зору аудиту як зони суттєвих суджень і базової відповідальності управлінського персоналу в процесі складання фінансової звітності.

У законодавчо-нормативній базі України та зарубіжному досвіді немає однозначного визначення терміну безперервності діяльності як принципу або припущення. Крім того, не визначається взаємозв'язок та залежність даної категорії з ефективно налагодженою системою економічної безпеки та

внутрішнього контролю підприємства. На думку І. Дмитренко це пояснюється неузгодженістю понять, а також відсутністю уніфікованості у фундаментальних положеннях у частині застосування принципів бухгалтерського обліку [142].

На думку професора С. Ф. Голова принцип безперервності діяльності «має практичне значення передусім для формування аудиторського висновку та втрачає сенс, коли мова йде про оцінку вартості бізнесу» [126]. На думку вченого принцип безперервності діяльності не має окремого значення, а завжди тісно пов'язаний з принципами автономності, послідовності та нарахування.

Цікавим є бачення професора С. Ф. Легенчука, яке ґрунтується на тому, що принцип безперервності необхідно модифікувати в диференційований принцип безперервності, який за звичайних умов при дотриманні принципу безперервності діяльності передбачає використання тієї оцінки об'єктів, яка відображає їх цінність (економічну сутність), а для діяльності, за якої не дотримано принцип безперервності, – ліквідаційну вартість [178]. Продовжуючи цю думку, в процесі складання фінансової звітності на ліквідаційному базисі потрібно відступити від використання принципу історичної собівартості та замінити його оцінкою активів та зобов'язань за справедливою вартістю.

Професор А. М. Хорін із свого боку принцип/припущення безперервності діяльності трактує неоднозначно. З однієї сторони необхідно впевнитись, що підприємство збереже свою економічну життєздатність у найближчому майбутньому, та, відповідно, показники фінансової звітності повинні містити таку інформацію, щоб «очікувані оцінки впливали із звітних даних». З іншої сторони, дотримання припущення про підприємство, що функціонує безперервно, можна виразити у вигляді оцінки зміни фінансового стану підприємства за звітний період [255].

А. В. Рабошук запропонував визначити принцип безперервності діяльності як принцип функціонування суб'єкта господарювання, пов'язуючи

його з очікуваннями власників стосовно тривалої та результативної діяльності підприємства. Відповідно з висновків його напрацювань можна виокремити пропозицію виключити цей принцип із числа основоположних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [226]. На нашу думку, доцільно уточнити судження вченого, що тривала діяльність підприємства залежить не лише від очікувань власників, а від їх безпосередньої залученості у розробці стратегії економічної безпеки підприємства, яка ефективно діятиме у разі впливу як зовнішніх, так і внутрішніх негативних чинників.

За думкою українських та зарубіжних науковців, зокрема: С. Голова І. Дмитренка, А. Рабошука, А. Росмана та А. Блея [77,126, 142, 226, 17], безперервність діяльності стосується підприємств, які функціонують постійно і розробляють свою облікову політику, виходячи з припущення, що вони будуть продовжувати операційну діяльність на нормальному рівні у найближчому майбутньому та не мають наміру припинити свою діяльність. Рис. 1.1 містить дані щодо визначених основних ознак **дотримання** принципу безперервності діяльності з точки зору вчених, що безпосередньо досліджували принцип безперервності діяльності у своїх наукових працях.

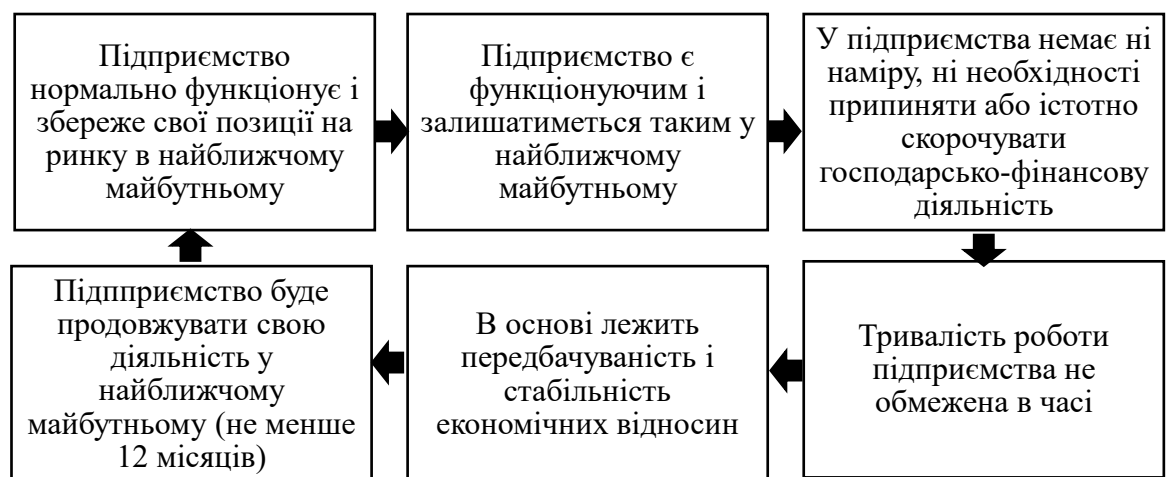


*Рис. 1.1. Узагальнені ознаки дотримання принципу безперервності діяльності**

* Узагальнено автором на основі [126, 142, 226, 178, 255, 252, 202, 206, 218, 187, 59, 78, 74, 23, 21].

Додаток А містить детальний перелік думок вчених щодо визначення безперервності діяльності та їх розмежування за основними ознаками. Результати такого дослідження було відображено у вигляді таблиці (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Розмежування думок вчених щодо принципу безперервності
діяльності за ознаками***

Ознака	І. Дмитренко [142]	С. Голов [126]	С. Легенчук [178]	А. Хорін [255]	А. Рабошук [226]	В. Фоменко [252]	Н. Москаль [202]	Т. Мултанівська [206]	А. Озеран [218]	Н. Манько [187]	R. Lombardi [59]	A. Seyam, S. [78]	M. Proho [74]	D. Chiosea [23]	K. Bubmann [21]
«Принцип»		+	+		+	+	+	+	+	+			+		
«Припущення»	+			+							+	+		+	+
Продовження діяльності не менше 12 місяців)	+												+		
Діяльність не обмежена у часі		+							+						
Передбачуваність і стабільність економічних відносин			+				+							+	
Організація залишатиметься функціонуючою				+							+				
Збереження позицій на ринку					+			+							
Відсутнє припинення чи скорочення діяльності						+				+		+			+

* Узагальнено автором на основі [126, 142, 226, 178, 255, 135, 252, 202, 206, 218, 187, 59, 78, 74, 23, 21].

Аналіз літературних джерел щодо розмежування трактувань принципу безперервності діяльності з точки зору як національних, так й іноземних вчених свідчить про відсутність єдиного усталеного підходу до його

трактування. Автори здебільшого акцентують увагу на різних аспектах – правових, економічних, часових та стратегічних. Така багатогранність підходів підкреслює складність цього поняття у науковому дискурсі, що потребує подальшої роботи з систематизації та розробки уніфікованого поняття в сфері аудиту та бухгалтерського обліку. Також різняться позиції вчених щодо цієї категорії з точки зору, що безперервність діяльності є принципом чи припущенням. Цікавим є той факт, що іноземні вчені здебільшого схиляються трактувати безперервність діяльності як припущення, в той час як українські вчені навпаки – як принцип (рис. 1.2). Це пов'язано з тим, що міжнародні стандарти фінансової звітності у своїх трактуваннях використовують означення безперервності діяльності як припущення. З іншого боку, національна стандартизація та чинне законодавство України визначають безперервність діяльності як принцип.



Рис. 1.2. Проаналізована структура думок вчених щодо безперервності діяльності як принципу та припущення*

** Узагальнено автором на основі [126, 142, 226, 178, 255, 135, 252, 202, 206, 218, 187, 59, 78, 74, 23, 21].*

На рисунку вище, визначення безперервності діяльності як принципу переважає над припущенням. Часто дані терміни використовують як синоніми, однак у їх змісті є важлива відмінність: припущення в обліку – це

базова умова, яка приймається за основу як даність, якщо немає доказів зворотного. З іншого боку, принцип в обліку – це керівне правило, якого дотримуються і яке формує основу для подання та представлення елементів у фінансовій звітності. На нашу думку, з методологічної точки зору, принцип є більш підходящою категорією для безперервності діяльності, хоча фактично їх сутність полягає в одному – очікуванні що підприємство буде продовжувати діяльність у найближчому майбутньому.

Також за результатами аналізу вищезазначених напрацювань вчених не було виявлено досліджень взаємозв'язку економічної безпеки підприємства з безперервністю діяльності.

В умовах високого ступеня економічної невизначеності, що підсилюється впливом пандемії Covid-19 та повномасштабним вторгненням росії на територію України, дане питання набуває особливого значення, тому у фінансовій звітності кожного підприємства України починаючи з 2022 року основну роль відіграє розкриття інформації про судження менеджменту щодо забезпечення економічної безпеки та подальших перспектив існування суб'єкта господарювання. Ситуація для управлінського персоналу непроста: хід майбутніх економічних подій в наявних умовах прогнозувати вкрай складно. Відповідно зростає попит на достовірну, вільну від помилок та викривлень інформацію про поточний стан та перспективи розвитку аграрного бізнесу.

В даному контексті аудит є головним інструментом підвищення довіри до інформації, що надається у фінансовій звітності компаній. Проведення аудиту дозволяє оцінити ефективність системи внутрішнього контролю та стан економічної безпеки, що є основою безперервності діяльності, з точки зору професійної незалежної сторони.

До початку пандемії Covid-19 та, відповідно, воєнного вторгнення росії на територію України, менеджмент провідних компаній аграрного сектору в своїй діяльності приймав до уваги низку подій або умов, які як окремо так і в сукупності, можуть викликати значні сумніви щодо застосування в

бухгалтерському обліку організації принципу безперервності діяльності. Умовно їх можна розділити на 4 основні групи в залежності від типу індикаторів впливу, перелік яких наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Узагальнені приклади подій та умов, які можуть викликати значні сумніви щодо використання принципу безперервності діяльності *

Індикатори	Короткий опис
1	2
Фінансові	• Значні збитки від операційної діяльності або значне зниження вартості активів, що використовуються для формування грошових потоків; • Негативні грошові потоки від операційної діяльності, відображені у фінансовій звітності за минулі періоди або у прогностичній фінансовій звітності; • Від’ємний оборотний капітал; • Поворотні позики термін погашення за якими настав або близький до настання, без реалістичних перспектив продовження їх строку або їх погашення; • Надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів; • Ознаки втрати потенційних кредиторів або припинення фінансової підтримки кредиторами; • Несприятливі ключові фінансові коефіцієнти; • Затримки виплат дивідендів або припинення таких виплат; • Нездатність погасити кредиторську заборгованість у встановлений термін; • Недотримання умов кредитних договорів; • Перехід з системи розрахунків «в кредит» з постачальниками на систему оплати момент доставки; • Неможливість отримати фінансування для розвитку нових напрямків діяльності, розробки нових продуктів чи інших значущих інвестиційних проєктів.
Операційні	• Намір керівництва ліквідувати організацію чи припинити її діяльність; • Втрата ключового управлінського персоналу без заміни; • Втрата основного ринку збуту, ключових покупців, франшизи, ліцензії або головного постачальника (постачальників); • Проблеми з кадровими ресурсами; • Нестача важливої сировини та матеріалів; • Поява дуже успішного конкурента.
Екологічні	• Негативні кліматичні умови, зокрема: екстремальні погодні явища та катастрофи (пожежі, засухи, повені, зливи, град, зсуви ґрунту); • Зміни біорізноманіття екосистеми, що може призвести до появи шкідників та хвороб з негативним впливом на рослинництво та тваринництво;

Продовження таблиці 1.3

1	2
	• Зниження якості продукції через забруднення навколишнього середовища внаслідок використання пестицидів, гербіцидів та інших хімічних речовин; • Екстенсивне використання ґрунтових вод, що може викликати проблеми з їх вичерпанням та доступом до водних ресурсів; • Зміни у законодавчих вимогах щодо екологічної безпеки, стандартів виробництва та обробки і зберігання відходів.
Інші	• Незавершені судові справи або справи з питань правового регулювання у відношенні до підприємства, результатом яких може бути пред'явлення вимог; • Зміни в законодавстві, нормативних актах або державній політиці, які, як очікується, будуть мати негативні наслідки для підприємства; • Недотримання законодавчих вимог до капіталу та інших законодавчих або нормативних вимог; • Відсутність страхування або недостатнє страхове покриття при настанні страхового випадку.

** Узагальнено автором на основі [147, 198, 45].*

У ході дослідження було встановлено основні виклики, з якими зіткнулися підприємства агробізнесу як наслідок пандемії Covid-19 та воєнного вторгнення росії на територію України та які мають негативний вплив на економічну безпеку підприємства. Серед них виокремлено в перелік основних такі:

- проблеми ліквідності, показників результативності діяльності, в тому числі різкого зниження рівня рентабельності, та, відповідно, прибутків, та як наслідок пов'язані з цим проблеми фінансування та інвестування;
- перебої в постачанні товарів, робіт та послуг, вимушена зміна логістичних маршрутів, втрата основних ринків збуту та клієнтів;
- вимушені простої в діяльності, додаткові пов'язані з цим накладні витрати, закриття окремих філіалів та підрозділів виробництва, скорочення окремих видів діяльності;
- втрата кваліфікованого персоналу, ризики віддаленої роботи, проблеми забезпечення безпеки життя та здоров'я працівників;

○ знищення або пошкодження майна, тимчасова окупація окремих філіалів, активів, зменшення корисності активів та їх знецінення, замінованість територій, тощо.

Аудиторам потрібно приділяти суттєву увагу даним питанням під час проведення аудиторської перевірки. Практично для всіх суб'єктів господарювання на території України в даних умовах це зона суттєвого судження. Регулятори аудиторів у всьому світі зазначають це як одну з основних зон уваги для аудиторів, й Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні також відзначав свого часу цю зону як зону підвищеної уваги для аудиторів. На рис. 1.3 зображено результати дослідження основних тривожних факторів, на які варто звертати увагу аудиторам під час проведення перевірки фінансової звітності.

Найбільш тривожні фактори, на які варто звертати увагу аудиторам, аналізуючи фінансову звітність підприємств в рамках оцінки дотримання принципу безперервності діяльності:

Розриви ліквідності, достатність грошових потоків і наявність невикористаних кредитних коштів / ліній; значні суми понесених збитків; суттєві суми втрат від знецінення активів;

Невиконання фінансових та інших встановлених ковенантів;

Прострочення зі сплати за кредитними зобов'язаннями або іншими суттєвими зобов'язаннями, необхідність домовлятися стосовно реструктуризації боргу;

Простої у виробництві, реалізації продукції або послуг тощо;

Обмеження для підприємств або їх сектору економіки, що виникають із рішень центральних або місцевих органів влади через епідеміологічну ситуацію, воєнний стан, тощо;

Нереалістичність і низька ймовірність ефективних дій, які менеджмент розглядав би, щоб уникнути або зменшити вплив чи ймовірність настання невизначених майбутніх подій або змін умов;

Рис. 1.3. Виділені фактори підвищеної уваги аудиторів в рамках оцінки дотримання принципу безперервності діяльності

** Сформовано автором*

Тому, вважаємо за доцільне, розширити означення принципу безперервності діяльності ознаками, що можуть бути причинами недотримання даного принципу, що дасть змогу менеджменту більш ширше зрозуміти його сутність та важливість впровадження окремої системи, що відповідатиме за економічну безпеку:

- 1) фінансові обмеження – безперервність діяльності підприємства характеризується постійними інвестиціями в обладнання, матеріали та інші ресурси, що може призвести до недостатності фінансових ресурсів як наслідок неефективного управління грошовими потоками;
- 2) непередбачувані ризики – сукупність непередбачуваних обставин, зокрема: природні катастрофи, економічні кризи, технічні проблеми, воєнні дії та інші, можуть призвести до перебоїв у діяльності підприємства та порушити дотримання принципу безперервності діяльності;
- 3) недостатня маневреність – іноді суворе дотримання фінансових планів та намагання виконати поставлені задачі у вигляді основних показників ефективності діяльності з боку управлінського персоналу може призвести до недостатньої операційної гнучкості підприємства у вирішенні різноманітних проблем і негативно вплинути на безперервність діяльності;
- 4) обмежена чи неповна інформація – може стати перешкодою для підприємства, оскільки не завжди можна отримати повний обсяг даних про поточний фінансовий стан та наявність ресурсів. Це може ускладнити завдання забезпечення безперервності діяльності підприємства;
- 5) неефективність системи внутрішнього контролю – безперервність процесів може бути порушена через недостатність, або відсутність належної організації внутрішніх бізнес-процесів та системи внутрішнього контролю, у тому числі пов'язаних із реагуванням на зміни в навколишньому бізнес-середовищі.

На основі проаналізованої інформації було сформоване власне бачення щодо трактування сутності принципу безперервної діяльності – як *«принцип, діяльності підприємства, що характеризує здатність підприємств*

функціонувати безперебійно та ефективно в умовах високого рівня невизначеності внаслідок розробки та застосування стратегій, процедур і резервних планів управління економічною безпекою для забезпечення безперервності основних напрямків діяльності та нормальної потужності» [134] (Додаток А). Ознакою сформованого власного трактування є нормальне функціонування підприємства і збереження його позицій на ринку в найближчому майбутньому. Безперервність діяльності як операційний процес має враховувати всі можливі ризики бізнес-середовища та забезпечувати адаптацію до змінних умов, забезпечуючи стабільність і відновлення після кризових ситуацій.

Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність діяльності» безпосередньо носить назву даного принципу, підкреслюючи його вагомість, та означає його як базис відображення діяльності та операцій у бухгалтерському обліку. При цьому слід зазначити, що даний стандарт аудиту не містить у собі поняття безперервності діяльності, а визначає, що згідно з припущенням про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку фінансова звітність складається з боку управлінського персоналу на основі припущення, що підприємство є діючим на безперервній основі та буде продовжувати свою діяльність в осяжному майбутньому [198, с. 606].

У звичайних умовах фінансова звітність кожного підприємства, яка носить характер загального призначення формується на базисі припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, окрім деяких ситуацій, в яких менеджмент має плани ліквідувати компанію чи повністю припинити її діяльність, або відсутні будь-які інші реальні альтернативи цьому. Якщо розглядати фінансову звітність спеціального призначення, то даний стандарт аудиту означає, що вона може складатися або не складатися відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, для якої припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є доречним (до прикладу, припущення про безперервність діяльності, як основи для бухгалтерського обліку не є

доречним для деякої фінансової звітності, що складається на основі податкових розрахунків в певних юрисдикціях) [198, с. 606].

У випадку, коли застосування принципу безперервності діяльності є прийнятним, то в такому разі активи і зобов'язання відображатимуться в обліку ґрунтуючись на тому, що суб'єкт господарювання матиме змогу реалізувати свої активи та погасити зобов'язання за умов звичайної операційної діяльності.

Аналізуючи сучасну парадигму принципу безперервності діяльності, можна сміливо стверджувати, що даний принцип, як його ще називають, *going concern* – є основною концепцією системи бухгалтерського обліку, визнаною та актуалізованою в усьому світі. Постулати даного принципу згадуються у Міжнародних стандартах фінансової звітності, *United States – Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)* та національних стандартах багатьох країн, адже без нього та належної оцінки стану економічної безпеки підприємства в процесі фінансового звітування неможливо передбачати будь-які прогнози майбутньої господарської діяльності компанії. Стандартний період фінансового планування зазвичай становить 1 рік. Лише окремі підприємства використовують середньо терміновий період стратегічного планування економічної безпеки, що зазвичай становить від 3 до 5 років.

При цьому підприємства не мають чітко визначених обмежень, що стосуються періоду прогнозування неперервної діяльності. В даному випадку не потрібно бути занадто оптимістичним, адже підприємство не може працювати вічно.

МСФЗ пропонують використовувати за основу аналізу щонайменше один рік після дати балансу. При цьому «щонайменше» в даному розумінні не обмежує менеджмент компаній даним періодом та за можливості потрібно створювати прогнози на більш тривалі терміни. Деякі підприємства агробізнесу можуть це зафіксувати у своїх внутрішніх документах, що регламентують основні аспекти господарської діяльності. До прикладу, облікова політика може містити вимогу, що розкриття ризиків складають з

урахуванням прогнозу на найближчі 3-5 років. Певним чином це стосуватиметься і принципу безперервності діяльності, який аналогічно аналізуватимуть на цей термін, щоб розкриття ризиків було релевантним. При цьому основна увага зосереджується на прогнозуванні та плануванні. У ході стандартних умов господарювання керівництво підприємства агробізнесу займається плануванням структури та величини витрат, обсягів продаж, посівних площ, поголів'я та виробництва аграрної продукції, кадрових змін. На основі історичних даних та попереднього досвіду, можна розраховувати обсяги реалізації, операційну маржу, собівартість та всі інші основні показники на наступний рік. У разі, якщо керівництво підприємства агробізнесу має плани припинення окремої складової певного виду діяльності, або існують певні умови, що змушують підприємство це здійснити і цьому немає реальної альтернативи, це обов'язково матиме місце у розкриттях до фінансової звітності за поточний період. При цьому, згідно актуальних вимог МСА 570 «Безперервність діяльності» від деталізації та повноти такого розкриття у примітках до фінансової звітності залежатиме від думки, яку надасть аудитор за результатами аудиту такої фінансової звітності.

Відповідно до концепції неперервності діяльності підприємства, ураховуються всі наявні активи та зобов'язання аграрного підприємства, що виникають при звичайному процесі бізнесу. Як уже згадувалося раніше, інформація з фінансової звітності використовується при оцінюванні, чи компанія матиме можливість реалізувати свої активи та погасити зобов'язання, якою є її стратегія діяльності, які ризики враховуються в процесі господарювання і які фінансові результати та грошові потоки можна очікувати в найближчому майбутньому. Дану інформацію використовують для формування стратегії забезпечення економічної безпеки підприємства та ухвалення економічних та інвестиційних рішень, і саме ця інформація є головною для основних груп користувачів фінансової звітності, до яких входять потенційні інвестори, кредитори та акціонери.

При цьому реакція потенційних користувачів фінансової звітності на результати діяльності компанії може бути дуже різноманітною, залежно від їхніх інтересів, цілей та очікувань. Інвестори можуть виявити інтерес і задоволення, якщо агробізнес показав високий рівень прибутковості, стійкість та перспективи зростання протягом звітного періоду. З іншого боку, зменшення платоспроможності або зростання кредитного ризику аграрного підприємства може спричинити відсутність фінансування зі сторони банків та постачальників (відмова у наданні відстрочки платежу). Це, у свою чергу, досить вагомі фактори того, що при складанні звітності було порушено принцип безперервності. Тому, на кожну звітну дату, у процесі підготовки фінансової звітності, керівництво зобов'язане проводити оцінку того, наскільки є прийнятним застосування загальноприйнятого принципу про безперервність діяльності у найближчому майбутньому.

Пунктом 3.9 Концептуальної основи фінансової звітності, що є основою для всіх міжнародних стандартів фінансової звітності, означено, що «...Фінансова звітність зазвичай складається на основі припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, та про те, що ця діяльність триватиме в передбачуваному майбутньому. Отже, приймається припущення про те, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби в початку процедури ліквідації або в припиненні діяльності. Якщо ж такий намір або така потреба має місце, може постати необхідність складання фінансової звітності на іншій основі. У такому разі у фінансовій звітності описується використана основа» [228]. Також відповідно до Концептуальної основи фінансову звітність будують на двох базових принципах, що зображені на рис. 1.4.

Підсумовуючи аналіз сучасної парадигми принципу безперервності діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу, варто зазначити, що принцип безперервності діяльності в переважній більшості наукових досліджень вчених тлумачиться здебільшого по-різному з використанням ознак, що лежать в основі їх тлумачень.



Рис. 1.4. Базові принципи підготовки фінансової звітності*

** Узагальнено автором на основі [228].*

При цьому в кінцевому результаті вони мають спільну мету – що діяльність суб'єкта господарювання буде безперервною. Однак напрацювання вчених не містять аналізу взаємозв'язку безперервності діяльності з економічною безпекою агробізнесу, що лежить в її основі. Тому, було сформоване власне визначення безперервності діяльності з акцентом на взаємопов'язаність категорії економічної безпеки та дотримання принципу безперервності діяльності. Все ж недостатність досліджень в цьому напрямку створює необхідність подальшого їх проведення.

У ході дослідження, набули подальшого розвитку наукові постулати щодо сутності та парадигми припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу. Власне визначення безперервності діяльності як принципу, характеризує здатність підприємств функціонувати безперебійно та ефективно в умовах високого рівня невизначеності внаслідок розробки та застосування стратегій, процедур і резервних планів управління економічною безпекою для забезпечення безперервності основних напрямків діяльності та нормальної потужності. Новизною такого визначення є акцент на забезпечення безперервності діяльності в умовах невизначеності з урахуванням чинників управління

економічною безпекою. Також встановлено основні виклики, з якими зіткнулися компанії як наслідок пандемії Covid-19 та воєнного вторгнення росії на територію України, що становлять основу невизначеності та мають основний вплив на спроможність підприємств діяти безперервно. Було розвинуто теоретичний базис досліджень принципу безперервності діяльності, проаналізовано основні ознаки даного принципу, що були визначені національними та іноземними вченими.

1.2. Теоретико-нормативні засади регулювання аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств

Історія принципу безперервної діяльності завжди була оточена невизначеністю. За обставин, що склалися, дана концепція стає актуальною в умовах економічної кризи, а в періоди відновлення на неї менше звертають увагу. Зі становленням фінансових ринків в США, була поставлена під сумнів точність існуючих процедур щодо оцінки так званого «Going Concern», коли фірми подають заяви про банкрутство без будь-яких попередніх вказівок чи пояснень про наявність проблем із безперервністю діяльності з боку управлінського персоналу чи аудиторів. Як наслідок таких обставин, було поставлено під сумнів, чи дійсно в сфері бізнесу аудитори краще, ніж будь-хто інший, передбачають майбутнє тієї чи іншої компанії. Наявні нині стандарти та законодавчі вимоги залишають великий простір для професійного судження, тому існує великий ризик коливань у процесі судження на практиці. Без повного розуміння принципу безперервності можна поставити під сумнів цінність даної концепції та висновки, які можна зробити за результатами аналізу наявного нормативно-правового забезпечення.

Незважаючи на те, що концепція безперервності діяльності практично не різнилася в літературі, є порівняно мало якісних досліджень щодо фактичної суті даного принципу. Загальні засади нормативно-правового регулювання аудиту досліджували як українські, так і іноземні вчені. Зокрема,

Ю. Циганок досліджував правову природу та регуляторну роль МСА в частині правового регулювання практики аудиту в Україні [258]. Особливості правового регулювання аудиторської діяльності досліджували Н. Лопаносова [185], Р. Самуляк [233], О. Антонюк [6], Б. Гіппер [40] та Д. Кастіло-Мерін [22]. Аналізом міжнародних та національних положень нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту займалися А. Крутова [173] та О. Ружанський [230].

Наукові роботи вчених щодо нормативно-правового забезпечення аудиту є досить загальними за тематикою і розкривають аналіз міжнародних стандартів аудиту та законодавчих аспектів регулювання аудиторської діяльності в цілому. Напрацювання вчених не містять конкретизації аудиту безперервності діяльності, а обмежуються загальними вимогами МСА 570 «Безперервність діяльності».

Крім того, проаналізовані літературні джерела як українських вчених, так і представників світової наукової спільноти, не містять досліджень нормативно-правового забезпечення аудиту з урахуванням галузевої специфіки, зокрема агробізнесу. Відповідно, не приділялась окрема увага нормативним документам, що включають міжнародні та національні стандарти фінансової звітності та законодавчу базу, що регулюють саме сільське господарство. Отже, зазначені дослідження виступають лише основою для розуміння загальних вимог, але не відповідають на питання прикладної практики.

Якщо не акценти увагу на питанні нормативно-правового забезпечення аудиту принципу неперервності, то у загальному огляді літератури щодо нього можна виокремити три основні напрями досліджень: 1) детермінанти принципу безперервності діяльності, включаючи зовнішні і внутрішні фактори конкретної компанії, фактори оцінки аудиторами, відносини між компанією і аудиторами; 2) точність та повнота оцінки дотримання даного принципу; 3) наслідки впливу принципу безперервності діяльності на економічні рішення користувачів фінансової звітності.

Мета досліджень вчених у переважній більшості була зосереджена на причинно-наслідкових зв'язках щодо принципу неперервності, регламентованих для суб'єктів господарювання, незалежно від їх форми господарювання та видів діяльності. Розуміння причинно-наслідкових зв'язків надає важливі та суттєві знання щодо процесу прийняття рішень аудитором в ході аудиту, однак не відображає того, яким є сприйняття аудитором принципу безперервності діяльності. У сучасній літературі недостатньо досліджень щодо оцінки концепції безперервної діяльності та її фундаментальних основ, зокрема в діяльності аграрних підприємств. Про відсутність загальноприйнятого визначення поняття «Безперервності діяльності» свідчить також однойменний Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність діяльності».

На основі цього можна виокремити один основний фактор, який за своєю суттю сприяє невдалому застосуванню у практичній діяльності оцінки дотримання принципу безперервності діяльності – а саме нечітке та потенційно неправильне розуміння концепції безперервності діяльності. За таких умов, якщо для такого основоположного принципу підготовки фінансової звітності буде застосовуватися різноманітна термінологія, без визначеного загальноприйнятого підходу, то для кожного окремого суб'єкта будь-яке інше розуміння даної концепції може бути незрозумілим. У такому випадку доволі важко усвідомити сутність даної концепції та її вдале застосування в практичній діяльності, і відповідно, досягнення нею суттєвого призначення.

Концептуалізація та застосування принципу безперервності діяльності активно не вивчалися в галузі аудиту в середині XX століття. Фінансові аналітики того часу задавалися питаннями, як аудитори перетворюють теоретичну концепцію безперервності діяльності в практичну її реалізацію та які наслідки це може мати. Дані питання досі залишаються невирішеними. Це створює й інші численні проблеми. До прикладу, якщо фінансова звітність одного і того самого суб'єкта господарювання була предметом перевірки

двома різними суб'єктами аудиторської діяльності. У кінцевому результаті підприємство отримає дві різні незалежні аудиторські думки, і, відповідно, виникнуть проблеми коректної їх інтерпретації та невизначеності в управлінських рішеннях, які слід приймати на їх основі в частині дотримання принципу безперервності діяльності. Отже, неповне нормативно-правове забезпечення та нечітке регулювання концепції безперервності діяльності для підприємств агробізнесу є найменш оптимальним результатом для всіх задіяних сторін процесу аудиту.

Процес першочергової формалізації концепції безперервності діяльності в нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку та аудиту відбувся у другій половині XX століття. У 1978 році Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB) з метою покращення процесу підготовки та складання фінансової звітності випустила Положення про концепції фінансового обліку (SFAC) № 1 «Цілі фінансового звітування суб'єктів господарювання», в якому принцип безперервності діяльності був впроваджений через окрему примітку №10 [34]. Особливого значення дана концепція розпочала набувати за результатами цілої низки банкрутств компаній Сполучених Штатів Америки та Європейського Союзу на початку 2000-х років, що наведено в табл. 1.4. Відповідно більш прискіплива увага розпочалася до застосування й аналізу принципу безперервності діяльності в процесі фінансового звітування та аудиторської перевірки. Однак жодної специфіки щодо застосування принципу безперервності діяльності агропідприємств вона не містила. Відкриття проваджень про банкрутство великих компаній має потужний, здебільшого шоківий негативний вплив на економіку країни. Наслідки даного процесу щодо компаній в процесі ліквідації поширюються не лише на функції держави (скорочення бюджетних доходів у вигляді податків), а й на кредиторів, банки, працівників (скорочення робочих місць) компаній, тощо. Відповідно забезпечення ефективного нормативно-правового регулювання безперервного процесу аналізу факторів дотримання принципу безперервності діяльності суб'єктами аграрного бізнесу та

застосування ефективних дій у відповідь наразі є актуальним завданням. До прикладу, своєчасна заміна неефективного менеджменту агропромислового підприємства і ефективно налагоджені виробничі процеси відповідно до встановлених нормативних вимог можуть запобігти раптовому відкриттю ними проваджень про банкрутство, забезпечити їх економічну безпеку та знизити макроекономічні ризики економіки країни в цілому.

Таблиця 1.4

Значні банкрутства зарубіжних компаній на поч. 2000-х років*

Компанія (дата банкрутства)	Активи у млрд. дол. США
Lehman Brothers (Вересень 2008)	691
Washington Mutual (Вересень 2008)	328
Silicon Valley Bank (Березень 2023)	209
Signature Bank (Березень 2023)	110
Worldcom Inc. (Липень 2002)	104
General Motors (Червень 2009)	82
Pacific Gas and Electric Company (Січень 2019)	71
CIT Group (Листопад 2009)	71
Enron (Грудень 2001)	66
Conseco (Грудень 2002)	61
MF Global (Жовтень 2011)	41
Chrysler (Квітень 2009)	39

* Узагальнено автором на основі [56].

В умовах воєнного стану та пандемічного впливу, спостерігається збільшення випадків банкрутств підприємств агробізнесу, тому особливої уваги заслуговує питання про довіру користувачів до фінансової звітності. Значення аудиту як інструмента захисту інтересів користувачів фінансової звітності в умовах високого ступеня економічної невизначеності полягає в оцінюванні перспектив функціонування агробізнесу. Також це включає своєчасне інформування осіб, наділених найвищими повноваженнями та потенційних користувачів про наявні ризики, що здатні суттєво впливати на операційну діяльність, а тим самим і на безперервність діяльності, що ставить під загрозу питання забезпечення їх економічної безпеки.

Міжнародне визнання у нормативних документах та сприйняття принципу безперервності діяльності як фундаментального для процесу

складання фінансової звітності для бухгалтерів було закріплено в Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) та Концептуальній основі фінансової звітності, що затверджені Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), зареєстрованій в Лондоні, Сполученого Королівства. Практично в паралельному часовому проміжку інша професійна організація бухгалтерів – а саме Міжнародна федерація бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості закріпила важливість принципу безперервності діяльності в Міжнародних стандартах аудиту (МСА).

Міжнародні стандарти фінансової звітності в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» інтерпретують основні вимоги до оцінки безперервності діяльності. Параграф 26 даного стандарту означає, що «...під час оцінки припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього – щонайменше на дванадцять місяців з кінця звітного періоду, проте не обмежуючись цим періодом. У кожному випадку детальність розгляду залежить від конкретних фактів» [190].

У ході перевірки фінансової звітності незалежним аудитором чи суб'єктами аудиторської діяльності, важливість аналізу та перевірки дотримання даного принципу насамперед регламентується окремим міжнародним стандартом аудиту під номером 570 «Безперервності діяльності». Відносно нещодавно акцентувала цю важливість вимога Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Стаття 9 цього Закону в частині використання в практичній діяльності професійного скептицизму аудиторами наголошує, що «...аудитор і суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та з сумнівом підходити до застосованих підприємствами оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) і майбутнього руху грошових коштів, які впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі» [221]. Законодавча база України не

містить спеціальних правил регулювання безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу, діють загальні принципи та вимоги.

Аналізуючи бізнес-середовище України з часів проголошення незалежності, можна з впевненістю стверджувати, що важливість принципу безперервності діяльності набула особливого значення ще до часів суттєвого зростання економічної невизначеності в Україні, що розпочалося у 2020 році з поширенням пандемії коронавірусу. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ще з часів набрання чинності у 1999 році і до нині, визначає принцип безперервності як один із основних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні та надає наступне визначення: «...Безперервність – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі» [222]. При цьому цікавим є факт, що законом не визначено на який «мінімальний період» має бути здійснена оцінка, тобто протягом якого як мінімум періоду підприємство буде продовжувати функціонувати у майбутньому: це місяць, квартал, рік чи десятиріччя? Відповіді на це питання жодний інший законодавчий акт України не містить.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який надає підприємству, що становлять суспільний інтерес, послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності чи іншого обов'язкового завдання з надання впевненості «...зобов'язаний невідкладно, проте не пізніше дати підписання аудиторського звіту, інформувати Національний банк України або Національну комісію з цінних паперів і фондового ринку, які відповідно до законодавства здійснюють нагляд за таким підприємством, у визначеному ними порядку про встановлені, серед інших, факти щодо суттєвої загрози чи сумнівів щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі» [221].

Проведені дослідження чинних національних та міжнародних нормативних вимог вказують на те, що не існує відокремлених вимог щодо дотримання принципу безперервності діяльності для підприємств, які

відрізняються за галуззю, видами діяльності, особливостями організаційно-правової форми, тощо. Відповідно це дає підстави стверджувати, що принцип безперервності діяльності є однаково важливим для всіх без виключення суб'єктів господарювання, а його призначення за своєю сутністю, є однорідним, полягає в забезпеченні діяльності підприємств в найближчому майбутньому, незалежно від їх видів діяльності та форми власності.

Окреслюючи актуальність даного питання, Рада з МСБО у січні 2021 року, з метою оптимізації процесу вибору основи для підготовки фінансової звітності укладачами випустила довідково-освітні рекомендації. Дані рекомендації містять приклади розкриття інформації про безперервність діяльності в звітності, складеній відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Крім того, вони окреслюють детальні та ґрунтовно висвітлені позиції МСФЗ-стандартизаторів щодо застосування на практиці відповідних вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Даний «гайд» від розробників МСФЗ описує порядок дій укладачами фінансової звітності доволі чіткою логікою, яку можна виокремити за наступними складовими:

1) управлінський персонал здійснює оцінку дотримання принципу відповідно до вимог МСБО 1 і не має значення йдеться про проміжну чи щорічну фінансову звітність [50];

2) безперервність діяльності – автоматична основа складання звітності, за винятком ситуації, коли управлінський персонал має намір ліквідувати організацію чи припинити торговельну діяльність або не має реальних альтернатив цьому [50];

3) оцінка має базуватися на наявній інформації, що стосується поточної та прогнозованої рентабельності, вчасності здійснення платежів за поточними зобов'язаннями та нових потенційних джерел рефінансування. Проте слід додати, що в умовах воєнного стану в Україні чинників може виявитися набагато більше, ніж раніше [50];

4) стан поточних умов змінюється постійно у мінливому середовищі, тому управлінський персонал має аналізувати події після дати звітності й у разі необхідності оновити свій попередній висновок щодо основ складання звітності, якщо з'явиться намір ліквідації. Про це йдеться в параграфі 14 МСБО 10 «Події після звітного періоду» [50].

Нині, значна частина компаній в Україні складають свою фінансову звітність відповідно до МСФЗ. Навіть більше, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено перелік підприємств для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності у відповідності до МСФЗ: це підприємства, що становлять суспільний інтерес, великі підприємства, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення та інші [222]. Крім цього, добровільне застосування МСФЗ іншими підприємствами, що не відносяться до вищенаведеного переліку, не є забороненим та заохочується. Таблиця 1.5 містить інформацію щодо структури агропідприємств України за розмірами за період 2020-2023 років.

Таблиця 1.5

**Динаміка кількості агропідприємств в розрізі років та їх
структурою за розмірами***

Рік	2020	2021	2022	2023
Кількість (од.)	49 452	47 753	32 844	40 889
Великі підприємства (%)	0,1	0,1	0,1	0,1
Середні підприємства (%)	4,3	4,4	5,1	3,6
Малі підприємства (%)	95,6	95,5	94,8	96,3
З них мікропідприємства (%)	85,0	84,2	80,2	85,4

* Узагальнено автором на основі [82].

Найбільшу частку аграрних підприємств займають малі підприємства, а найменшу – великі. При цьому, частка середніх підприємств скоротилася від початку повномасштабного вторгнення на територію України. Офіційна статистика, на жаль, не містить даних щодо кількості агропідприємств, які

звітують за МСФЗ. З таблиці 1.5 є зрозумілим, що такий обов'язок, відповідно до законодавства, мають лише великі підприємства, кількість яких за період 2020-2023 років не перевищувала п'ятдесяти. При цьому варто означити, що значна частина середніх та малих підприємств на добровільній основі звітують за МСФЗ. Причин для цього є декілька: залучення інвестицій та кредитування, до прикладу зі сторони Європейського банку реконструкції та розвитку; підвищення прозорості та достовірності фінансової звітності; звітування на вимогу акціонерів та власників, особливо якщо такі є представниками іноземних держав, тощо. Навіть на законодавчому рівні в Україні внаслідок євроінтеграційних процесів відбуваються відповідні зміни: 25 червня 2025 року Кабінет Міністрів України схвалив проєкт змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [200]. Однією з основних змін, серед іншого, є впровадження звітування відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності державних підприємств, незалежно від їх розміру.

Тенденція застосування МСФЗ в Україні є зрозумілою – все більше компаній переходять до цієї, так званої англо-саксонської традиції фінансового обліку.

МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах («principles based standards»), на відміну, до прикладу, від прийнятої у США системи GAAP (загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку), яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards). Це означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті чітко деталізувати всі процедури та визначити конкретні механізми бухгалтерського обліку, а в багатьох випадках віддає перевагу довірі до професійної компетентності та самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань, мають покладатися на етичну поведінку та особисті обґрунтовані професійні судження.

Тому, буде доцільно, проаналізувати наскільки часто згадується та детально розкривається принцип «going concern» у низці стандартів МСФЗ. У

стандарті МСБО 1 «Подання фінансової звітності» зазначено, що «...бухгалтерську звітність потрібно складати з допущенням безперервності, крім випадків, коли керівництво планує ліквідувати компанію або змушене припинити її господарську діяльність через відсутність альтернатив» [190]. Для оцінки здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, керівний менеджмент компанії має: переглянути всю наявну та потенційну інформацію про звітну та майбутню прибутковість; проаналізувати графік погашення заборгованості за позиками, кредитами, товарами та послугами; оцінити реальність використання можливих джерел рефінансування. Якщо за результатами даного аналізу виникають сумніви, що підприємство зможе функціонувати безперервно у найближчому майбутньому, то у примітках до фінансової звітності має розкриватися інформація про суттєву невизначеність. Таке розкриття має містити детальний опис причин та запланованих дій у відповідь, які забезпечують основу підготовки фінансової звітності.

МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» містить вимоги, яким чином та в якому об'ємі слід розкривати інформацію у звітності про припинену діяльність. Крім того, даним стандартом визначено порядок обліку активів, що підлягають вибуттю під час продажу чи інших операцій (так звані «групи вибуття»). Їх слід розкривати у балансі окремо від інших активів та зобов'язань. Тому, принцип безперервності поширюється не тільки на все підприємство у цілому, а й на окремі його активи, підрозділи чи компоненти діяльності [196].

У МСБО 10 «Події після звітного періоду» зазначено, що у разі погіршення після звітної дати результатів операційної діяльності та фінансового становища підприємства необхідно проаналізувати та у разі потреби переглянути доцільність застосування основи безперервної діяльності. Якщо за результатами аналізу виникають суттєві ризики припинення діяльності, потрібно не лише коригувати суми, визнані у фінансовій звітності за історичним (первісним) методом бухобліку, але й

кардинально змінювати порядок обліку – змінювати основу підготовки фінансової звітності [191].

Окремо МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» вимагає від компаній розкриття інформації щодо фінансових інструментів. Дана інформація повинна включати в себе, серед іншого, розкриття щодо ризиків, які виникають і стосуються внаслідок операцій з фінансовими інструментами [197]. На думку стандартизаторів, така інформація підвищує якість фінансового звітування та дозволяє обґрунтовувати застосовність принципу безперервності діяльності.

МСБО 41 «Сільське господарство», акцентує увагу на тому, що сільськогосподарська діяльність часто є об'єктом епідемій, кліматичних та інших природних ризиків. Якщо відбудеться подія, яка веде до суттєвої статті доходу або витрат, характер та сума цієї статті розкривається відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [193]. До прикладу зазначених подій можуть бути повені, посухи чи заморозки, спалах вірусної чи бактеріальної хвороби та нашествия комах. Інших вимог, які б стосувалися принципу безперервності в сільському господарстві, даний стандарт не містить.

Діяльність аграрних підприємств часто тісно пов'язана з орендними операціями, як, наприклад оренда сільськогосподарської техніки, землі та земельних паїв. І в разі, якщо оренда є довгостроковою і підприємство застосовує МСФЗ, її облік та відображення у звітності має здійснюватися за МСФЗ 16 «Оренда». Даний стандарт обліку не містить окремих правил ні для агробізнесу, ні щодо застосування принципу безперервності діяльності. При цьому, оренда біологічних активів, що належать до сфери застосування МСБО 41 «Сільське господарство», виключена з під регулювання МСФЗ 16 [195]. Тобто, договори на право користування тваринами або насадженнями, які є біологічними активами, мають обліковуватися за МСБО 41.

Однак варто зазначити, що внаслідок окремих глобальних подій та зростання умов невизначеності, можуть бути внесені поправки та практичні прийоми до існуючих стандартів з боку РМСБО. Так, внаслідок впливу

пандемії коронавірусу у світі, відповідні зміни були внесені до МСФЗ 16, що передбачають практичний прийом у формі рішення не проводити оцінку того, чи є поступка з оренди, що відповідає умовам, наведеним у пункті 46Б, модифікацією оренди [195]. Даний практичний прийом застосовується лише до поступок з оренди, що сталися безпосередньо внаслідок пандемії «Covid-19» [195].

МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» також не містить галузевих правил для обліку специфіки аграрних підприємств, та в ньому не згадується принцип безперервності діяльності. Все ж, даний стандарт вимагає розкривати суттєві невизначеності, що пов'язані з обліковими оцінками [194]. Такі невизначеності можуть включати ті, що можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі.

МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» також є загальним стандартом і не містить окремих вимог щодо безперервності діяльності аграрних підприємств. Більше того, державні гранти, що стосуються біологічних активів, регулює МСБО 41 «Сільське господарство», а не МСБО 20, про що зазначено у цьому стандарті [192]. МСБО 41 вимагає іншого облікового підходу, ніж МСБО 20, якщо державний грант пов'язаний з біологічним активом, який оцінений за справедливою вартістю за мінусом витрат на реалізацію, або якщо умови гранту вимагають, щоб підприємство не займалося певним видом сільськогосподарської діяльності [193]. МСБО 20 застосовується лише до грантів, що пов'язані з біологічними активами, які оцінені за собівартістю за мінусом усієї накопиченої амортизації та збитків від знецінення [193].

Значна більшість підприємств (які за розмірами відносяться до категорій мікропідприємств, малих та середніх) ще не перейшли на МСФЗ або поки що на етапі переходу, адже для них такої вимоги немає, і процес переходу є суто опціональним. Відповідн, такі підприємства керуються національними положеннями бухгалтерського обліку.

Національна стандартизація ведення обліку підприємствами аграрного бізнесу України також здебільшого є узагальненою. Єдиним галузевим стандартом, що регулює специфіку діяльності аграрних підприємств є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Даний стандарт не встановлює окремих вимог щодо безперервності діяльності агробізнесу. Однак він визначає правила оцінки та розкриття інформації за біологічними активами та сільськогосподарською продукцією, які формують основу діяльності аграрних підприємств і, відповідно, є доказовою базою при формуванні незалежної думки аудитора щодо дотримання ними принципу безперервності діяльності [223].

В українських національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, принцип безперервності діяльності розкривається безпосередньо у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де означено, що «...фінансова звітність підприємства формується з дотриманням, серед інших, принципу безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі» 211]. В інших НП(С)БО згадки про даний принцип відсутні, відповідно можна констатувати, що національна стандартизація в Україні, на відміну від МСФЗ, розкриває дане питання стисло і без зазначення конкретного періоду оцінки неперервної діяльності підприємств.

При цьому менеджмент аграрних підприємств має брати до уваги суттєвість усіх подій та умов, а також оцінювати реалістичність плану дій у відповідь на ризики, який вони пропонують. Попри ослаблення пандемії COVID-19 у 2022 році, у більшості країн все ще спостерігається значне зростання цін на сировину, перебої в ланцюгах постачання, вимушена зміна ринків збуту та нестача кваліфікованої робочої сили. В Україні, нажаль, негативні умови значно посилились з початком повномасштабного російського вторгнення, що розпочалося 24 лютого 2022 року та поставило під сумнів можливості функціонування багатьох українських компаній. Особливо постраждали ті, чий бізнес та основні виробничі центри зосереджені у

відносній близькості до території активних бойових дій або їх діяльність та ринки збуту були тісно пов'язані із ринками країни-агресора. Враховуючи аграрний потенціал України та її земельні ресурси, порівнюючи їх з обсягом окупованих земель, є зрозумілим, що агробізнес від вторгнення агресора зазнав суттєвого негативного впливу.

У зв'язку з цим Рада аудиторської палати України в допомогу фінансовому сектору підготувала інформаційний лист «Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності». У даному листі розкрито питання особливостей обліку наслідків воєнної агресії РФ у фінансовій звітності компаній в Україні [229]. У документі акцентована увага на те, що при підготовці фінансової звітності підприємства мають враховувати вплив воєнних дій та запровадженого воєнного стану на безперервність своєї діяльності. Щоб досягти цієї мети потрібно аналізувати, як дані події фактично або потенційно впливають на операційну діяльність протягом як мінімум наступних 12 місяців з дати фінансової звітності. При цьому вважається за необхідне підготувати окреме розкриття у примітках до фінансової звітності щодо існування суттєвої невизначеності, що стосується безперервності діяльності внаслідок воєнних дій та розкрити поточне бачення керівництва компанії щодо цього. Якщо відсутня впевненість в тому, що підприємство буде функціонувати безперервно, потрібно застосовувати інші основи складання звітності, до прикладу, ліквідаційний базис.

Воєнний стан, запроваджений на території України створює надзвичайні виклики для економічних секторів країни, включаючи агробізнес. При цьому агробізнес за даних умов є критично важливим для забезпечення національної та продовольчої безпеки і стійкості держави. Дослідження специфіки регулювання аудиту в умовах воєнного стану, зокрема щодо оцінки дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності, є найважливішим. Мета такого дослідження полягає в ідентифікації можливостей забезпечення функціонування цього сектору в найближчому майбутньому.

Відповідно до Закону України №2258 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» – «...аудит – це процес систематичної перевірки фінансової звітності підприємств з метою забезпечення обґрунтованої впевненості у показниках шляхом висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [221]. Обґрунтована впевненість у даному контексті є високим рівнем впевненості, проте вона не гарантує, що ефективно та якісно проведений відповідно до вимог МСА аудит завжди виявить суттєве викривлення, навіть якщо воно існує.

У стандартних ринкових умовах, аудит має за мету забезпечити користувачів фінансової звітності обґрунтованою впевненістю про дотримання компанією вимог концептуальної основи фінансового звітування, дотриманні законодавства та фінансової стійкості. Однак в умовах повномасштабного воєнного вторгнення його значення стає більш ширшим та важливішим. Особливістю агробізнесу є те, що він відіграє важливу роль у забезпеченні населення продовольством. Наслідки воєнного конфлікту можуть призвести до реструктуризації, порушення або призупинення виробництва, транспортування та постачання товарів, робіт та послуг, включаючи продукти харчування для населення. Крім того, підприємства агробізнесу, також можуть зазнати майнових та фінансових втрат через руйнування та пошкодження нерухомості, машин та обладнання, перебоїв в логістичних маршрутах та конструктивних змінах в економіці при поступовому переході на воєнні рейки. І це є реальною проблемою – чим довше триватиме воєнний конфлікт, тим більше зрушуватиметься ринкова рівновага, підвищуватимуться при цьому структурні видатки бюджету на оборонну промисловість. Як наслідок, програми підтримки та розвитку агробізнесу можуть бути тимчасово заморожені або зупинені загалом.

Тому, за умов воєнного стану потрібен спеціальний підхід до регулювання аудиторських послуг. Наразі активно впроваджуються нові

вимоги до аудиторів зі сторони регуляторних органів і органів державної влади. Такі вимоги зумовлені, по-перше, євроінтеграцією законодавства України з законодавством країн-членів Європейського Союзу та, по-друге, «воєнними» правками до існуючих законодавчих актів та інших нормативних документів, пов'язаних з аудиторською діяльністю. В умовах воєнного конфлікту вводяться тимчасові норми та вимоги щодо фінансової звітності та аудиту. Суб'єкти сільськогосподарського виробництва разом з суб'єктами аудиторської діяльності повинні реагувати на зміни в законодавстві та адаптувати свою діяльність відповідно до нових умов.

У процесі виконання завдання з аудиту обов'язком аудиторів є використання професійного судження та професійного скептицизму від моменту початку аудиту і до дати формування аудиторської думки у Звіті незалежного аудитора. Акцентуючи увагу на безперервності діяльності, окремим є зобов'язання аудиторів згідно вимог МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» наведення інформації, що стосується відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності у окремому розділі звіту. При цьому, серед невеликого переліку заяв аудитора, є наступна «...Аудитори доходять висновку прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та на основі отриманих аудиторських доказів та роблять висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо аудитори доходять висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, вони мають привернути увагу в звіті незалежного аудитора до відповідних розкриття інформації щодо цього у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Звіти незалежних аудиторів ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити підприємство

припинити свою діяльність на безперервній основі» [198, с. 791].

Окремо, необхідно розглянути відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність, яка є предметом процесу аудиту. Відповідно до чинних нормативних вимог МСА, аудитори обов'язково у своїх звітах повинні наводити твердження наступного характеру «...Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до обраної концептуальної основи та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати підприємство чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії» [198, с. 790].

Узагальнюючи підсумок, з проаналізованих джерел нормативно-правового забезпечення та регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу розмістимо їх у порядку зростання вагомості. Найбільший вагомий нормативно-регулюючий вплив має Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність діяльності». Зупинимось більш детально на аналізі його вимог та історії впровадження. В останні роки, протягом періодів кредитних криз та економічного спаду, що вплинули на світову економіку, зокрема на банківський і фінансовий сектори, виникла потреба у розробленні даного стандарту. Різні зацікавлені сторони за багатьох обставин

аргументували, що оцінка та розкриття інформації, яка наводиться в перевірених фінансових звітах підприємств та аудиторських звітах щодо них є недостатніми.

Звіти незалежних аудиторів, з питання спроможності підприємства продовжувати діяльність у доступному для огляду майбутньому як безперервно діюче не були задовільними. Особливо це стосувалося підприємств, що розпалися або ліквідувалися незабаром після того, як їх фінансова звітність разом зі звітами незалежним аудиторів, підготовлені на основі безперервності, були опубліковані. Було також поставлено запитання про те, чи фактичні вимоги щодо оцінки безперервності діяльності та звітності, включені до різних концепцій фінансової звітності, справді є адекватними.

Окремі концептуальні основи фінансової звітності, включаючи, до прикладу, загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку Сполучених Штатів Америки (US GAAP), загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку Сполученого Королівства (UK GAAP) та Міжнародні стандарти фінансової звітності містять чіткі вимоги до менеджменту щодо проведення оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, а також щодо розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Оцінка керівництвом безперервної діяльності суб'єкта агробізнесу передбачає прийняття судження в певний момент часу щодо невизначених за своєю суттю результатів майбутніх подій і умов.

В практичній діяльності поточні вимоги до директорів агропромислових підприємств і не тільки, визначені чітко і наведені на рис. 1.5. Проте в даному контексті слід зауважити, що аудиторська оцінка безперервності діяльності, проведена для цілей фінансової звітності в цілому, не призначена для надання абсолютної гарантії того, що підприємство зможе вести діяльність на безперервній основі до моменту опублікування наступної звітності. Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність діяльності» наголошує на тому, що оцінка безперервності діяльності здійснюється на дату затвердження

фінансової звітності та бере до уваги відповідні факти та обставини, відомі на цю дату [198].

Поточні вимоги, на які потрібно орієнтуватись менеджменту компаній, складаючи фінансову звітність на основі дотримання припущення про безперервність діяльності:

встановлення того, чи є доцільним застосування принципу безперервності діяльності для фінансової звітності на тій підставі, що керівництво не має наміру ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність в осяжному майбутньому або не має реалістичної альтернативи, крім як зробити це.

розкриття у примітках інформації щодо суттєвої невизначеності, якщо така існує, що впливає на оцінку дотримання безперервності діяльності та можливість детально охарактеризувати підстави, що дають змогу застосувати даний принцип за звітний період.

застосування іншої основи підготовки фінансової звітності, якщо принцип безперервності діяльності не дотримується (ліквідаційний базис).

Рис. 1.5. Узагальнені вимоги щодо застосування принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності*

** Узагальнено автором на основі [198].*

Тому судження, які були обґрунтованими на той час, можуть не узгоджуватися з майбутніми подіями та обставинами, які можуть спричинити припинення суб'єктом аграрного бізнесу дотримання принципу безперервності діяльності. Здійснюючи оцінку обов'язків управлінського персоналу та аудиторів, їх представлено графічно у рис. 1.6 виходячи з їх підпорядкованості та структури в ході виконання завдання з аудиту.

Незважаючи на це, окрім резонансних справ, які привертають увагу ЗМІ та широкої громадськості, аудит безперервної діяльності, за повідомленнями

регуляторних та наглядових органів у різних юрисдикціях низки країн, є однією з найбільш проблемних областей процесу аудиту.



Рис. 1.6. Встановлена підпорядкованість обов'язків управлінського персоналу та аудиторів щодо безперервності діяльності*

** Розроблено автором*

У даній ділянці аудиту виконані аудиторськими фірмами процедури часто є недостатніми або незадовільними, не враховують особливості діяльності агробізнесу та їх вплив на безперервність діяльності. Особливо це стосується аудиту малих за розміром аграрних підприємств. Цей дефіцит ймовірно походить від ряду факторів, включаючи недооцінку директорами та аудиторами важливості відповідних вимог щодо безперервності діяльності. Відповідно це питання викликає особливе занепокоєння, адже воно є

каталізатором громадської уваги, яка здатна суттєво вплинути на ділову довіру до професії аудиторів.

МСА 570 стосується обов'язків аудитора щодо перевірки дотримання керівництвом принципу безперервності діяльності під час підготовки та оприлюднення звітності. Стандарт встановлює цілі роботи аудитора та конкретні вимоги, які необхідно виконати під час завдання з аудиту. Крім того, МСА 570 роз'яснює відповідні обов'язки керівництва підприємства та аудитора щодо оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність як безперервно діючий.

Керівництво або, зокрема, рада директорів суб'єкта аграрного бізнесу несе відповідальність за оцінку безперервності діяльності та розкриття відповідної інформації відповідно до застосовної концепції фінансової звітності. З іншого боку, аудитор несе відповідальність за проведення власної оцінки висновків керівництва щодо використання припущення про безперервність діяльності у звітності та для висновку, чи існує суттєва невизначеність у цьому відношенні. Часто виникає плутанина або недостатня обізнаність щодо ролей керівництва та аудиторів в оцінці безперервності діяльності та відповідного процесу розкриття інформації у фінансовій звітності. Це в свою чергу виникає внаслідок дотримання окремих вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності та стандартів аудиту.

Саме тому, аудитори мають володіти спеціальними знаннями та професійними стандартами, для ефективного та якісного виконання роботи, дотримуватися правил безперервного професійного навчання. Аудитори, за умови використання у своїй діяльності професійного скептицизму, мають акцентувати увагу на виявленні ризиків суттєвого викривлення, особливо тих, які нині виникають через воєнний стан: зниження обсягів виробництва, зміни в цінах на сільськогосподарську продукцію, окупація та замінованість територій, наявність джерел та логістичних шляхів збуту продукції, втрата кваліфікованого досвідченого персоналу, тощо.

В умовах воєнного стану, де важливу роль мають тимчасові або постійні «воєнні» правки до чинних законодавчих та нормативних вимог, важливо забезпечити надійне та своєчасне дотримання законодавства та професійних стандартів аудиторської діяльності. Аудитори, як незалежна сторона, можуть виявляти будь-які порушення в процесі дотримання законодавства та своєчасно звітувати про це. Це дуже важлива складова забезпечення законності та прозорості в управлінні підприємствами агробізнесу в кризових ситуаціях.

Аудитори, як незалежна сторона, підвищують довіру до фінансової звітності шляхом повідомлення у своїх звітах про недоліки в системі внутрішнього контролю з урахування особливостей аграрного виробництва, фактичні викривлення та потенційні або фактичні випадки шахрайства. Це є стимулом для власників агробізнесу розробляти стратегії, плани для забезпечення стабільності та розвитку в умовах високого рівня економічної невизначеності. Крім того перевірена фінансова звітність значно підвищує ймовірність отримання додаткових джерел фінансування й інвестування для забезпечення безперервного функціонування.

Суб'єктам агробізнесу доцільно забезпечувати відкриту та постійну комунікацію зі своїми аудиторами й іншими зацікавленими сторонами для надання актуальної неупередженої інформації про фінансовий стан, грошові потоки та результати своєї діяльності. Тісна співпраця між представниками бізнесу, регулюючих органів та суб'єктів аудиторської діяльності є основою для своєчасного виявлення ризиків і прийняття ефективних рішень, що можуть покращити наявну ситуацію.

Аудитори є головними суб'єктами у виявленні ризиків фінансової стійкості та дотримання суб'єктами аграрного бізнесу вимог застосованої концептуальної основи. На наше переконання, регулювання аудиторської діяльності має включати спеціалізовані зміни в підготовці аудиторів та їх постійну співпрацю з урядовими структурами для ефективного реагування на

виклики воєнного стану і забезпечення взаємовигідного та плідного робочого процесу.

Принцип безперервності діяльності вважається одним з головних принципів управління економічною безпекою агробізнесу, оскільки забезпечує стабільність і впевненість у виконанні стратегічних, фінансових, виробничих, інноваційних планів завдяки постійному своєчасному й ефективному управлінню ризиками в умовах високого рівня економічної невизначеності сучасного бізнес-середовища.

У свою чергу, аудит, саме в частині підтвердження дотримання принципу безперервності діяльності, має низку невирішених актуальних проблем. До основних можна віднести: недосконалість нормативно-правового регулювання аудиту аграрного бізнесу; відсутність методичних підходів до оцінки рівня ризиків і ступеня економічної невизначеності з боку агробізнесу враховуючи специфіку його діяльності; недостатність розроблених шаблонів аудиторських процедур та обґрунтованих методик проведення аудиту для отримання достатніх та адекватних доказів з боку суб'єктів аудиторської діяльності; низький рівень якості аудиторських послуг, тощо.

Нормативно-правове забезпечення та регулювання аудиторської діяльності в умовах воєнного стану, має бути гнучким та зорієнтованим, по-перше, на відповідність міжнародним вимогам та, по-друге, на захист інтересів як потенційних користувачів фінансової інформації, так і власників аграрного бізнесу. Забезпечення безперервності діяльності в даному контексті забезпечить сталість економічного розвитку, збереження продовольчої безпеки країни та підвищення її іміджу на міжнародній арені.

Регулювання аудиту та його перманентна взаємодія з суб'єктами аудиторської діяльності, в умовах діючого воєнного стану, має бути ретельно розробленим та систематизованим для підтримки високого рівня якості аудиторських послуг. Це може включати в себе розроблення спеціалізованих нормативів, методичних рекомендацій щодо оцінки рівня ризиків і ступеня

невизначеності, пов'язаних з принципом безперервності діяльності в агробізнесі, безперервне професійне навчання аудиторів для роботи в кризових ситуаціях та співпрацю зі структурами центрального уряду (Міністерством фінансів України, Міністерством економіки України, Національним банком України, тощо) з метою ефективного реагування на зміни в умовах воєнного стану [98].

На сьогодні на глобальному рівні, включно з Україною, відсутні уніфіковані методичні рекомендації, що були б розроблені безпосередньо для допомоги в оцінці рівня ризиків та невизначеності, і стосуються безперервності діяльності агробізнесу. Наявна нормативна база, що включає МСА, МСФЗ, НП(С)БО та окремі положення чинних законів містять лише загальні вимоги щодо обліку оцінки дотримання принципу безперервності діяльності та його аудиту, проте вони не враховують галузеву специфіку агробізнесу.

У зв'язку з цим існує потреба в розробці спеціалізованих методичних рекомендацій, що дозволять системно ідентифікувати ризики безперервності діяльності агробізнесу, оцінювати ступінь невизначеності та інтегрувати набутий досвід у систему внутрішнього контролю суб'єктів господарювання аграрного сектору. Додаток Б містить розроблену структуру можливих методичних рекомендацій, розподілену за розділами та їх основними елементами, що можуть стати їх підґрунтям та основою. Такі рекомендації розроблятимуться з метою їх використання агропідприємствами задля забезпечення безперервної діяльності в умовах високої мінливості зовнішнього і внутрішнього середовищ.

Крім того, розробка нових та розширення існуючих аудиторських процедур у відповідь на наявні ризики, допоможе забезпечити стійкість економіки шляхом попереднього виявлення ризиків, що безпосередньо впливають на безперервність діяльності аграрних підприємств. Основні уточнення, пропозиції та наукова новизна щодо цього наводяться в третьому розділі даного дисертаційного дослідження, які, серед іншого, включають

внесення пропозицій щодо змін до існуючої нормативно-правової бази та міжнародних стандартів аудиту, та удосконалення існуючих та розробку нових процедур аудиту безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу.

Зокрема, вважаємо доцільним упровадити вимогу аудиторам включати у звіт незалежного аудитора обов'язковий параграф щодо дотримання принципу безперервності діяльності, незалежно від наявності суттєвої невизначеності (Додаток В). Крім того, на нашу думку, необхідним є розширення чинного МСА 570 «Безперервність діяльності» критеріями, що характеризують вплив соціально-економічних та безпекових показників за критеріями, які враховують специфіку діяльності підприємств, зокрема аграрного бізнесу (Додаток Г). Про що більш детально буде описано в третьому розділі дисертаційного дослідження.

Отже, проведений аналіз нормативно-правової бази аудиту безперервності діяльності засвідчив наявність суттєвих розривів між міжнародними вимогами та реаліями функціонування українських аграрних підприємств в умовах зростаючої невизначеності. Міжнародні стандарти аудиту, зокрема МСА 570, формують загальну рамку оцінки спроможності підприємства продовжувати діяльність, однак їх практичне застосування в агросекторі потребує галузевої адаптації з урахуванням специфічних ризиків, притаманних біологічним активам, сезонності виробництва, впливу кліматичних чинників і безпекових загроз. Виявлені у процесі дослідження диспропорції підтверджують необхідність поглиблення вимог щодо розкриття управлінських суджень, посилення ролі професійного скептицизму аудитора та підвищення прозорості процедур, пов'язаних з оцінкою невизначеності.

Узагальнення положень чинного законодавства та міжнародних стандартів дало змогу сформулювати системне бачення основних обов'язків учасників аудиторського процесу та окреслити прогалини, що потребують оновлення. Особливого значення набуває розмежування ролей управлінського персоналу й аудитора у частині оцінки безперервності діяльності, адже наявна

практика свідчить про недостатній рівень обґрунтування управлінських оцінок і обмежене використання аналітичних інструментів у процесі підготовки фінансової звітності. Це підвищує ризики неправильного визначення базису підготовки звітності та зумовлює необхідність більш чіткої регламентації критеріїв оцінювання суттєвої невизначеності.

Відтак, розвиток теоретико-нормативних засад аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств має бути спрямоване на формування галузево-специфічного підходу, що враховує вплив воєнних дій, логістичних обмежень, цінових коливань та кліматичних ризиків на здатність підприємства продовжувати діяльність. Визначені напрями розвитку регуляторних механізмів та стандартизації процедур створюють основу для підвищення якості аудиторських перевірок і забезпечують більш надійну інформацію для користувачів фінансової звітності в умовах високої невизначеності та системних загроз.

1.3. Концептуальні положення принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності

Принцип безперервності, без перебільшення, є надзвичайно важливим у багатьох сферах людського життя, зокрема, як: бізнес, наука, інженерія, техніка та інше. У його основі закладена ідея того, що будь-який процес або налаштована система мають функціонувати без зупинок, у постійній взаємодії з іншими системами для досягнення поставлених цілей. При цьому, досить важливим етапом дослідження принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, є дослідження його концептуальних засад.

Трактування поняття «концепції» простежується з різним розумінням та визначенням, залежно від сфери використання. У загальному розумінні концепції може бути якась ідея, погляд або загальна уява, що становить основу для розуміння певної справи або явища. В економічній науці, це може бути теоретичний або практичний підхід до організації економіки або реалізації

економічної політики. У маркетинговій діяльності, цим означенням характеризується стратегія, в якій фокус зорієнтований на потребах та бажаннях цільової аудиторії при розробці та впровадженні продуктів чи послуг. У психології – це загальне уявлення або сукупність уявлень, спрямованих на розуміння та пояснення психічних процесів та явищ.

Енциклопедія сучасної України містить визначення концепції і розглядає її в декількох значеннях як «систему поглядів, понять про ті чи інші явища або процеси, спосіб їхнього розуміння, тлумачення; основна ідея будь-якої теорії, головний задум; ідея чи план нового, оригінального розуміння; конструктивний принцип художньої, технічної та інших видів діяльності» [166]. Перевагою такого визначення є те, що концепція розглядається у ньому багатопланово і охоплює як теоретичний, так і практичний вимір даного поняття. З іншої сторони, багатозначність може ускладнювати практичне використання, оскільки не завжди є очевидним, в якому сенсі вживати даний термін у конкретному дослідженні. Крім того, простежується відсутність ієрархії між наведеними значеннями як «системи поглядів» та «ідеї чи плану».

Що стосується процесу дослідження безперервності діяльності в частині аналізу фінансової звітності, то концепцією можна назвати систему поглядів щодо даного принципу, способу його розуміння, тлумачення, закладеної основоположної ідеї, загального задуму [134]. Відповідно концептуальні засади у відношенні до принципу безперервності діяльності, полягають у вивченні процесів і систем, які за своїм призначенням мають функціонувати постійно. Крім того, це включає процес пошуку нових ідей щодо забезпечення такого роду стабільності і надійності у контексті функціонування суб'єктів господарювання.

У даному питанні, дослідження українських вчених починають різнитися. Одні визначають, що нові ідеї лежать в основі аналізу макроекономічних факторів, таких як стан економіки в цілому, нормативно-правове забезпечення країни, притаманні країні бізнес-ризики, тощо. Прихильниками такого інституційно-концептуального підходу в науці є

У. Патон [68], Р. Стерлінг [83], М. Прохо [74], Л. Гуцаленко [134], М. Горяєва [206], А. Озеран [218], С. Селіщев [235].

Інші в свою чергу знаходять це в елементах, що є складовою мікроекономіки, тобто в аналізі поведінки окремих осіб та фірм у процесі прийняття рішень щодо розподілу обмежених ресурсів та їх взаємодії між собою. Прихильниками підходу, що базується на мікроекономічному рівні є Д. Елліот [29], Й. Шефі [79], Б. Ербан [47] та Б. Захарі [89].

Здійснюючи оцінку концептуальних засад принципу безперервності, доцільно враховувати його ознаки та взаємозв'язок з іншими принципами фінансової звітності. Головні ознаки принципу безперервності діяльності наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Основні ознаки принципу безперервності діяльності*

Ознака	Характеристика
Тривала діяльність	Процес підготовки фінансових звітів передбачає, що підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому;
Оцінка активів та зобов'язань	Активи і зобов'язання оцінюються на основі їх здатності продовжувати генерувати економічні вигоди у майбутньому, а не на їх ліквідаційній вартості;
Фінансове планування	Розроблення фінансових планів здійснюється з урахуванням тривалого існування компанії;
Інвестиційне планування	Інвестиційні плани базуються на довгостроковій перспективі з середнім періодом окупності інвестиційних проектів 3-5 років, а не на швидкому операційному циклі.

** Розроблено автором.*

Принцип безперервності діяльності в фінансовій звітності має тісний взаємозв'язок з іншими принципами бухгалтерського обліку та звітності, оскільки він визначає тенденцію процесу ведення бухгалтерського обліку в підприємстві за умови дотримання, не лише ознаки даного принципу, а й враховування взаємозв'язків з іншими принципами фінансової звітності. Основні елементи такого взаємозв'язку наведено на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Взаємозв'язок принципу безперервності діяльності з іншими принципами бухгалтерського обліку та звітності*

** Узагальнено автором на основі [222].*

Зазначимо, що такий взаємозв'язок визначає структуру і зміст фінансової звітності, що насамперед призначена для забезпечення інформаційних потреб потенційних користувачів. Інші згадані принципи бухгалтерського обліку, зокрема: принцип періодичності, єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості, містять опосередкований зв'язок з принципом безперервності діяльності. Принцип історичної собівартості, безпосередньо ґрунтується та виходить з принципу безперервності, адже у разі неспроможності підприємства діяти на

безперервній основі, активи і зобов'язання оцінюються на ліквідаційному базисі, в основі якого лежить оцінка за справедливою вартістю. Принцип періодичності – розподіляє відображення результатів діяльності підприємства на окремі звітні періоди. Такий розподіл дозволяє здійснювати оцінку та аналіз динаміки показників підприємства у розрізі періодів, що в свою чергу забезпечує інформацією про ризики та загрози, які можуть поставити під сумнів діяльність підприємства на безперервній основі.

Складена у відповідності до принципу безперервності діяльності фінансова звітність, має забезпечувати інвесторів можливостями, що полягають у формуванні власних оцінок перспектив діяльності суб'єкта господарювання, складанні прогнозів щодо майбутніх грошових потоків, фінансового стану та результатів діяльності, що в свою чергу дозволить дійти висновку про те, чи не загрожує їй банкрутство протягом щонайменше 12 місяців після звітної дати.

Для суб'єктів господарювання – це означає забезпечення процесу пошуку та аналізу факторів, які прямо або опосередковано можуть призвести до перебоїв у операційній діяльності, втрати продуктивності, рентабельності, якості, рівня задоволення потреб споживачів, тощо. Адже пошук і аналіз є фундаментальними першочерговими методами для формування та застосування фінансових та операційних важелів впливу як дій у відповідь на наявні ризики, пов'язані з забезпеченням дотриманням принципу безперервності діяльності.

Тому, важливо в ході дослідження, визначити наявні концептуальні засади, що є основою принципу безперервності діяльності для підприємств агробізнесу, сформулювати можливі шляхи та рекомендації щодо їх удосконалення, означити потенційно нові концептуальні засади, що є особливо актуальними в наявних умовах високого ступеня економічної невизначеності, що сформувалися в Україні.

Концептуальні засади принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, мають враховувати унікальні виклики, з

якими стикаються аграрні компанії, зокрема, це: зміни клімату, волатильність ринку, політична невизначеність та інноваційні технології. На рис. 1.8 означено перелік основних концептуальних засад, що стосуються вивчення принципу безперервності діяльності підприємств в цілому та з акцентом на підприємства агробізнесу. Крім того рис. 1.8 містить шляхи щодо удосконалення даних концептуальних засад в умовах високого рівня економічної невизначеності.

Виокремлення концептуальних засад з урахуванням специфіки діяльності аграрного бізнесу є необхідним, адже обмежуючись загальними підходами до аналізу безперервності діяльності, можна упустити інші основні ризики, що притаманні підприємствам агросектору. Окреслюючи кліматичні та біологічні ризики, внаслідок розвитку глобального потепління, погодні умови стають непередбачуваними, і це ставить під загрозу вирощування сільськогосподарських культур, а також зміни технологічних карт та культур, що адаптовані до інших кліматичних умов.

Хоча, наявні плани Організації Об'єднаних Націй до 2030 року, передбачають скорочення викидів парникових газів майже на половину, і досягнення нульового значення до 2050 року, у світовій спільноті відсутня узгодженість, яким чином цього досягти. Клімат продовжує змінюватися, і основними стресовими погодними чинниками у вирощуванні сільськогосподарських культур є дефіцит вологи, різка зміна температурних режимів та екстремальні погодні явища. Агробізнесу, в таких умовах, необхідно пристосовуватися, і розробляти плани-заходи задля зменшення негативного впливу на агропромислове виробництво. Однак, є зрозумілим той факт, що без стабільного виробництва важко прогнозувати дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу.

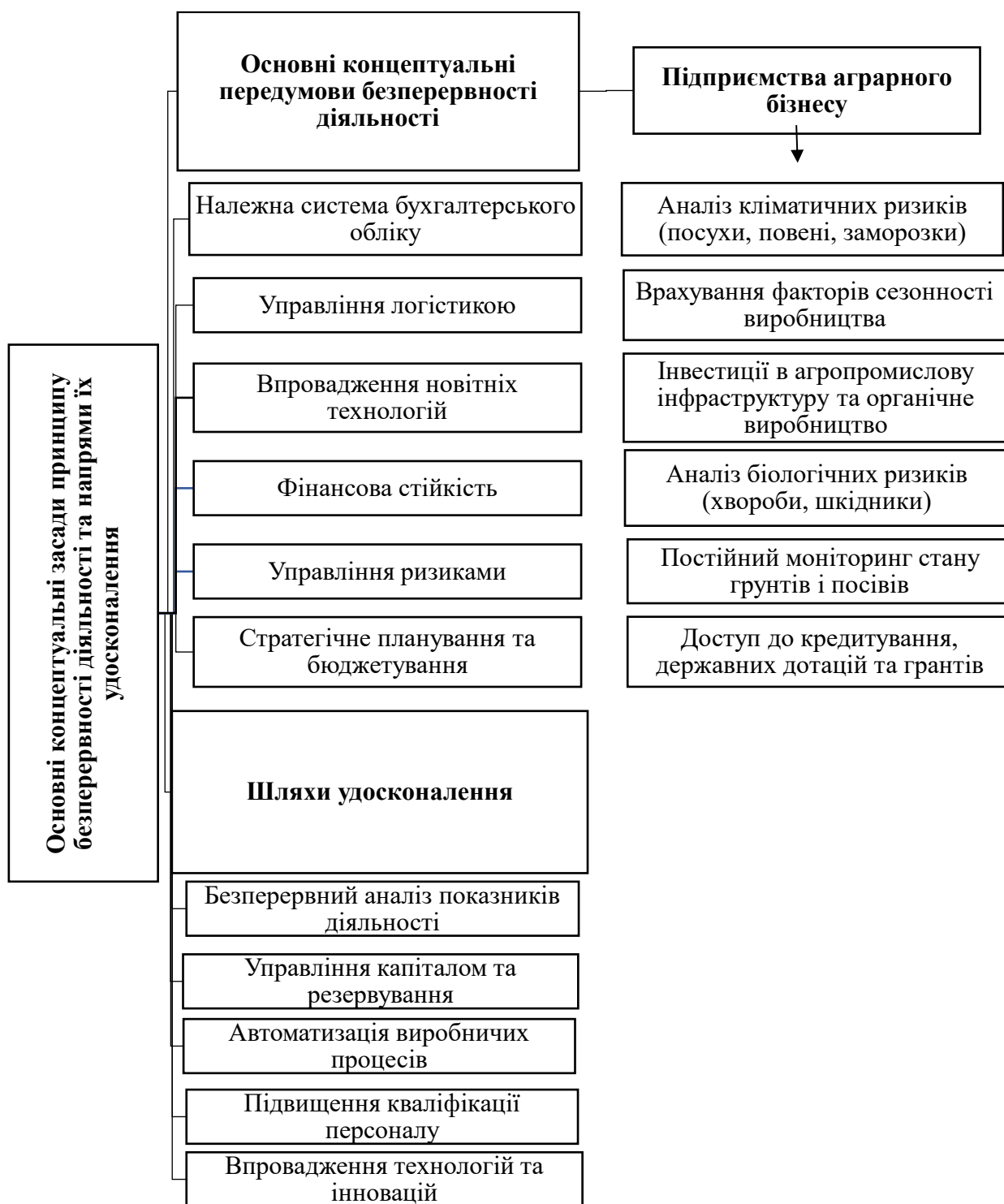


Рис. 1.8. Узагальнені концептуальні засади дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності *

* Узагальнено автором на основі [134].

Передбачається, що зміна клімату вплине на продовольчу безпеку на глобальному, регіональному та місцевому рівнях. Зміна клімату може

порушити доступність продуктів харчування, зменшити їх обсяги на 1 особу населення та вплинути на їх якість.

До прикладу, прогнозоване підвищення температури, зміни режиму опадів, екстремальні погодні явища і зменшення доступності водних ресурсів, можуть призвести до зниження продуктивності та ефективності діяльності агропромислових підприємств.

У міжнародному масштабі, ці наслідки зміни клімату для сільського господарства та постачання продовольства, ймовірно, будуть схожими. Проте окремі чинники впливу, зокрема: зростання кількості населення на планеті, можуть посилити вплив зміни клімату на продовольчу безпеку. У країнах, що розвиваються, варіанти адаптації, зокрема: збалансування системи вирощування сільськогосподарських культур та скотарства, вдосконалення зрошення, є більш обмеженими, ніж у промислово розвинених країнах. Механізм впливу зміни клімату на сільськогосподарський сектор можна проілюструвати, як показано на рисунку 1.9.

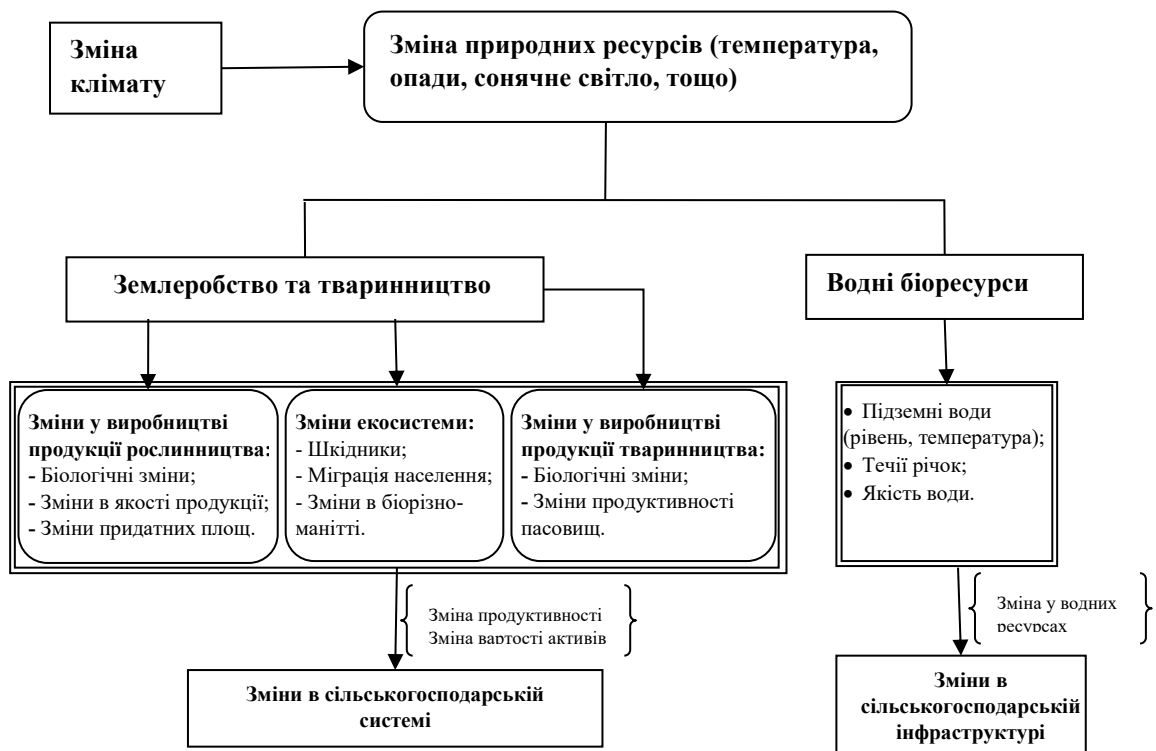


Рис. 1.9. Механізм впливу змін клімату на аграрний сектор*

* Розроблено автором.

Перш за все, йдеться про вплив зміни клімату на землеробство та тваринництво, що насамперед визначається змінами у обсягах та якості виробництва продукції тваринництва та рослинництва. Крім того, зміна клімату впливає на сільськогосподарську екосистему, породжуючи фітофторози та шкідників, спричиняючи зміну біорізноманіття.

Як стверджують проведені дослідження вчених, клімат України є більш чутливим до змін, і відповідно процес потепління відбувається дещо швидше, ніж в цілому в глобальних масштабах. Підвищення температури в планетарних масштабах склало 0,85 °C, водночас в Україні середня річна температура підвищилася на 1,1 °C.

У ході дослідження фахівців з Продовольчої та сільськогосподарської організація ООН (FAO) було підсумовано спостереження за змінами клімату за останні більш ніж 130 років. Основні тези щодо України включають наступне [38]:

- в усіх областях України вдвічі збільшилася кількість днів із високими денними температурами повітря (вище 30°C). Такі зміни можуть викликати передчасне дозрівання ярих сільськогосподарських культур і знизити їх урожайність;
- зони Полісся та Лісостепу України теплішатимуть дещо швидше, ніж степові регіони. Кліматичні умови південного степу матимуть сучасні риси субтропічного клімату;
- тенденція до збільшення посушливих площ та зростання частоти посух. Кількість літніх та осінніх посух до 2030 р. може збільшитися на орієнтовно 15-30%;
- спостерігатимуться суховії в північних і східних регіонах України, що є нетиповим явищем для території України;
- з ростанням випадків осадів, у вигляді граду у нехарактерні для цього явища весняні та осінні місяці, може спровокувати вимерзання посівів;

- максимальний рівень ризику для кукурудзи (недоотриманий урожай може досягати 20-30%) ймовірний в областях південного степу, Харківській, Луганській, Донецькій та Дніпропетровській областях;
- до 2030 р. очікується зміна структури посівних площ овочевих, поступовий перехід до пізньостиглих більш урожайних сортів традиційних овочів. Зростання дефіциту вологи матиме негативний вплив на врожайність картоплі та цукрового буряку, особливо у степових зонах;
- поширення ареалу та біорізноманіття шкідників, збудників хвороб, карантинних об'єктів, збільшення їх чисельності та кількості генерацій;
- підвищення впливу зростання температур повітря, вологості, теплового випромінювання, швидкості вітру тощо на стан здоров'я, збереження поголів'я, приріст живої маси, прояв продуктивності, відтворювальну здатність;
- погіршення умов на пасовищних угіддях, що негативно вплине на стан кормової бази, особливо це стосуватиметься малих сільськогосподарських господарств, які використовують більше 34% зелених кормів у загальній структурі для годівлі тварин, водночас середні та великі підприємства – 15%;
- у птахівництві – можливі зниження рівня прояву господарсько-корисних ознак, зниження виробництва традиційних кормових культур, потреби у нових системах мікроклімату в пташниках, збільшення стресу та смерті птахів;
- зросте поширення хвороб, таких як лихоманка Західного Нілу, блютанг, бореліоз, заразний вузликовий дерматит, збільшення інфекції кліщами (можлива втрата ваги тваринами до 18%), поширення екзотичних інфекцій тварин, тощо.

На основі цього стійкість до кліматичних та екологічних змін для підприємств агробізнесу, можна вважати базисною концептуальною основою

їх безперервної діяльності саме в довгостроковій перспективі. Підприємства повинні враховувати ці зміни в своїй діяльності та адаптуватися до них, розробляючи стратегічні та тактичні плани дій для мінімізації ризиків, пов'язаних із змінами кліматичних та екологічних умов.

Врахування факторів сезонності виробництва в агробізнесі має значний вплив на питання дотримання принципу безперервності діяльності. По-перше, це пов'язано з нерівномірністю грошових потоків, адже сезонність діяльності призводить до значних коливань в обсягах фінансування господарської діяльності. У період посівної чи заготівлі кормів та вирощування рослин та тварин підприємство несе пікові витрати. Надходження коштів з іншого боку, відбувається лише після реалізації продукції й у встановлений дебіторам кредитний період. По-друге, період міжсезоння може стати справжнім «викликом» для аграрних підприємств, особливо малого розміру. Це створює необхідність резервування фінансових та матеріальних ресурсів для нормального функціонування.

Інвестиції в агропромислову інфраструктуру та органічне виробництво є наступною визначеною концептуальною основою безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Сучасна агропромислова інфраструктура дозволить аграрним підприємствам знизити витрати, шляхом мінімізації втрат під час зберігання врожаю чи утримання худоби, збільшити ефективність переробки та підвищити якість продукції рослинництва та тваринництва. Крім того, дотримання високих стандартів виробництва аграрної продукції створює більше можливостей виходу на нові іноземні ринки збуту, що мають встановлені стандарти якості продукції. Інвестиції в виробництво органічної продукції також мають позитивний вплив на безперервність діяльності. Органічна продукція користується зростаючим попитом, хоча й має більшу собівартість виробництва, яка в свою чергу компенсується вищою ціною. Органічне виробництво – це забезпечення екологічно чистого виробництва та збереження родючості ґрунтів, що може підвищити стійкість виробництва в умовах змін клімату. Разом з дотриманням високих стандартів виробництва

агропродукції, сертифіковане органічне виробництво має репутаційний ефект, що зміцнює довіру інвесторів та споживачів і підвищує доступ до нових міжнародних ринків збуту.

Земля є основою виробництва аграрного підприємства, що спеціалізується на виробництві продукції рослинництва. Відповідно забезпечення належного стану ґрунтів та посівів мають безпосередньо важливе значення в забезпеченні безперервності діяльності. Постійний моніторинг стану ґрунтів і посівів дозволяє своєчасно виявити проблеми з вологістю, кислотністю ґрунту чи хвороби рослин, що має прямий вплив на обсяги виробництва і, відповідно, доходів від реалізації продукції. Крім того, це дозволить уникнути форс-мажорів шляхом раннього виявлення проблем, раціонального використання добрив, засобів захисту рослин, систем зрошення, тощо. Даний моніторинг забезпечує менеджерів різних рівнів управління актуальною та об'єктивною інформацією для ухвалення управлінських рішень та сформує імідж технологічно розвиненого та сучасного підприємства.

Не менш важливою частиною забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу, є можливість використання ресурсів кредитування, державних дотацій та грантів. Додаткові фінансові ресурси дозволяють знизити фінансове навантаження та покрити касові розриви у міжсезонний період. Гранти та дотації відкривають інвестиційні можливості підприємствам агробізнесу, стимулюючи розвиток інфраструктури, про яку згадано раніше, оновлення техніки та можливість переходу до органічного виробництва. Підприємства, які користуються державними грантами та дотаціями, виглядають більш надійними партнерами для стейкхолдерів.

В рис. 1.8, окрім специфічних концептуальних засад, що стосуються здебільшого підприємств аграрного бізнесу, окреслено також і загальні, які не обмежуються агробізнесом, а стосуються всіх суб'єктів господарювання без виключень незалежно від форми власності та напрямків діяльності. Належна система бухгалтерського обліку в даній системі відіграє важливу роль, адже

вона охоплює не лише організаційні, а і контрольні й управлінські елементи. Своєчасне відображення операцій, подання достовірної інформації в повному обсязі про фінансово-господарську діяльність підприємства дають змогу управлінському персоналу ухвалювати релевантні й ефективні рішення.

Налагоджена система управлінського обліку забезпечує аналітичність інформації про господарську діяльність, дозволяє формувати звіти за окремими напрямками діяльності, підрозділами, сегментами, видами діяльності та продукції. Прозора та вільна від помилок звітність підвищує ймовірність залучення додаткового фінансування.

Управління логістикою поставок, є не менш важливою концептуальною засадою принципу безперервності діяльності будь-яких суб'єктів господарювання, у тому числі підприємств агробізнесу. Особливо для України це набуло особливого значення після повномасштабного воєнного вторгнення на початку 2022 року.

На думку президента Асоціації міжнародних експедиторів України Віктора Берестенка «...Логістика – це кровоносна система економіки, яку докорінно змінила збройна агресія російської федерації. Вторгнення практично паралізувало експортні можливості України, а спроби перевозити агропромислову продукцію сухопутним транспортом призвели до логістичного колапсу» [116]. І така думка, є обґрунтованою, адже фізичні обсяги експорту в 2022 році скоротилися на 38,4%. Морські перевезення, до початку повномасштабного воєнного вторгнення, були головним способом для експорту сільськогосподарської продукції, який у 2021 році приніс \$27,9 мільярдів доларів США експортної виручки. Агресор, блокуючи національні порти, спричинив непоправні наслідки для економіки України. До початку воєнних дій, більшу частину імпорту та орієнтовно 70% експорту проводили саме використовуючи морське сполучення (приблизно на \$47 мільярдів доларів США), а для продукції агропромислового комплексу це практично 90% від загальних обсягів.

Хоч і пошук альтернативних шляхів збуту сільськогосподарської продукції на певний час зміг оптимізувати важку ситуацію, все ж це створило нові виклики для України. З середини 2023 року розгорнувся новий економічний конфлікт, який по праву можна вважати одним із наймасштабніших у новітній історії відносин України та Польщі - ситуація щодо блокади кордонів з Польщею та експорту сільськогосподарської продукції з України в умовах воєнного стану. Ситуація, що склалася охоплює кілька складних та взаємопов'язаних факторів.

Польські фермери протестували проти імпорту української сільськогосподарської продукції, що вплинуло на рішення польського уряду тимчасово заборонити імпорт деякої української продукції, включаючи зерно. Блокада призвела до збільшення трафіку та пошуку альтернативних маршрутів через сусідні країни, такі як Словаччина та Угорщина, оскільки агропромисловий сектор України шукає різні способи збуту продукції. Польські транспортні компанії також висунули кілька вимог, включаючи відновлення дозволів для українських перевізників та посилення правил для іноземних перевізників, які працюють у Польщі та Європейському союзі [171]. Ці вимоги сприяли блокаді та вплинули на рух товарів через кордон.

У цій кризовій ситуації Україна продовжує шукати альтернативні маршрути для експорту своєї агропромислової продукції. Уряд працює над розширенням морського коридору та отримав підтримку від таких країн, як Греція, для сприяння експорту українського зерна через альтернативні маршрути [154].

Дана ситуація відображає складний баланс між політичними рішеннями, економічними інтересами та викликами, які мають вплив на господарювання в Україні за умов воєнного стану. Хоча останні події та переговори, ймовірно, і визначають майбутнє експорту та торгових відносин, умови невизначеності вимагають гнучкості в ланцюгах поставок.

Тому, забезпечення даного фактора, у процесі поставок сільськогосподарської продукції відіграє важливу роль. До уваги повинна

прийматися диверсифікація постачальників, запасні ланцюги поставок, використання технологій та політик управління запасами, таких як «just-in-time» – концепції менеджменту, яка вдосконалює системи бізнесу за рахунок зменшення в процесі виробництва простоїв, вартості зберігання продукції, тобто забезпечення матеріалами та продукцією саме у той час, коли вони стають потрібними для роботи чи процесу.

Інтеграція передових аграрних технологій, зокрема: точне землеробство, автоматизація та цифровізація виробничих процесів, сприятиме підвищенню продуктивності та ефективності діяльності, знижуючи залежність від зовнішніх факторів, що в свою гарантуватиме безперервну діяльність підприємств агробізнесу попри змінні ринкові умови.

Будь-яке дослідження особливостей діяльності підприємств агробізнесу в умовах сьогодення буде вважатися неповним без розгляду головних трендів та інновацій у сільському господарстві. Це виникло через те, що за останні два десятиліття світове виробництво основних сільськогосподарських культур зросло більш ніж на 50%. Тут виникає питання: Яким чином сільськогосподарським компаніям вдалося подвоїти виробництво за останні двадцять років і як вони можуть досягти ще більш вражаючих результатів в умовах швидкого зростання населення планети? На це питання існує доволі коротка відповідь – інноваційні технології аграрного виробництва.

За таких умов агробізнес більше не може дозволити собі покладатися на рішення, що засновані на інтуїції, людиноорієнтовані процеси та технології, виникнення яких відбулось в попередні століття. Безперервність діяльності заслуговують лише ті компанії, що впроваджують інновації в сільському господарстві вже сьогодні.

На кожному етапі життєвого циклу біологічних активів фермери повинні приймати десятки своєчасних і ефективних рішень. У минулому вибір культури, підготовка ґрунту, використання добрив, посів насіння, зрошення, захист від бур'янів, боротьба із шкідниками, збирання та зберігання готової

сільськогосподарської продукції визначалися рішеннями, заснованими на ручних розрахунках і суб'єктивних думках.

Схожі виклики поставали і перед галуззю тваринництва, зокрема: від відбору племінного поголів'я, планування розмноження, формування раціонів і організації годівлі, моніторингу ваги та приростів, ветеринарного обслуговування, забезпечення належних умов утримання і до забою та переробки продукції тваринництва – усі перераховані процеси базувалися переважно на власних спостереженнях, ручних підрахунках та досвіді тваринників. Такі підходи часто призводили до втрати продуктивності та понаднормових витрат.

Нині агробізнес може заощаджувати значні трудові ресурси, отримувати точні прогнози та приймати релевантні рішення з використанням інноваційних ідей щодо сільськогосподарського виробництва, що базуються на цифрових технологіях комп'ютерного навчання і штучного інтелекту. Сучасні технології характеризуються в основному автоматизацією процесів, а це в свою чергу дозволить забезпечити безперервність виробничого процесу та значно знизити ризик допущення помилок внаслідок людського фактора.

Інноваційні сільськогосподарські технології, засновані на штучному інтелекті та комп'ютерному навчанні, створюють «подушку безпеки» для підприємств агробізнесу в частині дотримання принципу безперервності діяльності. Використання даних технологій допоможе досягти різноманітних цілей, від прогнозної аналітики для стійкості врожаю та прогнозування попиту до ідентифікації бур'янів і інфекцій культур і сталого збору врожаю з мінімізованою кількістю відходів. Ще одне можливе застосування нових технологій у сільському господарстві – це роботизовані системи на основі штучного інтелекту. Їх можна застосовувати різними способами, до прикладу, для розумного випасу худоби чи внесення добрив [70]. Станом на 2023 рік виокремлюють 13 найкращих інновацій у сільському господарстві, які представлені на рис. 1.10.

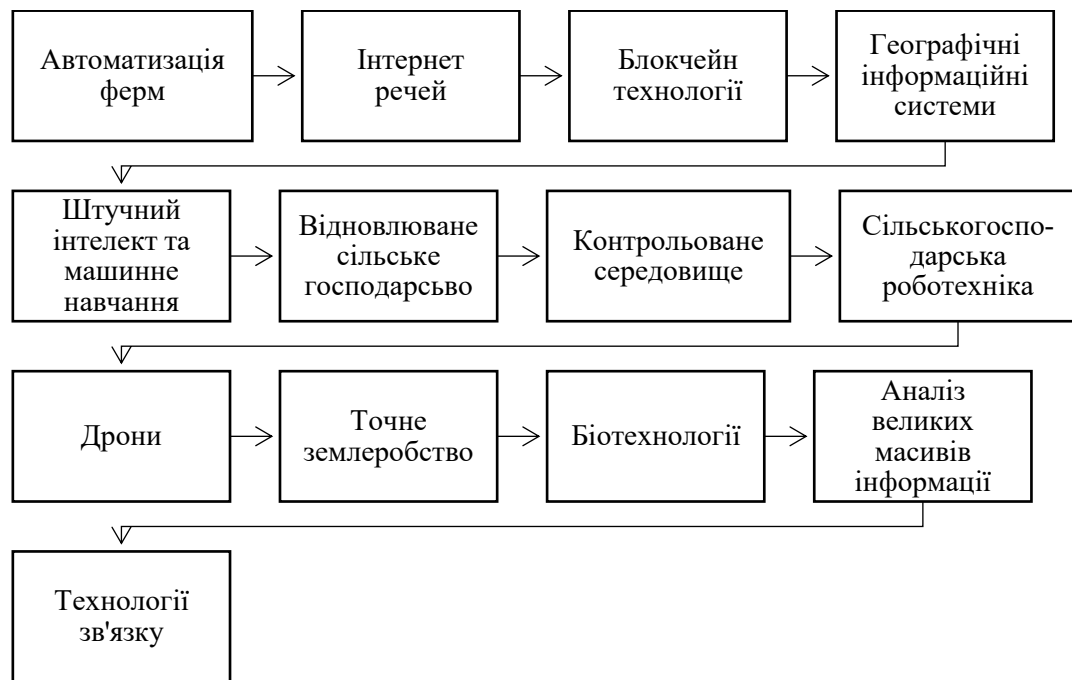


Рис. 1.10. Топ-13 інновацій у сільському господарстві станом на 2023 рік*

** Узагальнено автором на основі [86].*

Фінансова стійкість та гнучкість відіграє у забезпеченні безперервності діяльності аграрних підприємств не менш важливу роль. В умовах високого рівня економічної невизначеності та повномасштабного воєнного вторгнення, підприємства агробізнесу мають застосовувати гнучкість у всіх її проявах, зокрема фінансову [163]. Це необхідно не лише для захисту себе від загроз зовнішнього середовища та непередбачених витрат, але й для того щоб покращити свою фінансову стійкість та незалежність у конкурентному середовищі. Дане поняття означає здатність підприємства ефективно управляти своїми фінансовими ресурсами, адаптуючись до змінних ринкових умов, мінімізуючи ризики та використовуючи можливості для розвитку. Забезпечення фінансової гнучкості охоплює кілька основних аспектів, зокрема:

1) політика управління капіталом, що включає в себе оптимізацію структури капіталу, раціональне використання позикового капіталу та власних ресурсів, а також управління оборотним капіталом з підтримання ліквідності на достатньому рівні для забезпечення фінансової стабільності;

2) гнучке планування бюджету з відповідною адаптацією до змінних умов, що дозволяє оперативно перерозподіляти ресурси відповідно до потреб компанії та ринкових тенденцій;

3) використання похідних фінансових інструментів, зокрема: страхування, хеджування та деривативів, з метою мінімізації ризиків пов'язаних з ціновою волатильністю на ринку, кредитними ризиками, та іншими факторами;

4) інвестиційна диверсифікація, що полягає в інвестуванні у нові технології, ринки або продукти, що може забезпечити додаткові джерела доходу та знизити залежність від традиційних галузей;

5) створення резервних фондів, які дають змогу підтримувати операційну діяльність у короткостроковому періоді внаслідок впливу непередбачених ситуацій. До прикладу, резервні залишки матеріалів та сировини забезпечать неперервність виробничого процесу сільськогосподарського виробництва на випадок їх тимчасової нестачі під час виконання поточних замовлень;

6) оперативне отримання, обробка та передача фінансової інформації між різними підрозділами компанії та зацікавленими сторонами. Це допомагає забезпечити функціонування підприємства як єдиного організму, зі швидким аналізом проблемних питань та їх делегуванням у відповідні підрозділи;

7) забезпечення фінансової стійкості шляхом управління фінансовим та операційним левериджем. Це дозволить залучати та користуватися державними дотаціями, зокрема у формі субсидій на виробництво сільськогосподарської продукції, компенсування витрат на купівлю виробничої техніки;

8) формування прозорості звітності та участь у державних та міжнародних програмах підтримки агробізнесу. Це забезпечить залучення кредитування на пільгових умовах зі спеціальними мінімальними ставками, яке доступне за умови дотримання вимог цільового використання коштів та встановлених ковенантів.

Фінансова стійкість зможе забезпечити підприємствам агробізнесу ефективно відповідати на виклики операційного середовища та скористатися можливостями, що виникають в ньому. Як один з основних елементів концептуальних засад принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу, фінансова гнучкість відповідає за їх довгострокову стійкість та економічний успіх.

Наступною складовою із визначених концептуальних засад безперервної діяльності, є ризик-менеджмент. Концепція ризику за своєю сутністю описує можливість настання події чи умов, яка може призвести до втрати або небажаного результату. У контексті бізнесу, фінансів та ризик-менеджмент часто асоціюється з невизначеністю і потенційним негативним впливом на цілі або очікування.

Ризик є невід’ємним елементом сільськогосподарського бізнесу. На думку генерального директора об’єднання «Аграрний страховий пул» Василя Назаренко «...ризик – це можливість втратити частину активів або недоотримати те, на що ви розраховуєте. Ризики у сільському господарстві зумовлюються низкою факторів, як-от залежність від природних кліматичних умов та погоди, сезонність виробництва та його тривалий період, асортимент продукції та наявність нової техніки та технології. Всі ці ризики настільки пов’язані між собою, що їх майже неможливо розділити, а в цілому це можна віднести на рахунок такого ризику, як брак коштів. Але якщо ризик керований – то результат прогнозований» [207].

Дійсно, невизначеність, що пов’язана з погодними умовами, врожайністю, цінами, урядовою політикою, глобальними ринками, воєнними конфліктами та іншими факторами, які впливають на сільське господарство, може призвести до значних коливань доходу агробізнесу. Управління ризиками передбачає вибір серед альтернатив, які зменшують негативні фінансові наслідки, які можуть виникнути внаслідок умов невизначеності.

Основні типи ризиків, що притаманні підприємствам агробізнесу, наведені на рисунку 1.11.

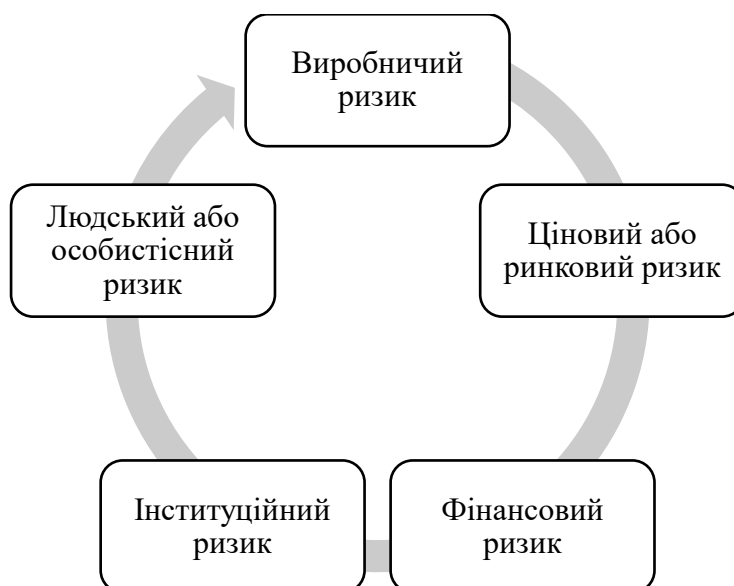


Рис. 1.11. Основні типи ризиків, притаманних сільському господарству*

** Узагальнено автором на основі [186, 149, 75].*

Надамо характеристику кожному з вищезазначених типів ризиків. Виробничий ризик виникає через невизначені природні процеси росту сільськогосподарських культур і худоби. Погодні умови, хвороби, шкідники та інші фактори впливають на біологічні перетворення, що відбуваються з рослинами та тваринами в процесі їх вирощування. На можливість точного прогнозування також впливає отримання в результаті виробничого процесу відповідної кількості та певної якості виробленої готової продукції.

Ціновий або ринковий ризик стосується невизначеності щодо відшкодування, яке сільськогосподарські товаровиробники отримують за свою продукцію, або цін, які вони повинні платити за ресурси. Характер цінового ризику істотно відрізняється щодо кожного окремого товару.

Вплив цінового ризику на підприємства агробізнесу може характеризуватися як зменшення доходів від реалізації продукції внаслідок коливання цін на сільськогосподарську продукцію, так і зростання витрат на ресурси та матеріали. Це, у свою чергу, може призвести до неможливості покриття виробничих витрат, різкого коливання або втрати прибутковості, тощо.

Фінансовий ризик має місце тоді, коли сільськогосподарське підприємство має суттєві зобов'язання. Недостатність власних оборотних коштів, підвищення відсоткових ставок, порушення ковенантів та обмежена доступність фінансування також є складовими фінансового ризику.

Негативний вплив фінансового ризику може призвести до нестачі обігових коштів для фінансування сезонних робіт (закупівлі насіння, добрив, паливно-мастильних матеріалів, оплати праці). Крім того, у разі порушення фінансових ковенантів, існує ризик дострокового відкликання позик або збільшення витрат на обслуговування боргу внаслідок підвищення відсоткових ставок.

Інституційний ризик пов'язаний з невизначеністю, що є результатом дій з боку держави. Податкове законодавство, правила використання хімічних речовин, правила утилізації відходів тваринництва, а також рівень субсидій та державної підтримки є прикладами урядових рішень, що можуть мати значний вплив на агробізнес.

Людський або особистісний ризик стосується таких факторів, як проблеми із забезпеченням висококваліфікованими працівниками, що також впливають на результативність агробізнесу. Особливої актуальності це набуло з початком повномасштабного вторгнення росії на територію України. Нещасні випадки, хвороби, смерть і розлучення є прикладами ризику, пов'язаного з людськими ресурсами. Особистісний ризик характеризується в основному суб'єктивністю окремих фермерів, домогосподарств чи менеджерів аграрних холдингів. Прийняття нерациональних рішень з їх боку може не лише погіршити ефективність діяльності, а й поставити під сумнів спроможність компанії продовжувати безперервну діяльність.

З розвитком економічної науки, менеджери агробізнесу нині, мають низку варіантів управління ризиками, що включають в себе комбінацію стратегій та інструментів. Деякі стратегії стосуються лише одного виду ризику, а інші – кількох. Необхідно враховувати в аналізі чинник інерційності ризиків, що їм притаманний. До прикладу, якщо з'являється певний ризик в

тваринництві з вирощуванню великої рогатої худоби – компанії повинні розуміти, що через деякий проміжок часу даний ризик матиме вплив на інші галузі тваринництва. Тому, враховуючи це у своїй діяльності, можна диверсифікувати своє виробництво задля мінімізації впливу ризиків.

Політика диверсифікації виробництва в аграрному бізнесі припускає, що доходи від різних видів культур чи тваринництва не рухаються вгору та вниз у ідеальній кореляції, тому низький дохід від одних видів діяльності, ймовірно, компенсується вищим доходом від інших.

Зменшити ризики допоможе політика управління фінансовим і операційним левериджем та хеджування. Управління фінансовим левериджем, означає управління співвідношенням використання особистих та позикових коштів у діяльності. Вищий рівень боргу порівняно з чистим капіталом зазвичай вважається більш ризикованим. Оптимальний розмір кредитного плеча залежить від кількох факторів, включаючи прибутковість компанії, вартість кредиту, толерантність до ризику та ступінь невизначеності доходу.

У разі, якщо позикові кошти суттєво перевищують власний капітал, підприємство агробізнесу стає вразливим до змін відсоткових ставок, становища на ринку або операційного середовища, що може призвести до фінансової нестабільності. Зменшення доходів внаслідок низьких врожаїв чи захворювань рослин та тварин може призвести до того, що підприємство з високим фінансовим левериджем не матиме змоги своєчасно погашати існуючу заборгованість. Якщо співвідношення боргу до капіталу є надмірним, потенційні кредитори можуть відмовити в новому фінансуванні або пропонуватимуть його на менш вигідних умовах внаслідок більшого ризику.

Управління операційним левериджем, означає управління співвідношенням постійних та змінних витрат у загальній структурі витрат компанії. І тут логіка досить проста – коли частка постійних витрат у загальній структурі витрат велика, то навіть несуттєві зміни в обсягах виробництва можуть спричинити істотну зміну операційного прибутку. В умовах воєнного конфлікту, акумуляція значної структури постійних витрат є дуже

ризикованою, адже вимушені простої у виробництві чи порушенні в ланцюгах постачання продукції матиме негативні наслідки для прибутковості компанії та її спроможності вести безперервну діяльність.

Якщо у сільськогосподарського підприємства левову частку займають постійні витрати (до прикладу оренда техніки, паїв, заробітна плата персоналу, відсотки за кредитами, амортизація, тощо), то таке підприємство не має змоги управляти та оптимізувати свої витрати у відповідь на зниження обсягів виробництва чи реалізації. При зниженні обсягів виробництва, внаслідок скорочення обсягів посівних площ чи окупацію земель або втрату техніки, постійні витрати не розподілятимуться ефективно, що знижуватиме операційний результат. В умовах сезонної діяльності та впливу чинників воєнного стану, підприємство може втратити свою здатність продовжувати безперервну діяльність без додаткової фінансової допомоги чи реструктуризації.

Хеджування, у свою чергу, використовує ф'ючерсні або опціонні контракти, щоб зменшити ризик несприятливих змін ціни перед очікуваним продажем або купівлею товару. За своєю сутністю хеджування спрямоване на скорочення збитків, а не на збільшення прибутку.

Застосування інструментів хеджування дасть змогу зафіксувати прийнятну ціну на сільськогосподарську продукцію, що захистить виробників від падіння ринкових цін, що дасть змогу прогнозувати виручку з більшою впевненістю, полегшує фінансове планування, особливо в умовах сезонної діяльності. З іншої сторони, оскільки хеджування не орієнтоване на отримання прибутку, підприємство може не скористатися сприятливою ринковою кон'юнктурою, якщо ціни зростуть або знизяться понад зафіксовану величину. В Україні, інструменти хеджування не є широко поширеними, оскільки відсутній доступ до ринку похідних фінансових інструментів, а також через недостатній рівень фінансової кваліфікації та компетентності керівників та бухгалтерів підприємств агробізнесу.

Розглянемо метод страхування, що використовується для страхування майна, тварин, врожайності сільськогосподарських культур, тощо. Між страхуванням та хеджуванням існує фундаментальна відмінність, адже обираючи страхування компанії сплачують страховий внесок, щоб знівелювати ризик збитків, при цьому зберігаючи можливість отримання прибутків. Згадана політика страхування врожайності виплачує відшкодування виробникам, якщо врожайність падає нижче застрахованого рівня.

Менеджери агробізнесу можуть використовувати різноманітні стратегії та інструменти управління ризиками, а оскільки вони відрізняються в залежності від специфіки діяльності та місця розташування компанії, то і використовувані інструменти можуть відрізнятися.

У процесі вивчення безперервності діяльності підприємств агробізнесу доцільно дослідити таку концептуальну засаду – стратегічне планування та бюджетування. Стратегічне планування дає змогу не лише досконало вивчити середовище, в якому оперує компанія, а й визначити власні потенційні можливості й загрози. Планування та бюджетування не лише впливає на поточні умови ведення діяльності, але й створює нові. Це передбачає визначення місії та візії компанії, а також розробку чітких цілей. Важливо аналізувати ринкові тенденції, потреби споживачів та враховувати можливі ризики, які можуть вплинути на аграрне підприємство. Крім того стратегічне мислення, як одна з форм планування, передбачає необхідність розуміння ринку та стратегій конкурентів дає змогу агробізнесу адаптуватися до змін та розвивати конкурентоспроможні переваги.

Часто малі компанії та сімейні ферми відчують, що не знаходять часу для створення довгострокової стратегії. Вони відчують тиск через обмеження часу та ресурсів, адже це досить складний процес. Однак це дійсно так, якщо аналізувати лише з короткострокової точки зору. Більшість невеликих компаній обходяться без стратегічного планування з різних причин:

- на даний момент бізнес розвивається, і вони не відчують потреби у стратегії;
- деякі вважають, що успіх бізнес-моделі не можна спланувати наперед;
- інші відмовляються від стратегічного планування, оскільки їх діяльність була успішною, базуючись на "інтуїтивному" управлінні протягом останніх років.

При визначенні різноманітних сценаріїв розвитку подій, стратегічне планування та бюджетування дає змогу аналізувати потенційний успіх та необхідні для його досягнення дії. Планування і бюджетування при цьому має бути гнучким відносно будь-яких змін в умовах зовнішнього середовища, адже це дає змогу швидко адаптуватися до них та зберегти свої позиції на ринку, відповідно, підтримуючи безперервність діяльності.

Стратегічне мислення, розвивається головним чином через постійну практику. Завдяки практиці, підходи до розв'язання проблем стають вродженими і, отже, втілюються у щоденний план дій.

Основою цього процесу є розуміння причинно-наслідкових зв'язків, визнаючи, що одна дія може призвести до множини результатів. Цей метод є комплексним і вимагає додаткових зусиль та ресурсів, оскільки в реальності результат може мати вплив не лише на один елемент системи, а й на інші її частини.

Тут важливі регулярний моніторинг та аналіз можливих результатів, що виникають внаслідок застосування плану в дію. Такий підхід до стратегічного планування та мислення допоможе агробізнесу не лише уникнути помилок та впевнено досягати поставлених цілей, а й забезпечити впевненість в безперервності діяльності у найближчому майбутньому.

Визначення шляхів удосконалення існуючих концептуальних засад безперервності діяльності підприємств агробізнесу є основною метою в дослідженні даного питання. Рисунок 1.12 містить розроблену узагальнену модель концептуальних засад забезпечення дієвості принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. Дана модель

акцентована на діяльність підприємств агробізнесу, враховуючи вплив як загальних концептуальних складових безперервності діяльності, так і складових, що враховують специфіку діяльності аграрного бізнесу.

На основі проведеного аналізу встановлено, що найбільш універсальними методами удосконалення вищезгаданих концептуальних засад є: безперервний аналіз бізнес-процесів; управління капіталом та резервування; автоматизація виробничих процесів; підвищення кваліфікації персоналу; впровадження технологій і інновацій.

Універсальність методів удосконалення пояснюється тим, що їх можна застосувати до всіх визначених головних концептуальних засад безперервності діяльності. Досягти їх на практиці можна різними шляхами. Аналізувати процеси та ризики на підприємстві ефективно, буде шляхом використання аналітичних методів, зокрема SWOT-аналізу, PEST-аналізу, дослідження ринку, аналізу конкурентів, тощо.

Систематичний моніторинг основних виробничих, фінансових та операційних показників має на меті вчасне виявлення проблемних ділянок та прогалин в діяльності. Його можна досягти шляхом використання спеціалізованих ERP систем, KPI-панелей, функцій штучного інтелекту.

За створення стійкої фінансової системи у підприємстві, яка дозволить стабільно функціонувати у кризових умовах, відповідає управління капіталом та резервування. Ефективне управління капіталом та резервними ресурсами досягається шляхом забезпечення балансу між власними ресурсами та позиковим капіталом, збільшенням частки довгострокового фінансування, управлінням оборотним капіталом та активним використанням можливостей міжнародних та національних програм підтримки, державних дотацій, тощо.

Автоматизація виробничих процесів досягається шляхом роботизації та автоматизації сільськогосподарської техніки, впровадження систем точного землеробства, використання сільськогосподарських управлінських інформаційних систем та мобільних додатків, тощо.

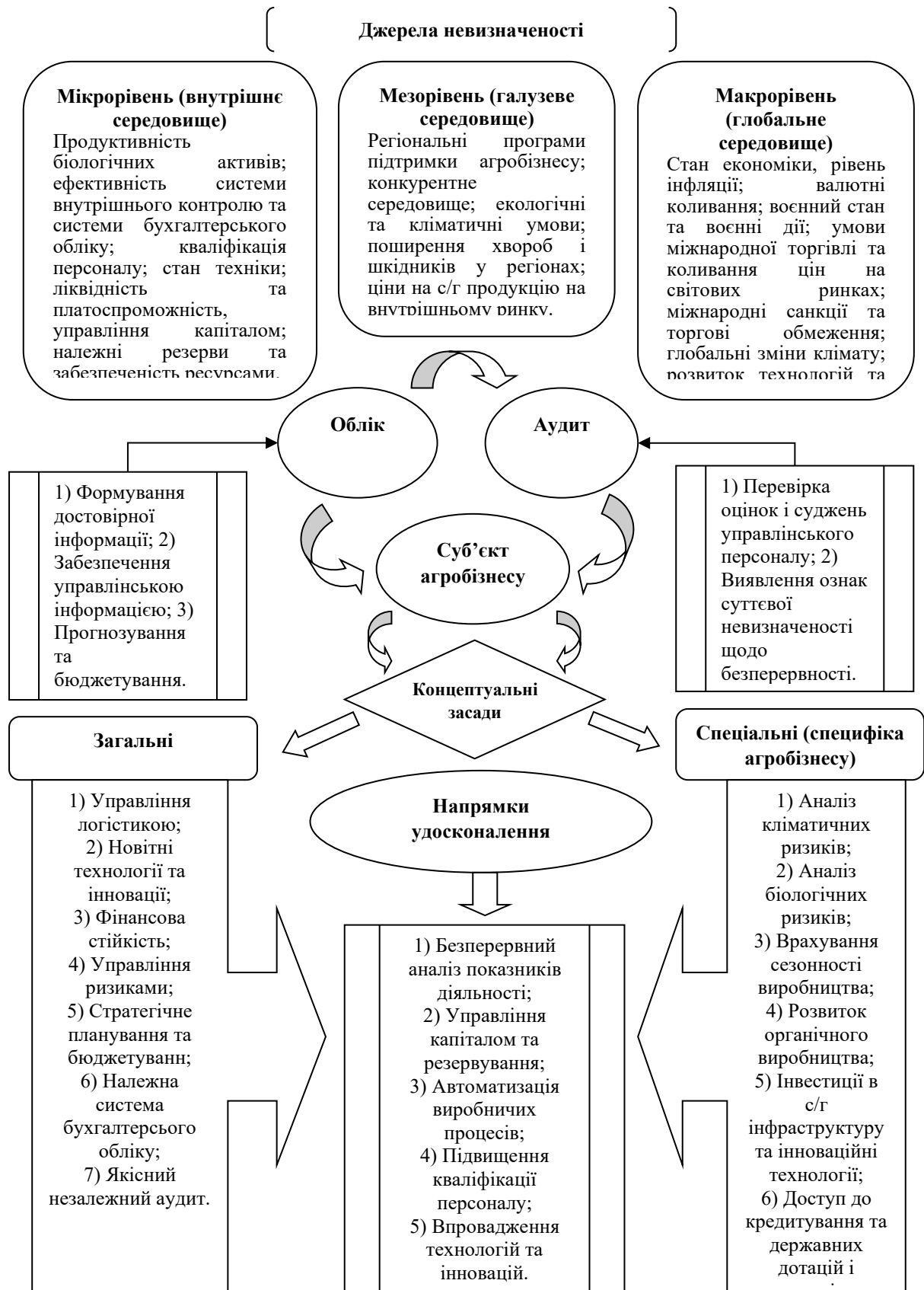


Рис. 1.12. Розроблена модель концептуальних засад забезпечення принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності та напрями їх удосконалення*

** Розроблено автором.*

Підвищення кваліфікації персоналу можна досягти, забезпечуючи безперервне професійне навчання та підвищення кваліфікації персоналу, організовувати виробничі конференції, тренінги та семінари, заохочувати та створювати можливості для саморозвитку. Важливою є цілеспрямованість працівників на довгострокові цілі, особливо серед керівництва компанії. Якщо менеджмент налаштований на досягнення стратегічних цілей, його управлінські рішення будуть зорієнтовані на забезпечення безперервної діяльності компанії в довгостроковій перспективі. Цього можна досягти шляхом створення дружньої робочої атмосфери та впровадження спеціалізованих систем винагороди персоналу, що прямо пов'язана з капіталізацією компанії на ринку, тощо.

Упровадження сучасних технологій та інноваційних рішень дозволить агробізнесу підвищити ефективність та продуктивність виробничих процесів, знизити ризики та забезпечити стабільність діяльності. Упровадження енергозберігаючих технологій, систем моніторингу основних виробничих показників, використання дронів та супутникових знімків, аналізу великих обсягів даних дадуть змогу цього досягти.

Беззаперечно, на основі проведеного дослідження можна стверджувати, що в наявних умовах невизначеності для підприємств агробізнесу ключ до успіху та безперервного функціонування полягає у збалансованому поєднанні стратегічного планування та мислення, ризик менеджменті, гнучкості, інноваціях та стійкості до кліматичних та екологічних змін. Враховуючи волатильні умови глобального ринку та, насамперед, України, компанії агробізнесу мають бути відкритими до впровадження нових ідей та рекомендацій, а, отже, готовими до швидкої адаптації та інвестуванню у нове.

Отже, дослідження концептуальних засад принципу безперервності діяльності аграрних підприємств засвідчило, що сучасне середовище функціонування агробізнесу формується під впливом багаторівневих факторів – від глобальних кліматичних трансформацій і політичної нестабільності до нестачі фінансових ресурсів, сезонності виробництва та стрімкого розвитку

інноваційних технологій. За таких умов, безперервність діяльності перестає бути статичним припущенням і перетворюється на динамічну характеристику, що потребує системного переосмислення, розширення інструментарію оцінювання й адаптації до специфічних ризиків аграрного сектору. Комплексний аналіз концепції показав, що її сутність охоплює не лише теоретичні положення фінансової звітності, але й широкий спектр управлінських, технологічних та екологічних аспектів, що визначають довгострокову стійкість агропідприємств.

Результати дослідження підкреслили, що загальні концептуальні засади – зокрема належна система бухгалтерського обліку, стратегічне планування, фінансова стійкість, логістичне забезпечення, ефективний ризик-менеджмент та якісний аудит – є базисом для формування стійких бізнес-моделей за будь-яких умов. Водночас аграрний сектор має власні унікальні особливості, що вимагають поглибленого врахування: сезонність виробництва, кліматичні та біологічні ризики, необхідність значних інвестицій у матеріально-технічну базу, доступ до дотацій, кредитів і грантів, а також постійний моніторинг стану ґрунтів і посівів. Поєднання загальних і галузевих концептуальних засад створює комплексну методологічну основу, що дозволяє більш точно оцінити здатність агропідприємств продовжувати діяльність у довгостроковій перспективі.

Запропонована модель концептуальних засад забезпечення безперервності діяльності інтегрує вплив факторів мікро-, мезо- і макросередовища та визначає напрями удосконалення підходів до забезпечення стійкості бізнесу. Запропоновані методи – безперервний аналіз бізнес-процесів, управління капіталом і резервуванням, автоматизація виробництва, впровадження інновацій та підвищення кваліфікації персоналу – доводять свою універсальність і можуть застосовуватися до всіх основних компонентів безперервності діяльності.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності дає змогу підсумувати наступне:

1. Із зародженням та розвитком соціальних відносин історія людства зберігається та продовжує писатися на постійній основі. Процес збереження набутого досвіду та його передача наступним поколінням є основою безперервного існування людства. В процесі постійного зростання населення планети питання забезпечення продовольчої безпеки стало відігравати глобальну роль для розвитку людства. Стійкість та безперервність діяльності підприємств агропромислового комплексу, в даному контексті, має зберігатися системно, з постійним вдосконаленням та відкриттям нових аграрних технологій, що підвищують якість та продуктивність в умовах обмежених ресурсів.

2. Поняття «безперервність» за своєю сутністю, тісно пов'язане з економічними ознаками стабільності, стійкості та гнучкості. В системі аграрного бізнесу забезпечення цих ознак набуває особливого значення на тлі зростання економічної невизначеності, пов'язаної зі зростанням ризиків зміни клімату, скорочення придатних для оброблення земель, глобальних геополітичних криз. Що стосується України, нажаль, даний перелік доповнюються безпрецедентним воєнним вторгненням з метою знищення цивільної інфраструктури та окупації території.

3. Забезпечення стійкості та економічної безпеки аграрних підприємств, в умовах високого ступеня економічної невизначеності, що склалися, потребує оновленого підходу до їх менеджменту. Нині, зростає попит на достовірну та вільну від викривлень фінансову інформацію і забезпечення безперервності діяльності стає пріоритетним для користувачів фінансової звітності і, відповідно, аудиторів. За таких обставин, в дисертації розвинуто наукові постулати щодо парадигми припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу.

4. Зі становленням фінансів та ринкових відносин концептуалізація та

застосування принципу безперервності практично не вивчалися. З наявного переліку літератури, щодо цього питання, є порівняно незначна кількість корисних досліджень щодо сутності та фактичного застосування на практиці даного принципу. У свою чергу, неправильне розуміння даної концепції в ході підготовки фінансової звітності може поставити під питання її цінність та призвести до численних проблем у процесі фінансового звітування. Відповідно, було розвинуто теоретичний базис досліджень принципу безперервності діяльності, проаналізовано основні ознаки даного принципу, що визначені українськими вченими та світовою науковою спільнотою.

5. Сутність таких понять як «принцип безперервності діяльності» та «припущення про безперервність діяльності» може різнитися в залежності від мети кожного конкретного суб'єкта і підходів до його вивчення. Вони включають в себе різноманітні аспекти, визначення яких залежить від поставлених завдань дослідження. При цьому означення «принцип» та «припущення» не суперечать одне одному, а навпаки, взаємодоповнюються. У законодавчій базі України та світовій практиці відсутнє однозначне визначення терміну безперервності діяльності, як принципу або припущення. Запропоноване власне визначення трактування сутності безперервності діяльності як принцип, що характеризує здатність підприємств функціонувати безперебійно та ефективно в умовах високого рівня невизначеності внаслідок розробки та застосування стратегій, процедур і резервних планів управління економічною безпекою для забезпечення безперервності основних напрямків діяльності та нормальної потужності. Таке трактування дає змогу, по-новому розглянути цілі застосування даної категорії на практиці та акцентує увагу на забезпеченні безперервності діяльності в умовах невизначеності з урахуванням чинників управління економічною безпекою. Також було встановлено основні виклики, з якими зіткнулися компанії як наслідок пандемії Covid-19 та воєнного вторгнення росії на територію України, що становлять основу невизначеності та мають важливий вплив на спроможність підприємств діяти безперервно.

6. Міжнародне визнання принципу безперервності діяльності закріпилося у нормативних документах, зокрема Міжнародні стандарти

фінансової звітності та Міжнародні стандарти аудиту і розкривається в них детально та зрозуміло. Хоча й більшість компаній в Україні досі використовують Національні стандарти бухгалтерського обліку, їх система є застарілою та не відповідає міжнародній практиці в частині застосування принципу безперервності діяльності. У зв'язку з важливістю цього питання професійні організації аудиторів, державні органи та регулятори України намагаються підтримати актуальність питання безперервності готуючи інформаційні листи та роз'яснення щодо застосування підприємствами даного принципу на практиці та його аудиту зі сторони суб'єктів аудиторської діяльності. Законодавчі реформи, як частина євроінтеграційного процесу України, також є важливою частиною розширення бази нормативно-правового забезпечення та регулювання принципу неперервної діяльності та процесу його аудиту.

7. Формування повної та актуальної бази нормативно-правового забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу вимагає постійної залученості та готовності до удосконалень. В розвиток нормативно-правового забезпечення та регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу запропоновано удосконалення існуючої нормативно-правової бази. Зокрема, запропоновано впровадження вимоги розкривати у звіті незалежного аудитора параграфу щодо дотримання принципу безперервності діяльності незалежно від наявності суттєвої невизначеності. На міжнародному рівні, внесено пропозиції щодо розширення чинного МСА 570 «Безперервність діяльності» критеріями, що характеризують вплив соціально-економічних та безпекових показників та критеріями, які враховують специфіку діяльності підприємств, зокрема аграрного бізнесу.

8. В цілях актуалізації нормативно-правового забезпечення та регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу визначено потребу у розробці спеціалізованих методичних рекомендацій, що дають змогу системно ідентифікувати ризики безперервності діяльності агробізнесу, оцінювати ступінь невизначеності та інтегрувати набутий досвід у систему внутрішнього контролю суб'єктів господарювання

аграрного сектору. В дисертації запропоновано структуру Методичних рекомендацій щодо оцінки ризиків безперервності діяльності і ступеня економічної невизначеності в агробізнесі, застосування яких дасть змогу аудиторам виявляти індикатори та показники негативного впливу на безперервність діяльності підприємств агробізнесу в умовах високої мінливості зовнішнього і внутрішнього середовищ.

9. Розуміння основних концептуальних засад принципу безперервності в агробізнесі, особливо в умовах значної економічної та функціональної невизначеності, полягає у врахуванні специфічних викликів, з якими зіштовхуються окремі суб'єкти агропромислового комплексу. За результатами дослідження концептуальних засад принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності було означено п'ять основних концептуальних засад даного принципу (система бухобліку, логістика, технології, фінансова стійкість, ризик - менеджмент, планування та бюджетування). Також було визначено, що існують специфічні засади принципу безперервності діяльності, що враховують специфіку аграрного бізнесу та впливають на його діяльність (кліматичні та біологічні ризики, сезонність виробництва, органічне виробництво, інвестиції в с/г інфраструктуру, державні дотації та гранти). Було сформовано власну модель концептуальних засад забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності та напрямків їх удосконалення.

10. На основі отриманих даних з дослідження можна зазначити, що в умовах невизначеності для агробізнесу критично важливим є не лише розуміння основних концептуальних засад безперервності діяльності, а й необхідність їх постійного удосконалення. Досягнення цього вимагає регулярного аналізу показників діяльності, підвищення професійної кваліфікації працівників, автоматизації виробничої діяльності, впровадження системи управління капіталом та впровадження технологій і інновацій. Ці дії сприятимуть забезпеченню стабільності у процесі функціонування підприємства та його економічної безпеки.

Наукові результати першого розділу опубліковані в працях, які наведено в списку використаних джерел [134, 98, 104, 100,96].

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СТАНУ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ ТА ЇХ БІЗНЕС-СЕРЕДОВИЩА

2.1. Інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності

Розглядаючи під загальною призмою сучасне життя людини, можна стверджувати, що воно безпосередньо пов'язане з отриманням, накопиченням, збереженням, трансформацією, вивченням та поширенням інформації у вигляді різних відомостей. Детально розкривати важливість та провідну роль інформації не вважається за доцільне: вона практично завжди посідала головне місце в життєдіяльності людства, а її цінність інколи важко виміряти.

Соціум не може існувати без інформаційних процесів, які включають усний або письмовий обмін інформацією. Унікальність інтелекту людини полягає у здатності сприймати інформацію з різних джерел навколишнього світу, на її основі робити висновки, створювати нову інформацію і розповсюджувати її.

Будь-який природний процес та спостережувана закономірність у випадковому середовищі є такими, що передають певну кількість інформації. У той час як цифрові сигнали та інші дані використовують дискретні знаки для передачі інформації, інші явища, такі як аналогові сигнали, поезія, картини, музика або інші звуки передають інформацію у більш безперервній формі. Хоч інформація і є абстрактним поняттям, вона не є самим знанням, але є значенням, яке може бути отримане з представлення чого-небудь через інтерпретацію.

Сутність поняття «невизначеність» тісно пов'язана з інформацією. Невизначеність будь-якої події вимірюється її ймовірністю виникнення. При цьому невизначеність обернено пропорційна ймовірності виникнення, тобто чим більша ймовірність виникнення події, тим меншою вважатиметься її невизначеність. Дослідники теорії інформації використовують це, формуючи

висновки про те, що більш невизначені події вимагають більше інформації для розв'язання їх невизначеності [165].

У практичній аудиторській діяльності інформаційне забезпечення процесу аудиту підприємств агробізнесу є особливим елементом перевірки, оскільки від кількості та якості отриманої інформації залежить прийнятність та достатність аудиторських доказів, що в подальшому можуть бути використані для формулювання обґрунтованих висновків, на яких, у свою чергу, ґрунтуватиметься незалежна думка аудитора, що зазначена у його звіті.

Існує потреба визначити основні аспекти та підкреслити важливість інформаційного забезпечення аудиту, особливо в частині аудиту безперервності діяльності суб'єктів аграрного бізнесу. Важливо визначити основні джерела інформації, що використовуються в процесі їх аудиту, а також сучасні тенденції та виклики, з яким пов'язане дане питання.

Оцінюючи безперервність діяльності підприємств агробізнесу в умовах високого рівня невизначеності, здійснюючи аудиторську перевірку інформаційних потоків, які забезпечують достовірність інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, аудитору, з метою визначення їх надійності і доказовості, доцільно розмежовувати внутрішні інформаційні потоки підприємства та інформаційні потоки отримані із зовнішніх джерел.

Методика аудиторської перевірки та її результативність залежить, у першу чергу, від організації аудиторського процесу та забезпечення отримання достатньої якісної інформації аудитором про суб'єкт агробізнесу та специфіку його діяльності. З розвитком інформаційних технологій зростають і масиви доступної інформації. За таких умов, аудитори мають володіти навичками систематизації та опрацювання великих масивів інформації, оскільки від цього залежить якість та кількість отриманих аудиторських доказів, а також повнота та коректність розуміння аудитором специфіки діяльності аграрних підприємств, їх середовища та напрямків розвитку.

Процес аудиторської перевірки має на меті не лише використання наявної інформації, а й генерування додаткових джерел інформації про суб'єкт агробізнесу у вигляді аудиторських доказів та свідчень, які можуть бути використані аудитором у наступних перевірках кожного конкретного, або суміжних за видами діяльності (рослинництво, тваринництво) чи географічним розташуванням (більш теплі та посушливі південні регіони чи вологі та прохолодні північні регіони) суб'єктів агропромислового виробництва. Важливим джерелом інформації є звіт незалежного аудитора, складений за результатами перевірки. На основі інформації з нього внутрішні користувачі, зокрема менеджери різних рівнів управління, акціонери, а також зовнішні користувачі, а саме банківські установи, страхові компанії, інвестори та конкуренти можуть приймати економічні рішення, щодо розвитку та здійснення відповідних операцій з даним підприємством.

Під інформаційним забезпеченням аудиту безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу, слід розуміти наявність упорядкованої сукупності даних і інформаційних потоків, які використовують на всіх стадіях процесу аудиту аграрних підприємств (від стадії планування до завершальної стадії) з метою надання обґрунтованої незалежної аудиторської думки в частині дотримання ними принципу безперервності діяльності. Історично склалося, що основою інформаційного забезпечення процесу аудиту є економічна інформація, що розкриває відомості про фінансово-господарський стан та операційну діяльність об'єктів аудиторської перевірки.

Частина дослідників в Україні активно досліджували питання інформаційного забезпечення галузей економіки, в тому числі аудиту. Зокрема, Р. Гулієв досліджував інформаційне забезпечення аудиту витрат підприємств [131]. Т. Саванчук, в свою чергу, розкрив особливості інформаційного забезпечення управління процесом постачання в аграрних підприємствах [232]. С. Цюрюпа класифікував інформацію та способи її відображення для використання в діяльності підприємства [259]. Економічні

аспекти інформаційного забезпечення для ефективного управління підприємством вивчали М. Денисенко [138] та І. Босак [120].

Безпосередньо питання інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств досліджували Т. Мултанівська та М. Горяєва [205]. Зокрема, у даній науковій роботі обґрунтовано теоретичні положення зазначеного питання та розроблено практичні рекомендації щодо інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств. На думку авторів, зібрана в ході виконання попередніх аудиторських процедур інформація, є базою для аудиторських доказів та формування інформаційного забезпечення на наступних етапах аудиту. Крім того, у даному науковому дослідженні наголошено, що найбільш ефективними для процесу аудиту джерелами інформації є зустрічі з вищим управлінським персоналом і працівниками підприємства та процес їх анкетування, а також вивчення зовнішніх і внутрішніх звітів та публікацій.

Науковці К. Назарова та Д. Малько [208], а також Н. Проскуріна [225] також досліджували у своїх працях питання процедурного та інформаційного забезпечення аудиту принципу безперервності діяльності. Зокрема, досліджено питання класифікації аудиторських процедур, їх залежність від повноти зібраних аудиторами вхідних даних. Наукові праці зазначених вчених висвітлюють, що первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, на яких побудована фінансова звітність, що підлягає аудиторській перевірці, є основою інформаційного забезпечення аудиту. Проте в сучасних умовах господарювання та технологічного прогресу такий перелік не може вважатися повним.

Науковці Ю. Негода та О. Колеснікова, у своїй праці розкрили сучасні підходи до формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності [214]. Однак окрім дослідження фінансових показників у науковій праці недостатньо досліджено роль та врахування нефінансових факторів у процесі формування інформаційного забезпечення аудиту зазначених підприємств.

Також в Україні змістовні дослідження питання інформаційного забезпечення аудиту здійснив проф. М. Білуха. У своїх дослідженнях він поділяє інформаційне забезпечення контролю та аудиту за професійною комунікацією на інформаційне пряме, інформаційне непряме, робоче та опосередковане, при цьому додатково деталізує класифікацію інформації за даними критеріями. З метою застосування в практичній аудиторській діяльності його дослідження також включають аналіз різноманітної за видами інформації, такої як релевантна, нерелевантна, нормативно-довідкова, нова, застаріла, технологічна, організаційна, управлінська, тощо [117].

В окремому дослідженні науковця Р. Юзви, що стосується обліково-аналітичної системи як інформаційного забезпечення управління підприємством, зазначено, що облік, аналіз та аудит є основними компонентами системи інформаційного забезпечення. Головним елементом вважається бухгалтерський облік, який виступає основним джерелом економічної інформації. Дослідження вказує на важливість вибору ефективної обліково-аналітичної системи для досягнення цілей підприємства [261].

Однак, вищезгадані напрацювання охоплюють в цілому процес аудиту без деталізації за окремими його ділянками. Лише окремі наукові праці частково розкривають питання пов'язані з класифікацією інформації, яку отримують та аналізують аудитори в ході перевірки дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності. У рамках аудиту саме питання безперервності діяльності суб'єкта господарювання є надзвичайно чутливим, відповідно коректно відібрані джерела та типи інформації є основою надання незалежної аудиторської думки, що відповідає дійсності стану справ у суб'єкта господарювання, який перевіряється.

Як результат опрацювання наукових праць вчених, можна наголосити на важливості інформаційного забезпечення аудиту, особливо щодо оцінки дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу. Належно побудована база інформаційного забезпечення аудиту прямо впливає на якість аудиту, підвищує точність професійних суджень аудиторів.

У відкритому доступі в Україні практично відсутні звіти незалежних аудиторів, де негативна думка або відмова від думки висловлена через неприйнятність застосування припущення про безперервність діяльності чи відсутності належних розкриттів інформації щодо неї. Переважно розкривається розділ про суттєву невизначеність, пов'язану з безперервністю діяльності. За період 2023 року такий розділ містили 80,7% всіх звітів незалежних аудиторів щодо підприємств суспільного інтересу в Україні [148]. Внаслідок недостатнього інформаційного забезпечення аудитори не можуть отримати прийнятні і достатні аудиторські докази і якщо це стосується значної частини інформації, відображеної у фінансовій звітності, це матиме всеохоплюючий вплив. В такому випадку аудитор повинен відмовитися від висловлення думки. З офіційної статистики спостерігається, що 22 аудиторські звіти (або 1%) щодо фінансової звітності підприємств ПСІ в Україні за 2023 рік містили відмову від висловлення думки з зазначеної причини [148].

У ході звичайної аудиторської перевірки аудитори отримують практично всю необхідну інформацію для підкріплення наявних та формування нових аудиторських доказів з даних бухгалтерського обліку, бухгалтерської, статистичної та управлінської звітності [92]. Однак сформована аудиторська думка суто на інформації з внутрішніх джерел не може бути обґрунтованою з об'єктивних причин. За трактуванням Міжнародних стандартів аудиту, а саме МСА 500 «Аудиторські докази»: «...На надійність інформації, яка використовується як аудиторські докази, а отже, і самих аудиторських доказів впливає джерело та характер інформації, а також умови її отримання, включаючи заходи контролю за підготовкою і зберіганням, якщо це доречно. Надійність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання» [198, с. 444].

Інформація з зовнішніх джерел може містити надзвичайно важливі відомості для процесу аудиту безперервності діяльності підприємства агробізнесу. До такої інформації слід віднести інформацію отриману із

зовнішніх джерел, зокрема від банківських установ, страхових компаній, контрагентів, обслуговуючих та адвокатських фірм, контролюючих органів, тощо, які співпрацюють з підприємством, що підлягає перевірці. При цьому існують певні винятки, що стосуються надійності різноманітних джерел аудиторських доказів. Навіть отримана ззовні інформація може виявитися ненадійною. До прикладу, це може виникнути у разі недостатньої обізнаності джерела інформації, або його неналежної об'єктивності до предмета перевірки.

В аудиторській практиці використовують не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію. Так, в ході традиційної оцінки фінансового стану підприємства аудитори використовують різноманітну фінансову та управлінську інформацію, порівнюючи фактичні дані з прогнозними чи бюджетними. Інколи для дотримання принципів об'єктивності та професійної компетенції в ході перевірки аудиторам часто доводиться вивчати особливості технологічного процесу та організації виробництва суб'єктів господарювання, ринків, на яких вони працюються та характер послуг, що надають.

Українські та іноземні вчені активно досліджують питання особливостей та вагомості нефінансової інформації в процесі фінансового звітування підприємств. Зокрема, праці таких вчених як В. Гусаренка [133] та І. Царика [256] підтверджують це. Окрему увагу слід приділити дослідженням Л. Гуцаленко та О. Колеснікової, які розкривають оцінку місця та ролі нефінансової звітності як інформаційного джерела та інструмента управління ризиками в системі менеджменту підприємств в умовах невизначеності [46]. В. Литвиненко та О. Колеснікова зазначили важливість необхідності врахування не лише фінансових індикаторів, а й нефінансову інформацію – подієві ризики, управлінські рішення, контракти на поставку в ході аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу [181].

Пропозиції щодо класифікації нефінансової інформації на ієрархічні рівні, кожен з яких представляє інформацію залежно від користувачів та їх потреб, та включає мегарівень, макрорівень, мезорівень та мікрорівень,

здійснив А. Кальчук [155]. Однак така класифікація не передбачає формування взаємовиключних масивів даних, відповідно ті самі показники можуть одночасно належати до «мезорівня» та «макрорівня». Також вона не передбачає поділу нефінансової інформації за змістом та формою подання.

Тому виникає необхідність оновити існуючу класифікацію нефінансової інформації, а саме розширити її класами за змістом, враховуючи специфічну інформацію пов'язану з діяльністю аграрного бізнесу та за формою подання. Запропонована оновлена класифікація нефінансової інформації наведена у рисунку 2.1.

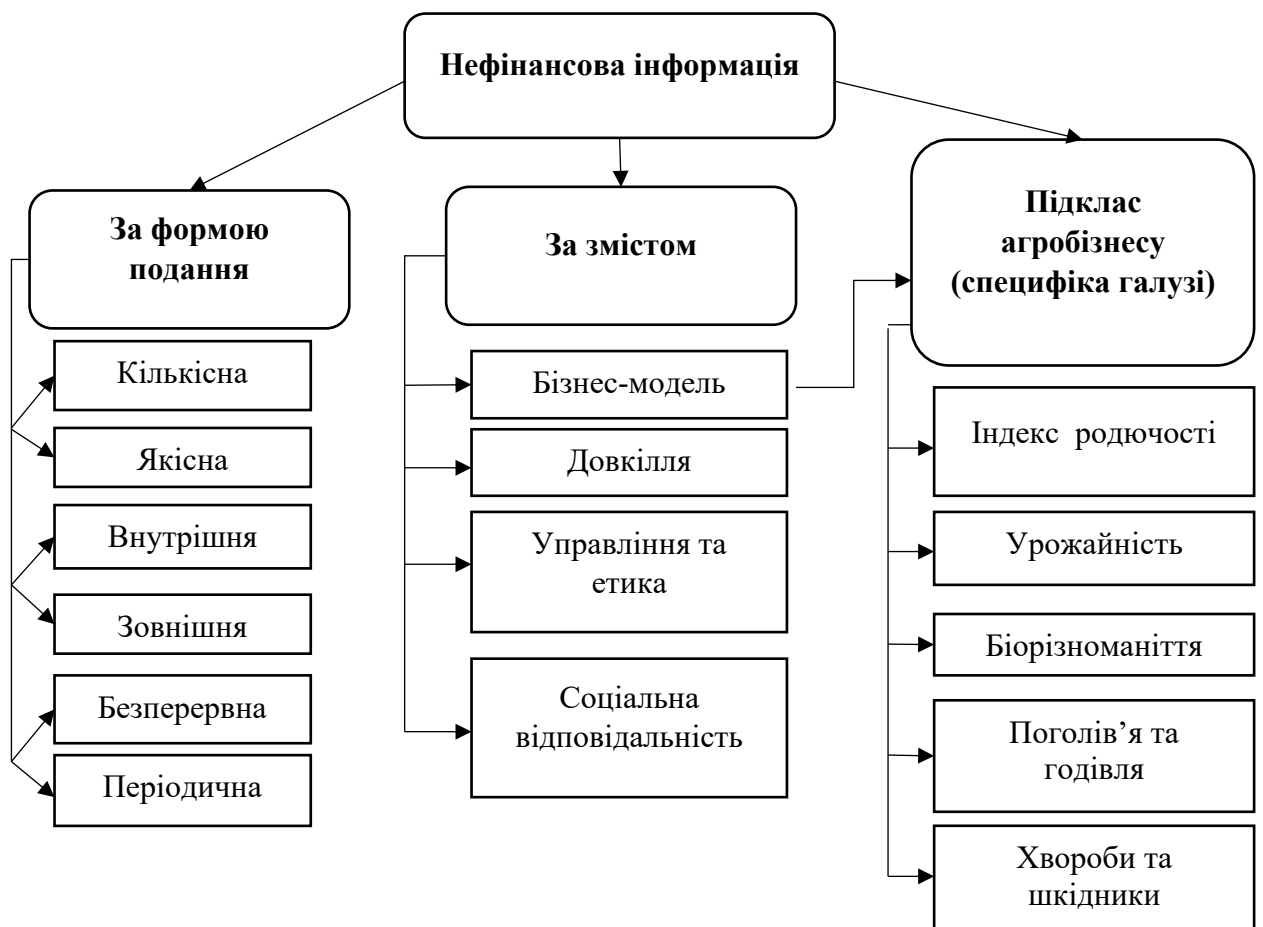


Рис. 2.1. Оновлена класифікація нефінансової інформації за змістом та формою подання*

** Розроблено автором*

Особливе значення, саме під час аналізу дотримання суб'єктами господарювання принципу безперервності діяльності, має саме нефінансова інформація. Даний вид інформації надає аудиторам додатковий контекст та

інсайти, які не можуть бути виявлені через традиційний фінансовий аналіз. Зокрема, оцінка нефінансової інформації, пов'язаної з дослідженнями та розробками, може допомогти зрозуміти потенціал підприємства до інновацій та її здатність адаптуватися до змін у галузі. З іншої сторони аналіз репутації підприємства і його бренду є важливими для аудиту, особливо у контексті дотримання вимог соціальної відповідальності та сталого розвитку. Нефінансова інформація, така як відгуки споживачів, звіти про управління та корпоративне управління, та інші форми соціальної взаємодії, може надати цінну інформацію про потенційний вплив на можливість підприємства функціонувати безперервно.

І це лише незначна частина усієї нефінансової інформації, що може використовуватися аудитором в ході виконання завдання з аудиту. Нефінансова інформація надає комплексний погляд на діяльність підприємства, даючи змогу аудиторам та зацікавленим сторонам краще зрозуміти ризики та можливості, пов'язані з безперервністю діяльності. Крім того, вона дає змогу виявити потенціал для покращення та інновацій, що визначається в ході виконання SWOT-аналізу.

Існує прямолінійна залежність від рівня впевненості, який висловлюють аудитори та обсягу і змісту необхідної інформації для забезпечення цього. Це стосується і виду послуг, які вони надають. Якщо в ході аудиту в основному акцент покладається на інформацію фінансової звітності та пов'язаних з нею даних бухгалтерського обліку, то у процесі надання послуг консультування інформаційним джерелом виступають нормативні та законодавчі матеріали, професійні стандарти, тощо.

Для аудитора важливо не тільки зрозуміти джерела пошуку інформації, а й вміти ефективно інтерпретувати її для використання у практичній роботі. При цьому важливе значення має вивчення наукової бази як своєрідного підґрунтя щодо класифікації економічної інформації, яку використовують в процесі аудиту та основних характеристик, які вона має містити в собі.

Потрібно відзначити, що аудитори постійно працюють з конфіденційною інформацією. Один із п'яти основних принципів етичної поведінки професійного бухгалтера відповідає за конфіденційність інформації. Принцип конфіденційності в аудиторській діяльності повинен дотримуватися неухильно, навіть у випадках, коли розповсюдження або розголошення інформації про підприємство, що перевіряється, не завдає йому фінансової чи матеріальної шкоди. Дотримання принципів професійної етики в ході діяльності – це критично важливе питання в бізнес-середовищі, недотримання яких може мати руйнівний вплив на діяльність підприємств, інвесторів, постачальників, працівників і, звичайно, клієнтів. За останні 25 років в міжнародній діяльності аудиторських компаній, було кілька гучних корпоративних скандалів, усі з яких певною мірою пов'язані з людськими етичними порушеннями. Серед них Enron і WorldCom у США, Parmalat в Італії та Maxwell Communications, Polly Peck і Barings Bank в Об'єднаному королівстві [210].

Головна мета принципу конфіденційності – дотримуватись конфіденційності інформації, отриманої в результаті професійних і ділових відносин. Класифікація інформації, що використовується при аналізі неперервної діяльності за рівнями конфіденційності та обсягу впливу на суб'єкт господарювання у разі її розголошення наведено у рисунку 2.2.

Класифікація інформації за конфіденційністю є фундаментальною не лише для суб'єктів аудиторської діяльності, а й для будь-якого підприємства в частині управління активами, оцінки ризиків і оптимального використання засобів контролю безпеки. З розвитком системних інформаційних технологій і потоків інформації через розширені корпоративні мережі, пов'язані з постачальниками, діловими партнерами та клієнтами, збереження конфіденційності стає необхідним для бізнесу.

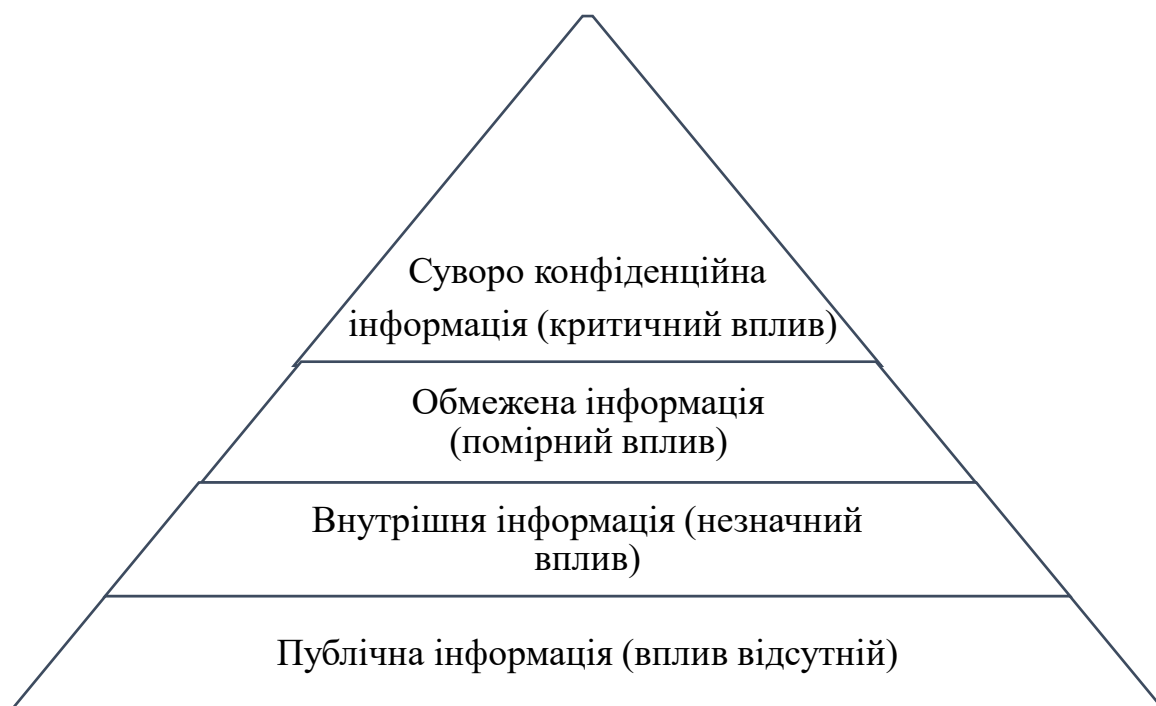


Рис. 2.2. Запропонована класифікація інформації в аудиторській діяльності за рівнями конфіденційності*

** Розроблено автором*

Відповідно аудитори повинні розуміти, що для проведення ефективного аудиту та надання обґрунтованої неупередженої думки необхідно отримати доступ до всієї фінансової та нефінансової інформації, незалежно від рівня її конфіденційності, що наведено у рисунку 2.2. В окремих випадках отримання доступу до секретної та суворо конфіденційної інформації передбачатиме отримання попереднього дозволу від спеціалізованих державних установ, адже така інформація може містити державну таємницю. Саме тому в аудиторській діяльності дотримання принципу конфіденційності є основним.

Оцінка здатності суб'єкта агробізнесу продовжувати свою діяльність на безперервній основі досить складний процес, адже він включає в себе формування судження у процесі складання фінансової звітності про майбутні події, що за своєю природою та особливостями є невизначеними. Діяльність підприємств аграрного бізнесу залежить від природно-кліматичних умов, і практично неможливо передбачити майбутні погодні умови та їх вплив на результативність діяльності підприємств. Зі зростанням періоду, що охоплений аналізом, пропорційно зростає і рівень невизначеності. При цьому

мінімально охоплений період аналізу погодних умов, до прикладу день чи тиждень, не завжди відповідає дійсності і має місце похибка у вимірах. Це ж стосується і стану економіки на глобальному та національному рівнях. Хоча фінансові кризи за своєю сутністю і носять систематичний характер, який супроводжується ефектом «доміно», історія говорить про те, що жодна з них не була заздалегідь передбачена, що б дало час підприємствам на підготовку.

Ситуація в Україні, нажаль, посилює вплив невизначеності внаслідок фактору повномасштабного воєнного вторгнення. Воєнний стан характеризується великим ступенем непередбачуваності. Хоча деякі з підприємств і змогли адаптуватися до умов господарювання у період війни, значна ескалація може бути раптовою та дестабілізувати діяльність суб'єктів в Україні.

Аудиторам, за даних умов, потрібно забезпечити отримання необхідного обсягу інформації для формування достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Для зниження рівня невизначеності, обсяг необхідної інформації зростатиме. Саме тому важливим для аудиторів є розуміння класифікації та джерел інформації, що стосується аудиту діяльності агробізнесу на безперервній основі.

В цілому аудиторська діяльність визначає два головних джерела отримання аудиторських доказів, які зображені у рисунку 2.3.

В рисунку 2.2 процедури по суті для аудиту безперервності діяльності визначені як пріоритетні. Це пов'язано з тим, що під час тестування заходів контролю аудитор не зобов'язаний знаходити помилки і викривлення. Основним завданням аудитора в цьому випадку є виявлення слабких ділянок в обліку та системі внутрішнього контролю, які в свою чергу перешкоджають своєчасному їх виявленню та виправленню. Процедури по суті в свою чергу є джерелом збору різноманітної за класами та типами інформації, яка формує основу аудиторських доказів. Процедури по суті та тести контролів можуть поєднуватися в ході аудиторської перевірки, що активно застосовується аудиторами на практиці. Зокрема це пов'язано з необхідністю знизити ризик

невиявлення до прийняттого рівня, отримуючи більші обсяги інформації та, відповідно, достатні та прийнятні аудиторські докази.

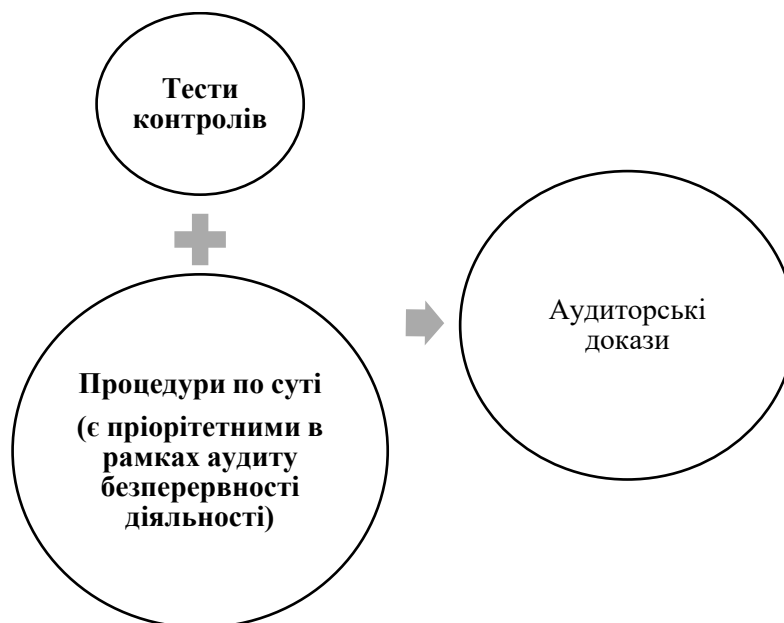


Рис. 2.3. Джерела аудиторських доказів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*

** Узагальнено автором на основі [198, с. 373].*

Інформація аудиторами може бути отримана з внутрішніх та зовнішніх джерел, в усному чи письмовому вигляді, візуально спостерігатися чи словесно обговорюватися. В рамках виконання аудиторських процедур по суті щодо визначення доцільності застосування підприємством агробізнесу принципу безперервності діяльності інформація поділяється на декілька типів, які наведено в рисунку 2.4.

МСА 570 «Безперервність діяльності» вимагає від аудитора враховувати питання безперервності діяльності на ранніх етапах аудиту, зокрема під час виконання процедур оцінки ризиків на етапі планування. На цьому етапі аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, які можуть викликати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності суб'єкта перевірки. Для цього аудитор повинен обговорити з керівництвом підприємства їхню попередню оцінку безперервності діяльності, з'ясувати, чи виявили вони проблеми, які можуть мати значний вплив на безперервність діяльності, і як вони планують їх вирішити. Якщо керівництво не здійснило

таку попередню оцінку, аудитор повинен обговорити з ним підстави, на яких вони мають намір використовувати основу безперервності діяльності, і запитати їх, чи існують події та умови, які можуть суттєво вплинути на безперервність діяльності. Таке обговорення зазвичай відбувається на попередній зустрічі з клієнтом, яка має на меті оновити постійну інформацію про підприємство та визначити зміни в бізнесі з часу останнього аудиту, які стосуються аудиту поточного року. Тобто на початкових етапах аудиту словесним типом інформації оперують в більшій мірі за інші.

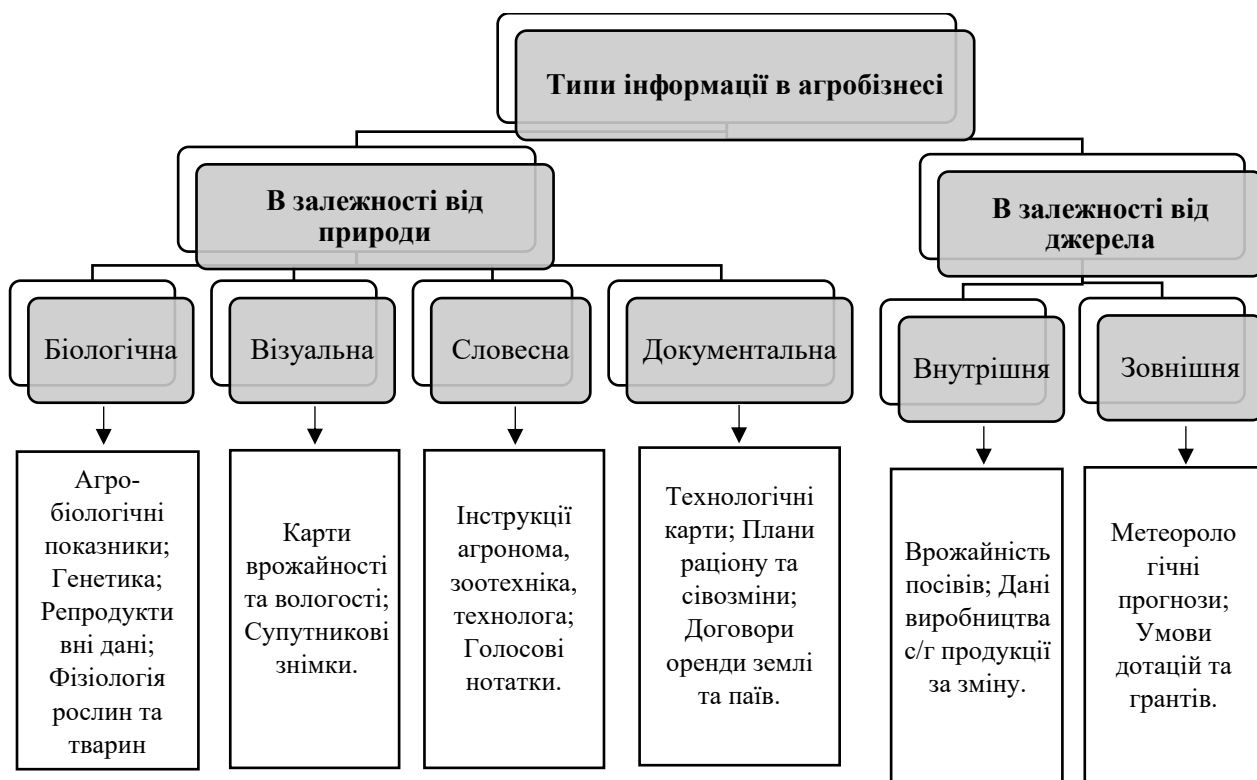


Рис. 2.4. Типи інформації, яку отримують та використовують аудитори при виконанні процедур по суті щодо аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу*

** Узагальнено автором на основі [9].*

Інформація, отримана з обговорень з керівництвом та обізнаними особами питань безперервності діяльності допомагає аудитору визначити, чи може використання припущення про безперервність діяльності призвести до значного ризику суттєвих викривлень, і, відповідно, спланувати аудиторські процедури у відповідь на такий ризик.

Після завершення процесу планування перевірки аудитори розпочинають виконання процедур у відповідь визначені ризики. Дані процедури включають як фізичну перевірку наявності та стану активів підприємства, так і документальну перевірку даних обліку та фінансової звітності. Відповідно основна увага приділяється інформації, отриманій при візуальному спостереженні та документальній перевірці.

Як уже зазначалось, інформація лежить в основі аудиторських доказів, які в свою чергу отримуються за допомогою процедур. На етапі планування це процедури оцінки ризиків, а на етапі виконання та завершення це тести контролів та процедури по суті. Всього існує сім основних типів процедур аудиту, і мета процесу зазвичай визначає, яка з них використовується. При цьому кожен тип процедур може в тій чи іншій мірі використовуватися для збору та аналізу аудиторських доказів, що стосуються дотримання принципу безперервності діяльності. Таблиця 2.1 містить перелік пріоритетних типів процедур аудиту для збору інформації та джерела її отримання, а також яким чином вони можуть бути застосовані в ході аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу.

Аудиторські докази відіграють важливу роль в цілому в аудиті, даючи змогу аудиторам ефективно обґрунтовувати свої висновки. Думка аудитора щодо безперервності діяльності підприємств агробізнесу, висловлена в його звіті, значною мірою залежать від якості зібраних ними доказів. Крім того, у випадку виникнення будь-яких суперечок щодо висновків аудиту, аудитори покладаються на силу та достовірність аудиторських доказів для обґрунтування своєї позиції.

Діяльність підприємств агробізнесу в Україні пов'язана з невизначеністю, спричиненою складною економічною ситуацією, пандемією та повномасштабним воєнним вторгненням. Відповідно інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в зазначених умовах має враховувати фактор невизначеності. Доцільним є згрупувати умови невизначеності для підприємств агробізнесу та пов'язати їх

з ризиками, що впливають на дотримання принципу безперервності діяльності (рис. 2.5).

Таблиця 2.1

Пріоритетні типи аудиторських процедур та шляхи їх застосування як джерело інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності*

Типи процедур	Шляхи застосування при аудиті безперервності діяльності підприємств агробізнесу	Джерела доказової інформації в агробізнесі
1	2	3
1) Інспектування	Фактична перевірка фізичних активів, записів чи документів з метою перевірити їх існування, стан або право власності. Активи є джерелами генерування доходів та грошових потоків, відповідно без них підприємство не зможе функціонувати безперервно. Відсутність записів чи документів ставить під сумнів правомірність операцій та сум, відображених у фінансовій звітності, що може бути наслідком шахрайства. Корпоративне шахрайство є головною загрозою дотримання принципу безперервності діяльності.	Інвентаризаційні відомості посівів та поголів'я, техніки; Договори оренди землі та паїв; Протоколи якості продукції; Накладні реалізації зерна, продукції тваринництва; Звіти по надою; Видаткові накладні витрат кормів, добрив, пестицидів.
2) Запити	Запити є ефективним джерелом отримання глибшого розуміння бізнес-процесів суб'єкта аудиту та ознак, що можуть негативно впливати на дотримання принципу безперервності діяльності. Хоча сам по собі запит не вважається достатнім аудиторським доказом для зменшення ризику, інформації отримана з них може бути цінною в ході аналізу дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності.	Запит щодо облікових оцінок біологічних активів; Запит на договори з контрагентами; Запит про рухи поголів'я, норми висіву, причини відхилення урожайності чи надоїв.
3) Зовнішні підтвердження	Передбачає отримання письмових або усних відповідей від третіх сторін. Інформація з зовнішніх незалежних джерел є більш надійною, ніж інформації з внутрішніх джерел. Зовнішні підтвердження допомагають виявити невизнані у фінансовій звітності зобов'язання, активи в заставі, штрафні санкції, порушення кредитних угод та ковенантів, тощо. Дані ознаки можуть мати суттєвий вплив на можливість компанії функціонувати безперервно.	Акти звірок заборгованостей та оборотів з постачальниками та покупцями; Анкети банків щодо залишків коштів, кредитів та депозитів, майна в заставі.

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
4) Перерахунок	Виконання аудиторами розрахунків, щоб переконатися, що кінцеві баланси та дані відповідають дійсності і відсутні ознаки упередженості та шахрайства. Це може стосуватися перерахунку коефіцієнтів з дотримання ковенантів по кредитним угодам, інформації, що зазначена у прогнозах на наступні роки, тощо.	Звіти по урожайності; Звіти по оцінці біологічних активів; Відомості калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.
5) Аналітичні процедури	Аналіз фінансових та нефінансових даних, порівняння поточних і попередніх фінансових даних та коефіцієнтів, виконання планів та прогнозів, щоб виявити незвичайні коливання або тенденції, які можуть впливати на дотримання безперервності діяльності (потенційні помилки, ознаки погіршення фінансового стану, тощо).	Звіти урожайності та виробництва продукції тваринництва в розрізі років та місяців; Звіти використання добрив, пестицидів.

* Узагальнено автором на основі [198, 117, 9].

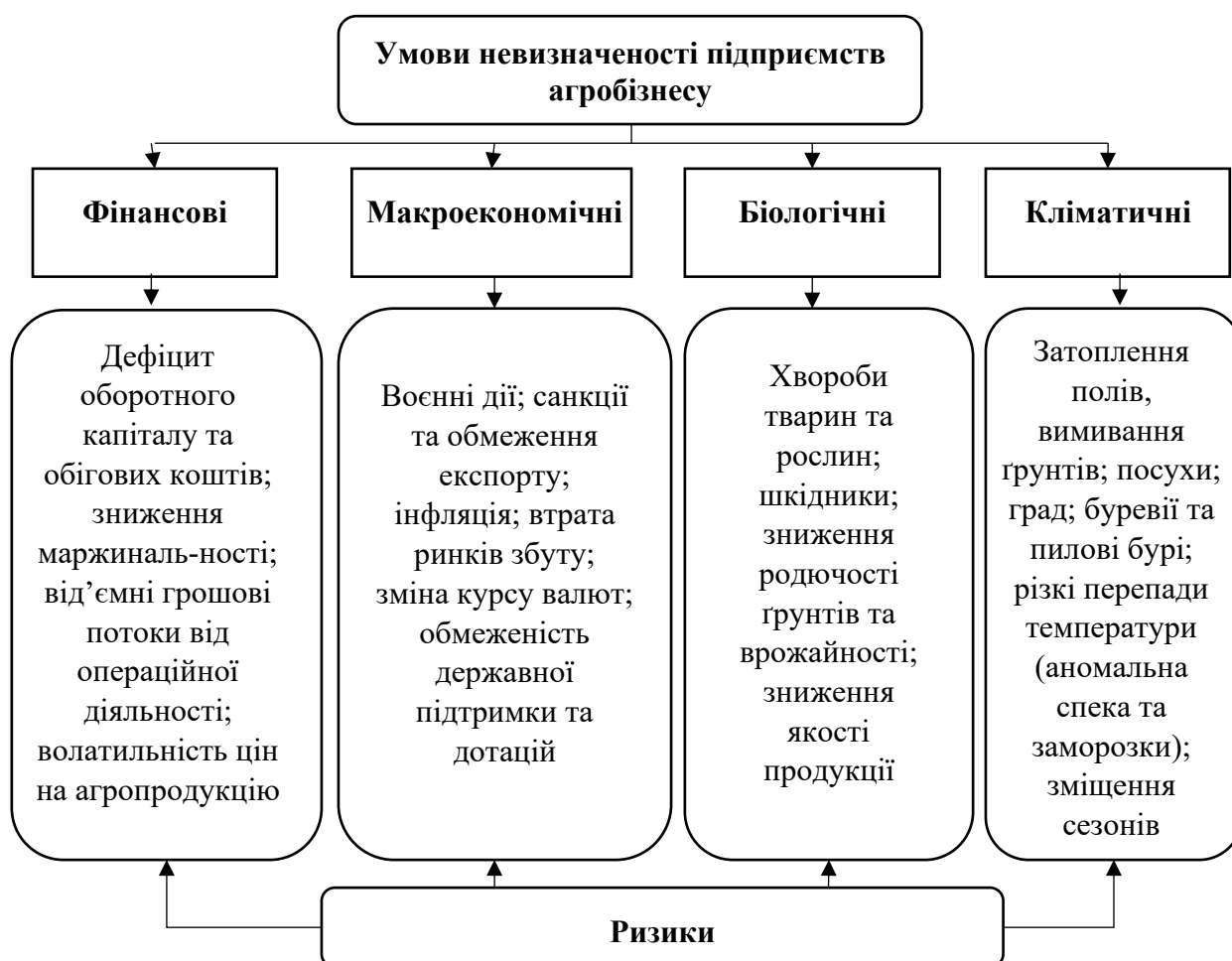


Рис. 2.5. Умови невизначеності та пов'язані з ними ризики діяльності підприємств аграрного бізнесу*

* Розроблено автором

Середні та великі компанії в Україні згідно вимог чинного законодавства повинні щороку проходити аудит своїх фінансових звітів з ціллю оприлюднення для використання потенційними користувачами. При цьому основний акцент визначається на інвесторів. Складена належним чином фінансова звітність містить величезну кількість корисної інформації, яку інвестори використовують, щоб вирішити, чи вкладати свої кошти та ресурси, тому точність та достовірність фінансової звітності є пріоритетом.

За даними Державної служби статистики України в 2024 році в Україні на фоні триваючого повномасштабного воєнного вторгнення зафіксовано 283 813 одиниць діючих підприємств, з яких великі становили 0,2% (558 од.), середні 4,9% (13 990 од.) та малі 94,9% (269 265 од.) [139]. З загальної кількості підприємства сільського, лісового та рибного господарства становили 35 197 одиниць, при цьому їх структура за розміром практично не відрізняється від загальної по Україні – великі становили 0,1% (52 од.), середні 4,0% (1 391 од.) та малі 95,9% (33 754 од.) [139].

Більш деталізована статистична інформація щодо агропромислового комплексу наведена в пункті 2.2 даного розділу. Зокрема, наведена інформація щодо негативних наслідків повномасштабного воєнного вторгнення та воєнного стану на результати діяльності аграрних підприємств. Статистична інформація щодо стану аудиторської діяльності в Україні наведена в пункті 2.3 даного розділу. Крім того, даний пункт другого розділу дисертації містить інформацію щодо результатів аудиту підприємств за типами думки в звітах незалежних аудиторів, зокрема з питання наявності окремого параграфу щодо суттєвої невизначеності з безперервності діяльності.

Іноземні інвестори розглядають аграрний сектор України як привабливу галузь інвестування з декількох причин: по-перше, внаслідок значного родючого земельного потенціалу; по-друге, доступу до ринків Європейського Союзу, Близького сходу та Азії; по-третє, високій маржинальності виробництва аграрної продукції. За період з 2019 по 2023 рік національні капітальні інвестиції в агробізнес скоротились на 0,5 млрд дол. США з

2,3 млрд дол. США до 1,8 млрд дол. США, а прямі іноземні інвестиції навпаки значно зросли з 38 млн дол. США у 2019 році до 131 млн дол. США у 2023 році [152]. Така динаміка підтверджує зростання зацікавленості іноземних інвесторів аграрним сектором України.

Основна частка іноземних інвестицій належить великим підприємствам, це пояснюється якісно та деталізовано складеною річною фінансовою звітністю, що підтверджується звітом незалежних аудиторів. Це допомагає в оцінці привабливості агробізнесу потенційним інвесторам та прорахунку можливих результатів інвестування. З іншої сторони основні тренди в аграрному секторі демонструють активні покупки іноземними інвесторами середніх та малих агропідприємств з метою консолідації, наросування земельного банку та виробничих потужностей [152]. Це також пояснюється виходом власників малих підприємств з бізнесу через складну економічну ситуацію, нестачу оборотного капіталу, високі ставки кредитування, тощо [152].

Структура іноземного інвестування в аграрний бізнес України наведена на рисунку 2.6. З наведеної структури видно, що найбільш привабливим для іноземних інвесторів є напрям землеробства та рослинництва, частка інвестицій в який складає 45% від загальної суми інвестицій. На другому та третьому місці напрями переробки та тваринництва з частками 20% і 15% відповідно.

Щоб аудиторський звіт був достовірним, твердження суб'єкта перевірки щодо його фінансових показників мають бути підтверджені або доказами із зовнішніх джерел (наприклад, банківськими виписками, актами звірки з контрагентами, тощо), або аналізом, проведеним аудиторами на основі інформації з внутрішніх джерел. Використовуючи професійне судження, досвідчені аудитори забезпечують підтвердження точності та повноти інформації, що розкривається компанією.

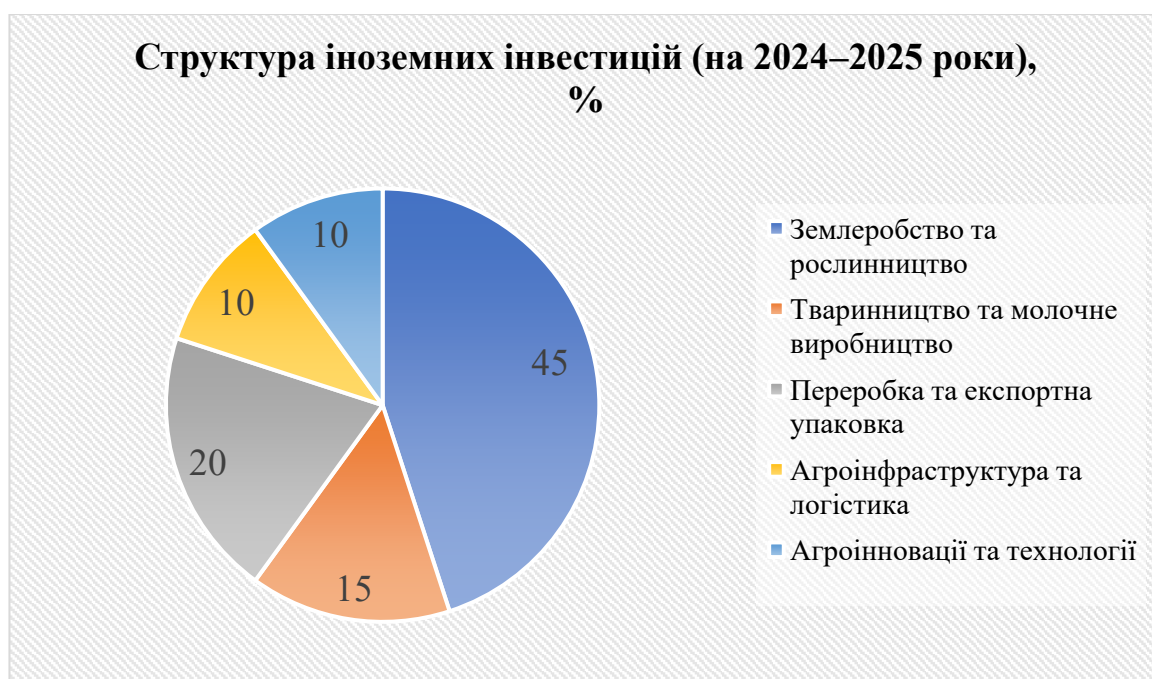


Рис. 2.6. Структура іноземних інвестицій агробізнес України за 2024–2025 роки*

** Узагальнено автором на основі [152].*

Як було згадано раніше, тести контролів не є пріоритетними в рамках аудиту безперервності діяльності, однак сама система внутрішнього контролю є важливим елементом безпечного функціонування суб'єктів господарювання.

Внутрішній контроль – це запобіжні заходи, які підприємства впроваджують, щоб захистити себе від різних ризиків. Ці ризики можуть бути пов'язані з фінансами, повсякденними операціями або стратегіями в тривалій перспективі [52].

Система внутрішнього контролю складається з конкретних правил і перевірених методів з ціллю мінімізації цих ризиків. До прикладу, для агропідприємства це може означати захист комерційної та операційної інформації від несанкціонованого доступу, а також запобігання шахрайським діям при обліку готової продукції (зерна, плодів, молока, м'яса) та матеріалів (посівного матеріалу, добрив, пестицидів, паливно-мастильних матеріалів) на складах.

При цьому слід зауважити, що засоби системи внутрішнього контролю кожного окремого підприємства не обмежуються технологічними рішеннями,

такими як, до прикладу, засоби контролю доступу користувачів. Процес внутрішнього контролю може включати заходи фізичної безпеки, навчання персоналу, внутрішні аудити, службові розслідування або навіть нарада за участі директора, який наголошує на важливості належної поведінки та наслідків у разі зворотної. Загрози кожної окремої компанії та ймовірна шкода від кожної потенційної небезпеки по суті визначатимуть засоби контролю, які їй доцільно застосовувати на практиці.

У першу чергу ефективний внутрішній контроль важливий для агробізнесу з кількох причин:

1) зниження рівня ризику: виявляючи та зменшуючи ризики, внутрішній контроль забезпечує здатність підприємства підтримувати роботу, захищаючи його від подій, які можуть порушити його функціонування у поточному та майбутніх періодах. Внутрішній контроль за своєю суттю створює систему стримувань і противаг, забезпечуючи точну та вільну від помилок фінансову звітність, що допомагає підтримувати стабільність і репутацію підприємства. До прикладу, у тваринництві внутрішній контроль може знижувати ризики шляхом щоденного звіряння обсягів надоїв із даними виробничих журналів і бухгалтерського обліку, а також контролю витрат кормів. Це допомагає своєчасно виявити відхилення, запобігти зловживанням чи помилкам і забезпечити достовірність фінансової звітності щодо виробництва молока;

2) запобігання шахрайству: внутрішній контроль має вирішальне значення для виявлення та запобігання шахрайству в середині фірми. Ефективний внутрішній контроль характеризується розподілом обов'язків, вимагаючи участі кількох осіб у критичних процесах, таких як операції з грошовими коштами та іншими швидко ліквідними активами, процеси фінансового погодження та управління запасами [33]. Це зменшує можливості однієї особи маніпулювати або зловживати ресурсами компанії для особистої вигоди. До прикладу, у землеробстві при реалізації зерна один з працівників оформлює документи на відвантаження, інший контролює переміщення зерна

на елеваторі, а бухгалтер – відображає операцію в обліку та проводить оплату лише після підтвердження двох попередніх осіб;

3) дотримання безперервності діяльності: за окремих непередбачених обставин або збоїв внутрішній контроль допомагає безперебійно та ефективно підтримувати бізнес-операції. За допомогою внутрішнього контролю встановлюються чіткі процедури та вказівки для працівників, зводячи до мінімуму негативні наслідки плинності персоналу або його тимчасової відсутності внаслідок надзвичайних ситуацій. До прикладу, у тваринництві завдяки налагодженій системі внутрішнього контролю існують чіткі інструкції щодо годівлі та догляду за худобою, які документуються і доступні для інших змін. У випадку відсутності основного працівника інший персонал зможе оперативно взяти на себе його обов'язки, що забезпечить безперервність виробництва без суттєвих негативних наслідків для підприємства.

Маючи структурований підхід, внутрішній контроль забезпечує операційну стабільність, задоволеність стейкхолдерів і здатність досягати поставлених бізнес-задач. Крім того належний внутрішній контроль і постійна моніторингова діяльність дозволяють краще підготуватися до аудиторських перевірок.

Аудитори, які планують покладатися на систему внутрішнього контролю суб'єкта аграрного бізнесу, повинні проводити її тестування. У ході тестування вони отримують інформацію у вигляді доказів щодо ефективного чи навпаки неналежного функціонування системи внутрішнього контролю в цілому чи щодо окремих бізнес-процесів виробництва аграрної продукції. Зазначені докази, по-перше, дозволяють аудиторським групам потенційно скоротити обсяги тестування по суті в разі підтвердження ефективності внутрішнього контролю.

По-друге, недоліки контролю, виявлені в ході аудиту на ранніх його етапах, дозволяють завчасно виявити потенційні ризики, які, у свою чергу,

можуть негативно впливати на можливість дотримання суб'єктом аграрного бізнесу принципу безперервності діяльності.

Пропозиції щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю та її регулярний моніторинг з боку суб'єктів аудиторської діяльності дають змогу звести до мінімуму внутрішні фактори негативного впливу на можливість дотримання безперервності діяльності підприємствами агробізнесу в умовах невизначеності.

Будь-який аудит завершується не лише процесом видачі аудиторського звіту, а й фіналізацією формування та архівацією пакету робочої документації. Аудиторська документація відповідно до однойменного МСА 230 стосується письмового запису процедур, доказів і висновків, отриманих під час виконання аудиторського завдання [198, с. 171]. За своєю сутністю це конкретний набір зібраної та сформованої документації, такої як документи отримані з внутрішніх та зовнішніх джерел суб'єкта агробізнесу, що перевіряється, контрольні чек-листи та записки, які підтверджують зібрані докази та висновки аудитора.

Цілі та обсяг аудиторської документації різноманітні, особливо при перевірці підприємств агробізнесу. І в даному випадку слід відзначити, що аудиторська документація може бути надійним джерелом інформації. По-перше, вона є інструментом для контролю якості шляхом незалежної перевірки контролером етапів планування, виконання та завершення аудиту, забезпечуючи дотримання стандартів і вимог аудиту. Крім того, належним чином підготовлена аудиторська документація надає вичерпний запис виконаних процедур та сформованих висновків, який може слугувати основою для майбутніх аудитів. Це може бути як продовження виконання завдання з аудиту тим самим суб'єктом аудиторської діяльності, так і підтвердження вхідних залишків під час зустрічі попереднього аудитора з наступним.

Аудиторська документація є критично важливим компонентом процесу аудиту безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу. Це стосується інформації та супровідної документації, отриманої як під час попередніх

аудиторських перевірок, так і поточних завдань з аудиту. Під час перевірки підприємств агробізнесу історична інформація з попередніх перевірок дає змогу проаналізувати в розрізі років зміни в тенденції сезонності виробництва, його зміщення у часових проміжках; тенденції зміни вартісної оцінки біологічних активів; динаміку отримання державної підтримки та дотацій, тощо. Крім того, вона дає змогу аудиторам більш детально вивчити суб'єкт перевірки, його слабкі та сильні ділянки системи внутрішнього контролю та ризики, притаманні особливостям та специфіці його діяльності. До прикладу, інформація щодо контролю за збереженням врожаю, використання кормів, добрив та пестицидів, обліком поголів'я та посівів, тощо.

Відповідно, щоб виконати вимоги щодо документації аудиту, підвищити якість аудиту та досягти цілей аудиту безперервності діяльності, життєво важливо мати належним чином розроблені та налаштовані програми аудиту для ефективного документування доказів підприємств агробізнесу. Саме тому питання діджиталізації аудиту безперервності діяльності визначене як одне із основних у дисертаційному дослідженні і буде розглянуте у розділі 3.

Зібрана з визначених джерел в достатньому обсязі інформація це лише частина дотримання вимог. Інформація, що використовується аудитором, має також бути прийнятною. Щоб досягти цієї ознаки, інформація має складатися з основних характеристики, що наведені на рис. 2.7.

Належне інформаційне забезпечення аудиту дає змогу аудиторам проводити об'єктивну та ефективну оцінку діяльності компанії, ідентифікувати потенційні ризики та проблеми функціонування на безперервній основі. Саме тому інформація є фундаментальною складовою аудиторської діяльності, а її збір та належне опрацювання вимагає не тільки знань у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, але й розуміння сучасних інформаційних технологій, уміння адаптуватися до швидко змінюваного цифрового середовища та ефективно оперувати методичним інструментарієм процесу аудиту безперервності діяльності.

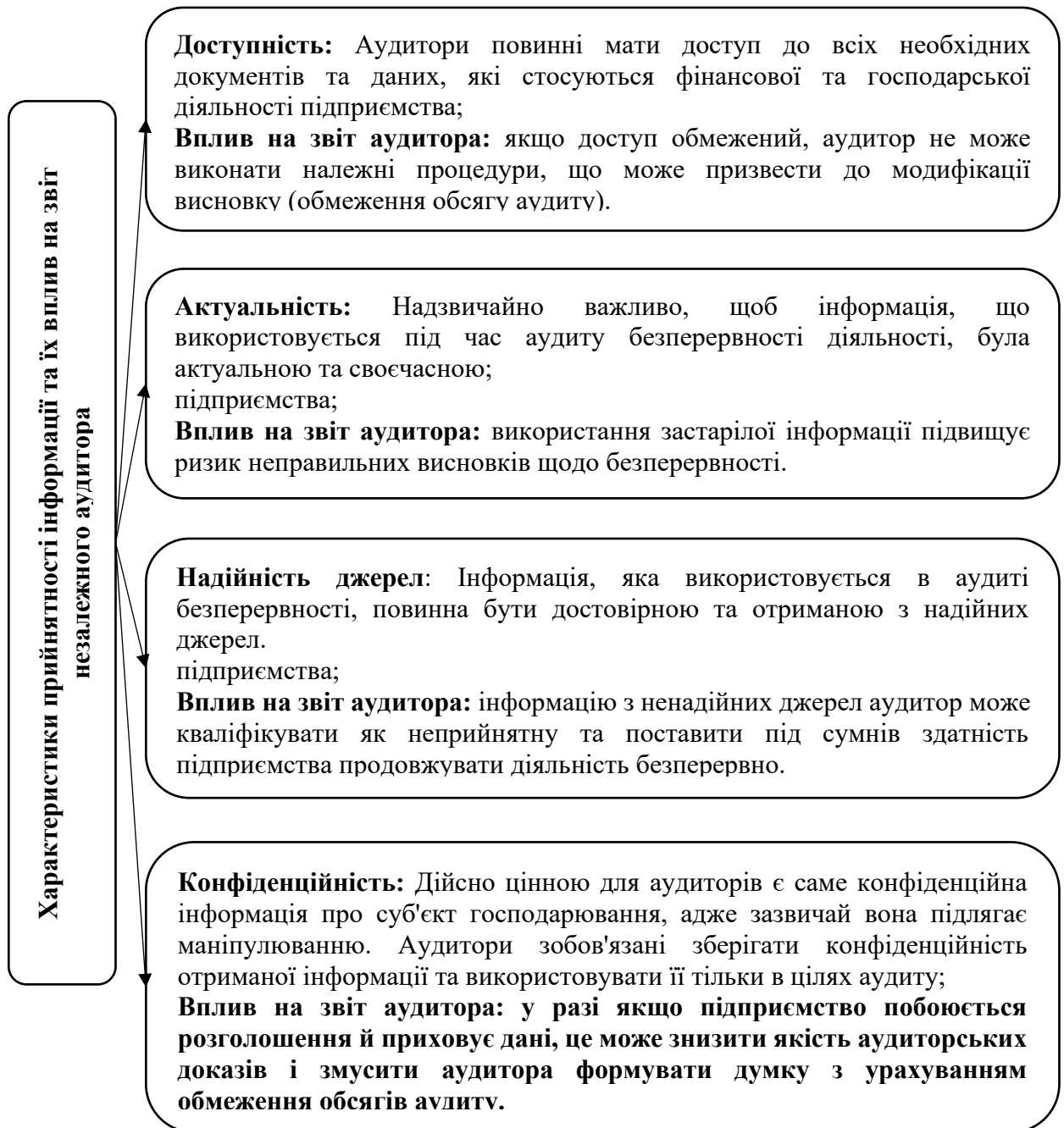


Рис. 2.7. Сформовані характеристики прийнятності інформації та їх вплив на звіт незалежного аудитора в процесі аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу*

** Розроблено автором*

Отже, ефективність аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств значною мірою залежить від повноти, достовірності та релевантності інформаційних ресурсів, які використовуються аудитором під час формування професійного судження. За сучасних умов зростання невизначеності, спричиненої ризикам війни, порушенням логістичних

ланцюгів, зміною регуляторних вимог і волатильністю фінансових потоків, інформаційне забезпечення набуває стратегічного значення. Воно перетворюється на мультикомпонентну систему, що поєднує внутрішні та зовнішні джерела даних, цифрові аналітичні інструменти, галузеві індикатори ризику та результати моніторингу соціально-економічного середовища, у якому функціонує агробізнес.

Проведений аналіз засвідчує, що класична система бухгалтерського обліку вже не може забезпечити аудиторів достатнім обсягом інформації для оцінки здатності підприємства продовжувати діяльність у горизонті 12 місяців. Уточнення потребують як структура інформації, так і її змістовне наповнення – зокрема дані про біологічні активи, стан виробничої інфраструктури, доступність земельних ресурсів, кредитне навантаження, державну підтримку, страхові покриття, динаміку собівартості, маркетингові ризики та стійкість логістики. Зростає значення автоматизованих систем фінансової аналітики, інструментів прогнозування, цифрових платформ моніторингу посівів та інфраструктури, що формують новий тип інформаційної бази аудиту – інтегровану, динамічну та орієнтовану на оцінку ризиків.

Узагальнення результатів дослідження дає змогу стверджувати, що інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності повинно базуватися на принципах комплексності, своєчасності, цифровізованості та ризик-орієнтованості. Таке забезпечення має включати дані, які відображають короткострокову платоспроможність, довгострокову стійкість, структурні зміни у виробництві, стан галузевої інфраструктури, а також зовнішні фактори, що можуть суттєво вплинути на функціонування аграрного підприємства. Сформована інформаційна система стає основою для об'єктивного аналізу, коректного прогнозування та ефективної комунікації між аудитором, менеджментом і користувачами фінансової звітності.

2.2. Методичний інструментарій аудиту безперервності функціонування підприємств агробізнесу

Беззаперечно можна вважати фундаментальним рішення, яке керівництво кожної компанії має прийняти під час підготовки фінансової звітності із застосуванням прийнятої концептуальної основи на базі національних чи міжнародних стандартів фінансової звітності. Воно полягає в тому, чи застосовувати для її основи принцип безперервності. Значна кількість компаній відчули значне зниження своїх доходів, які беззаперечно впливають на їх прибутковість та ліквідність як результат глобальних і локальних чинників негативного впливу. Для окремих суб'єктів господарювання аграрного сектору, рішення про те, чи доцільно складати фінансову звітність на основі безперервності діяльності, може, включати більше чинників впливу і, отже, більший ступінь судження, ніж зазвичай.

Передбачається, що стейкхолдери в процесі аналізу фінансової звітності ознайомлені з сутністю принципу безперервності діяльності та відповідними вимогами визначеними МСБО 1 «Подання фінансової звітності» з питань розкриття суттєвої невизначеності щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, якщо така існує. Однак, здебільшого користувачів фінансової звітності цікавить думка аудиторів, оскільки передбачається, що аудитори, як незалежна сторона, виконали все необхідне для того, щоб запевнити користувачів у прийнятності застосування принципу безперервності діяльності та достатності розкриття інформації з цього питання у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

З огляду на це, аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу набуває особливого значення, зважаючи на сучасні умови невизначеності в господарюванні та покладену на аудиторів відповідальність відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту. Аудитом безперервності діяльності можна назвати систематичний процес оцінки здатності підприємства протистояти різноманітним загрозам та забезпечити неперервність своєї роботи в найближчому майбутньому. Цілі такого аудиту включають

ідентифікацію потенційних вразливих місць у функціонуванні підприємства, аналіз ефективності наявних систем внутрішнього контролю та управління ризиками безперервності, а також надання обґрунтованої думки незалежного аудитора.

Окремі дослідження питання методичного інструментарію аудиту безперервності діяльності підприємств здійснювали як українські, так і іноземні вчені. Зокрема, С. Селіщев [120] приділив увагу процедурному забезпеченню аудиту в частині оцінки ризиків зупинення діяльності підприємств в найближчому майбутньому. Т. Мултанівська [205] досліджувала аспект вагомості аналітичних процедур, які визначено основним методом отримання аудиторських доказів щодо дотримання принципу безперервності діяльності. Однак, зазначені дослідження науковців не містять інформації щодо процедурного дослідження аудиту безперервності діяльності, яке б враховувало конкретну галузь чи специфіку діяльності підприємств. Крім того, дані наукові праці не містять інформації щодо впливу досліджених питань на результати діяльності підприємств-об'єктів дослідження.

К. Назарова, Д. Малько та А. Балла [208, 209, 113, 65] у своїх працях оцінили основні ризики для безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану, визначили ефективні методи їх аудиту та розробили відповідні рекомендації щодо їх удосконалення. Однак, їх дослідження не мірі містять інформації щодо адаптації методів аудиту до умов невизначеності та їх застосування в умовах криз та воєнного стану. О. Карпачова [158] дослідила актуальність застосування аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності за вимогами МСФЗ, а також довела, що аналітичні процедури наприкінці аудиту допомагають оцінити здатність підприємства здійснювати діяльність на безперервній основі. Але дана наукова праця не містить досліджень щодо застосування цих процедур в умовах звітування за НП(С)БО, за якими наразі звітує більша частина малих та середніх аграрних підприємств України. Н. Анугера [7] досліджувала фактори впливу на безперервність діяльності підприємств аграрного сектору,

однак в даному дослідженні недостатньо розкрито питання аудиторських процедур щодо їх перевірки.

Для досягнення мети та дотримання вимог міжнародних стандартів аудиту, аудитори мають використовувати методичний інструментарій дослідження. Методичний інструментарій аудиту безперервності діяльності включає в себе набір методик, процедур та інструментів, що використовуються аудитором з метою проведення ефективного й якісного аудиту. Він допомагає систематизувати процес збору й аналізу інформації, оцінки ризиків, виявлення порушень та неефективних факторів у діяльності підприємства, що негативно впливають на їх можливість функціонувати безперебійно. Методичний інструментарій можна умовно розподілити на три великі категорії в залежності від етапів виконання завдання з аудиту: планування, виконання та завершення. МСА 570 «Безперервність діяльності» визначає обов'язки аудитора, що стосуються питання безперервності діяльності, та відповідні наслідки для формування незалежної думки у аудиторському звіті. Окремі концептуальні основи та нормативно-правові акти можуть визначати додаткові вимоги до аудиторів, однак вони не спростовують загальні вимоги стандарту, що наведено у рисунку 2.8.

МСА 570 вимагає від аудитора враховувати безперервність діяльності на початкових етапах аудиту, зокрема під час виконання процедур оцінки ризиків на етапі планування. На цьому етапі аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, які можуть викликати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності [198, с. 608].

Для цього аудитори проводять зустрічі та обговорення з керівництвом з метою ознайомлення з підприємством, середовищем його операційної діяльності та проаналізувати їх попередню оцінку доцільності застосування принципу безперервності, з'ясувати, чи виявили вони проблеми та чинники, що можуть мати значний негативний вплив на безперервність діяльності, і як вони планують їх вирішити.

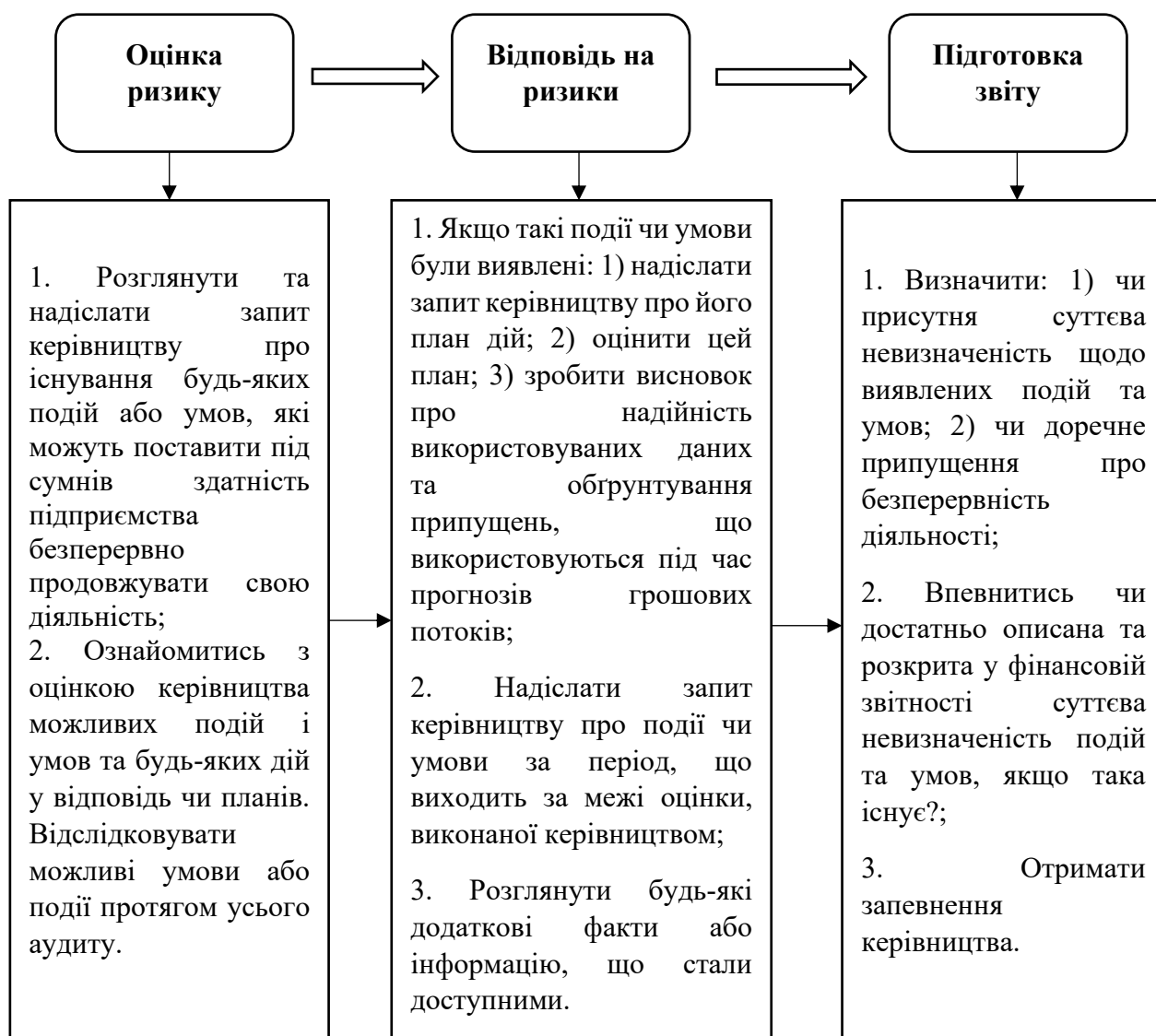


Рис. 2.8. Основні вимоги МСА 570 «Безперервність діяльності»*

* Узагальнено автором на основі [198, с. 608, 42]

Якщо за результатами обговорення виявиться, що керівництво не здійснило таку попередню оцінку, аудитор повинен уточнити підстави, на яких вони мають намір застосовувати основу безперервності діяльності чи існують події і умови, які можуть суттєво вплинути на безперервність діяльності. Якщо у клієнта не вперше здійснюється аудит, необхідно отримати уточнення об'єктивності існуючої інформації про підприємство та визначити зміни в його діяльності, що відбулися з часу останнього аудиту.

Обговорення з керівництвом питань безперервності діяльності дає змогу аудиторам визначити, чи може фактичне використання припущення про

безперервність діяльності призвести до появи значних ризиків суттєвих викривлень, і спланувати аудиторські процедури у відповідь на такі ризики. У МСА 570 наведені приклади подій та умов, які можуть мати фінансовий, операційний та інший характер і поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності.

Згідно з вимогами МСБО 1, керівництво має оцінювати здатність підприємства працювати безперервно в найближчому майбутньому при кожному складанні фінансової звітності [190]. Під час оцінки безперервності діяльності підприємства враховуються різні чинники, зокрема: вплив економічної та геополітичної ситуації; кліматичних умов на виручку та грошові потоки; ліквідність, платоспроможність і прибутковість; кредитний рейтинг, можливості фінансування, тощо. На основі цієї оцінки керівництво приймає рішення про те, який варіант розкриття застосовувати у фінансовій звітності: без додаткових розкриттів, з розкриттям суттєвої невизначеності або взагалі складання фінансової звітності на іншій основі, якщо принцип безперервності не є прийнятним.

Доцільно зазначити, що правильність даної оцінки контролюють внутрішні аудитори, в разі наявності відповідного підрозділу. Під час перевірки незалежні аудитори можуть використовувати роботу внутрішніх аудиторів, що в свою чергу дозволить зекономити час та обсяг запланованих процедур з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності.

Процес аудиторської перевірки кожної конкретної ділянки обліку розпочинається з формування належного плану аудиту та програми аудиту. Відповідно, доцільно сформувати план та програму аудиту з цільовим призначенням дотримання принципу безперервності діяльності та із врахуванням особливостей діяльності підприємств агробізнесу. Додатки Д та Е відповідно містять шаблони сформованого плану аудиту та програми аудиту безперервності діяльності для підприємств аграрного спрямування. Програма аудиту – це деталізований документ, що складається на основі плану аудиту. Даний документ містить конкретні аудиторські кроки та процедури, що

належить виконати для отримання прийнятних аудиторських доказів в достатній кількості щодо підтвердження безперервності діяльності підприємств агросектору.

Кожна аудиторська процедура виконується певним прийомом аудиту, відповідно доцільно здійснити їх прив'язку з конкретними процедурами аудиту, що наведені в програмі аудиту. Це дасть змогу, по-перше, забезпечити системність і методичну обґрунтованість аудиту, по-друге, підвищити доказовість висновків та, по-третє, показати метод отримання доказів та можливість іншому спеціалісту перевірити чи повторити дані процедури. Узагальнена схема розробленої програми аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу з її прив'язкою до конкретних процедур аудиту наведена на рисунку 2.9.

На етапі планування надзвичайно важливу роль відіграють аналітичні процедури. Вони допомагають у визначенні ризиків недотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності. Дані процедури можуть включати аналіз фінансових звітів та розкриття інформації, порівняння з попередніми періодами та плановими показниками, як наведено у рисунку 2.10, здійснення аналітичної оцінки галузевих чинників, оцінка впливу зовнішніх факторів на діяльність підприємства, тощо.

Аналітичні процедури передбачають аналіз фінансових коефіцієнтів, зокрема: ліквідності, рентабельності, фінансової стійкості та незалежності, тощо. Показник чистого оборотного капіталу дає можливість здійснити оцінку, чи має підприємство достатньо ресурсів для підтримки своєї діяльності в довгостроковій перспективі. Порівняння поточних фінансових результатів з попередніми періодами дає можливість виявити тенденції та аномалії, що можуть вказувати на потенційні ризики для безперервності діяльності суб'єктів агробізнесу.



Рис. 2.9. Узагальнена схема програми аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу та її зв'язок з конкретними аудиторськими процедурами*

** Розроблено автором*

Проведення аналізу діяльності підприємств в межах галузі дає змогу сформувати думку щодо його результативності в порівнянні з середніми показниками галузі, що в свою чергу дає змогу виявити слабкі сторони та ризики, які не є очевидними при здійсненні внутрішнього аналізу показників фінансової стану та діяльності аграрного підприємства. Аналіз впливу зовнішніх факторів на етапі планування дає змогу виявити потенційні ризики для діяльності агропідприємства. Такі фактори зазвичай мають негативний вплив на безперервність діяльності підприємств агробізнесу, і вони включають:

- кліматичні умови: рівень опадів, стихійні лиха (град, повені, посухи), заморозки, температурні коливання;
- політична нестабільність: протести, обмеження торгових операцій, непередбачуваність державної політики;
- геополітичні умови: війни, торговельні бар'єри (квоти та мита), санкції, конкуренція на світових ринках аграрної продукції, зміна територій, наявність природних ресурсів;
- зміни в законодавстві: податкові реформи, обмеження валютних операцій, регулювання трудових відносин, зміни у земельному законодавстві, зміни екологічного та санітарного контролю;
- економічні та ринкові умови: інфляція, доступ до кредитування та державних дотацій, ціни на зерно, продукцію тваринництва, коливання попиту та пропозиції;
- соціальні фактори: кадровий дефіцит, міграція населення, екологічний імідж.



Рис. 2.10. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності*

** Узагальнено автором на основі [198, с. 492]*

З іншого боку внутрішні фактори для агропідприємств не менш важливі. Вони формують основу для довгострокової конкурентоспроможності та мають безпосередній вплив на здатність агропідприємств дотримуватись принципу безперервності діяльності. Внутрішні фактори можуть включати:

- фінансову стабільність: показники ліквідності та платоспроможності, фінансового та операційного левериджу, фінансової стійкості та незалежності;
- виробничу ефективність та продуктивність: потужності виробництва, ефективність використання земельного банку, динаміка врожайності посівів, ротація культур, рівень родючості ґрунтів, надої молока, приріст живої ваги, конверсія кормів, рівень втрат при зберігання та транспортування продукції;
- ефективність управління: складання фінансових планів, бюджетування, управлінські звіти, політика резервування, ефективність системи внутрішнього контролю, кваліфікація менеджменту;
- інвестиційну політику: оновлення техніки та обладнання, модернізація інфраструктури, відкритість до впровадження інноваційних технологій.

Для здійснення подальшого дослідження було обрано одне з провідних підприємств аграрного сектору України в сфері експорту сільськогосподарської продукції, а саме: пшениці, ячменю, кукурудзи, ріпаку, олії соняшникової – Підприємство з іноземними інвестиціями «Вайтерра Україна», яке до 2021 року було відоме під назвою «Гленкор Агрікалчер Україна». За основу взято аудитовану незалежним аудитором фінансову звітність підприємства включно зі звітом про управління за період 2021-2024 років, що дозволяє проаналізувати довоєнний період в Україні та період, на який суттєвий вплив мали воєнні дії та обмеження воєнного стану.

У межах дослідження планується детальніше розглянути низку наявних із вищенаведених зовнішніх та внутрішніх факторів, що розкриваються у фінансовій звітності, звіті про управління та відкритому доступі. Подальші аналітичні процедури також будуть виконані на основі даного об'єкта дослідження. Такий підхід дає змогу кількісно та якісно оцінити зміни у

фінансово-господарській діяльності ПП «Вайтерра Україна» за період дослідження, продемонструвати зв'язок внутрішніх та зовнішніх факторів з операційними результатами підприємства, а також оцінити перспективи дотримання принципу безперервності діяльності в умовах невизначеності. Апробація розрахунку динаміки окремих зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на безперервність діяльності підприємства з іноземними інвестиціями «Вайтерра Україна» за період 2021-2024 років наведена в Додатку Є.

Аналіз фінансових даних за допомогою аналітичних процедур дає змогу визначити суттєві структурні зміни в балансі у порівнянні з минулим періодом (вертикальний аналіз) (Додаток Ж), а також зміну у фінансовому стані за конкретний звітний період (горизонтальний аналіз) (Додаток З). До прикладу: суттєве зростання структури позикового капіталу над власним може свідчити про недостатність фінансування власними коштами та фінансову залежність від позичкового капіталу. Це, у свою чергу, робить підприємство більш ризиковим з точки зору фінансового левериджу, особливо якщо левову частку в балансі займають довгострокові зобов'язання.

Як наведено в Додатку Є, коефіцієнт фінансового важеля (левериджу) підприємства Вайтерра Україна у 2021 році був надзвичайно високим – 11,13. Зокрема, це пояснювалось накопиченням авансів отриманих від покупців за договорами реалізації сільськогосподарської продукції. Протягом 2022-2024 років, на фоні воєнного вторгнення, керівництво підприємства знизило ризики і відійшло від даної політики ведення діяльності, відповідно більша частина заборгованості за авансами отриманими була закрита за рахунок згенерованої виручки від реалізації сільськогосподарської продукції, відповідно даний показник поступово зменшувався з 1,62 у 2022 році до 0,34 у 2024 році. Даний приклад наглядно показує ефективність управління підприємством в умовах мінливого зовнішнього середовища.

Аналіз звіту про сукупний дохід (Додаток Л) дає змогу визначити суттєві зміни, що відбулись у валовому прибутку, змінах в рентабельності та структурному співвідношенні постійних витрат до змінних (операційний

леверидж), тощо. Суттєві структурні зміни у витратах та систематичне зниження рентабельності свідчить про погіршення операційного становища підприємства. Відповідно до даних наведених в Додатку Л, динаміка чистого доходу від реалізації продукції досліджуваного підприємства з початку повномасштабного воєнного вторгнення зазнала тенденцію до скорочення, з 18 802 532 тис. грн у 2021 році до 13 744 349 тис. грн (-27%) та 10 356 068 тис. грн (-25%) у 2022 та 2023 роках відповідно. Чиста рентабельність у 2022 році була максимальною і становила 1 052 519 тис. грн, що на 499 656 тис. грн або 90% більше ніж у 2021 році. Це пояснюється рішенням керівництва реалізувати якомога більше продукції та зменшити її залишки на складах, а також шокним впливом на ринкові відносини повномасштабного воєнного вторгнення в Україну. Після часткової стабілізації, негативний вплив воєнних дій та складної економічної ситуації на чисту рентабельність спостерігався протягом 2023-2024 років поступовим падінням на 210 547 тис. грн або -20% у 2023 році та 302 494 тис. грн або -36% у 2024 році.

Динаміка структури витрат у відсотках від доходу від реалізації за досліджуваний період характеризувалась домінуючою часткою собівартості реалізованої продукції - 94% у 2021 році. Протягом 2022 року спостерігались структурні зміни, і собівартість становила лише 84% від загальної частки витрат. Це пояснюється зростанням частки витрати на збут (внаслідок підвищення цін на логістику та перешкодами у ланцюгах постачання), адміністративних витрат (підвищення оплати праці та витрати на благодійність і пожертвування) й інших витрат (знецінення знищених та окупованих активів внаслідок воєнних дій). У подальшому структура собівартості вирівнювалась і становила 86% у 2023 році та 93% у 2024 році (майже на довоєнному рівні). Це теж пояснюється ефективними управлінськими рішеннями в частині зміни постачальників, наданих послуг, організації перевезення вантажів власними силами, тощо.

Аналіз звіту про рух грошових коштів (Додаток М) може також містити важливу інформацію для аудиту безперервності діяльності: негативні операційні грошові потоки засвідчують про недостатність генерування активами грошових потоків, що в свою чергу є ознакою їх можливого знецінення та в подальшому може призвести до заборгованостей із сплати дивідендів, неможливості розрахуватися з кредиторами в установлені терміни, нездатності дотримуватись умов кредитних договорів з подальшим нарахуванням штрафних санкцій та неможливістю отримання нового фінансування для підтримки господарської діяльності в майбутньому (погіршення кредитного іміджу). Результати аналітичної оцінки (див. Додаток М), дають змогу стверджувати, що чисті грошові потоки від операційної діяльності досліджуваного підприємства значно скоротилися у 2022 році в порівнянні з 2021 роком – на 808 108 тис. грн або 100% і були від’ємними -2 064 тис. грн. У подальшому дані грошові потоки були позитивними і у 2023 році становили 403 942 тис. грн (зростання на 19 671% в порівнянні з 2022 роком) та 980 682 тис. грн у 2024 році (зростання на 143% в порівнянні з 2023 роком).

Чистий рух грошових коштів та їх еквівалентів був позитивним лише у 2021 році і становив 438 267 тис. грн. Починаючи з 2022 року він був від’ємним і становив -295 746 тис. грн та зберігав від’ємну тенденцію у 2023 (-67 436 тис. грн) та 2024 (-33 915 тис. грн) роках. При цьому 2024 рік характеризувався суттєвими інвестиціями в матеріально-технічну базу – витрати грошових коштів на придбання основних засобів становили рекордні 656 879 тис. грн, що на 1 011% більше ніж у 2023 році.

За результатами проведеного аналізу можна констатувати, що досліджуване підприємство зуміло адаптуватися до функціонування в умовах війни та складної економічної ситуації йі забезпечити безперебійну діяльність на найближче майбутнє. Позитивна динаміка основних фінансових показників після 2022 року свідчить про прийняття ефективних управлінських рішень на фоні повномасштабного воєнного вторгнення.

З іншого боку, доцільно провести аналіз основних фінансових показників аграрних підприємств, що знаходяться на межі банкрутства або щодо яких було відкрито провадження про банкрутство. Існують непоодинокі випадки коли аграрні підприємства України знаходяться на межі банкрутства, або щодо яких вже було відкрито справу про банкрутство. Проведене дослідження В. Тищенка, С. Ачкасової, В. Карпової та С. Канигіна вказує, що за даними Єдиного реєстру підприємств, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство за даними 2021-2022 років, з 500 аграрних підприємств України, що підлягали аналізу вченими, 12 стали банкрутами [242]. Тобто лише 2% від загальної кількості. При цьому залишається нерозкритою інформація щодо кількості аграрних підприємств з зазначеного переліку, які стикаються з фінансовими проблемами та знаходяться на межі банкрутства.

Судові матеріали у справах агропромислових підприємств часто прямо фіксують відсутність звітності підприємства або критичну неплатоспроможність боржників. Досліджуючи фінансову звітність аграрних підприємств, щодо яких було відкрито провадження про банкрутство, а саме ФГ «Солард Агрокультура» [247], СФГ «Весела долина» [236] спостерігаємо наступне: негативний власний капітал, дефіцит оборотного капіталу, високий показник фінансового левериджу, примусовий продаж активів, значна кількість судових проваджень. Вищезгадане дослідження вчених за вибіркою 500 агропідприємств України підтверджує зв'язок високого фінансового левериджу з банкрутством [242].

Проаналізуємо показники основних фінансових коефіцієнтів за період 2021-2023 років на прикладі аграрного підприємства щодо якого відкрито провадження про банкрутство ФГ «Солард Агрокультура», що наведено в таблиці 2.2.

За даними таблиці 2.2 спостерігається надзвичайно різка негативна тенденція основних показників починаючи з 2021 року, що ставить дотримання принципу безперервності діяльності під загрозу. Така тенденція

обмежує доступ до фінансування і зрештою веде до ліквідації наявних активів з метою погашення існуючих зобов'язань.

Таблиця 2.2

**Динаміка основних фінансових коефіцієнтів за період 2021-2023 років
аграрного підприємства ФГ «Солард Агрокультура»***

Показник	2021	2022	2023	Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
				22/21	23/22	22/21	23/22
Коефіцієнт валової рентабельності, %	29,7	9,5	-64,7	-20,3	-74,2	-68%	-785%
Коефіцієнт операційної рентабельності, %	7,7	-56,0	172,6	-63,6	116,7	-831%	208%
Рентабельність чистого прибутку, %	3,8	-58,6	173,7	-62,4	115,1	1629%	196%
Рентабельність власного капіталу, %	122,6	-116,0	-46,6	-238,6	69,4	-195%	-60%
Рентабельність активів, %	3,0	-23,2	-25,3	-26,2	-2,1	-876%	9%
Коефіцієнт покриття (поточної ліквідності)	0,68	0,69	0,65	0,01	-0,04	1%	-6%
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0	0	0	0	0	-64%	-100%
Робочий капітал	-8710	-8008	-8055	702	-47	-8%	1%
Коефіцієнт фінансового важеля (левериджу)	40,04	-6,01	-2,84	-46,05	3,17	-115%	-53%
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,03	-0,20	-0,54	-0,23	-0,34	-739%	172%
Коефіцієнт фінансової автономії (незалежності)	0,02	-0,20	-0,54	-0,22	-0,34	-919%	172%

* Узагальнено автором на основі [247].

У зазначеному прикладі навіть без деталізованого аналізу коефіцієнтів, показники фінансової звітності демонструють проблемні сигнали з фінансовим становищем підприємства. Мінімальні залишки грошових коштів, від'ємний власний капітал, збитки від операційної діяльності – це все вказує на суттєві ризики безперервної діяльності.

Відповідно управлінському персоналу аграрних підприємств, а також їх аудиторам доцільно завжди приділяти увагу основним фінансовим показникам, чи не перейшли вони «межу» нормативних значень для забезпечення дотримання принципу безперервності діяльності. Проведемо

аналіз нормативних значень основних фінансових коефіцієнтів для підприємств агробізнесу, порушення встановленого нормативного порогу щодо яких створюватиме значні сумніви у дотриманні ними принципу безперервності діяльності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Нормативні значення основних фінансових коефіцієнтів для оцінки
дотримання принципу безперервності діяльності підприємств
агробізнесу України***

Показник	Наявні ризики безперервності діяльності	Нормативне значення	Забезпечення економічної безпеки
Коефіцієнт валової рентабельності, %	< 0 %	≥ 10,0 – 15,0 %	> 15,0 %
Коефіцієнт операційної рентабельності, %	< 0 %	≥ 3,0 – 7,0 %	> 7,0 %
Рентабельність чистого прибутку, %	< 0 %	> 0 %	> 3,0 %
Рентабельність власного капіталу, %	< 0 %	≥ 10,0 – 12,0 %	> 12,0 %
Рентабельність активів, %	< 0,5 %	> 0,5 – 2,0 %	> 2,0 %
Коефіцієнт покриття (поточної ліквідності)	< 1,0	≥ 1,0 - 1,5	> 1,5
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	< 0,1	≥ 0,1 – 0,2	> 0,2
Робочий капітал	< 0	> 0	> 0
Коефіцієнт фінансового важеля (левериджу)	< 0,7	≥ 0,7 - 1,5	> 1,5
Коефіцієнт фінансової стійкості	< 0,7	≥ 0,7 - 1,5	> 1,5
Коефіцієнт фінансової автономії (незалежності)	< 0,4	≥ 0,4 – 0,6	> 0,6

* Узагальнено автором на основі [224].

Інформація щодо нормативних значень фінансових коефіцієнтів є важливим аналітичним інструментом як для аудиторів, так і для управлінського персоналу агробізнесу з декількох причин. По-перше, в агробізнесі внаслідок сезонності, кліматичних та біологічних чинників фінансові показники можуть суттєво коливатися. Таблиця нормативних значень дасть змогу відокремити звичайні зміни від ознак системних порушень. По-друге, зазначена таблиця для менеджменту агробізнесу слугує орієнтиром для постановки стратегічних цілей, відповідно відстежуючи динаміку коефіцієнтів управлінський персонал може коригувати фінансові плани та стратегії ведення діяльності.

Аудитори підприємств агропромислового комплексу України мають детально вивчати підприємство-замовника аудиторських послуг та його операційне середовище. Аграрний комплекс України у 2022 році складався з понад 50 тисяч сільськогосподарських підприємств, з яких 92% становлять приватні фермерські господарства. При цьому з загальної кількості господарств статистично активні становлять лише 32 452 одиниці, з яких 28 788 господарств, за даними служби Держстату України, мають в обробітку 4,7 млн га угідь [238].

Відповідно стає очевидним, що більшу частину агропромислових підприємств України складають саме малі підприємства та приватні фермерські господарства. Саме вони в більшій мірі потерпають від негативних наслідків війни. Згідно з опитуванням Продовольчої та сільськогосподарської організація ООН (FAO) у 2022 році, 44% аграрних виробники повідомляють про значне зростання собівартості продукції, а 25% опитуваних вказують на скорочення або припинення виробництва через війну [32]. Станом на початок 2023 року загальні збитки українського аграрного сектору оцінили в більш ніж в 40 млрд дол. США, із них прямі збитки становили 8,7 млрд дол. США.

Тому ,стосовно подій та умов, які можуть вплинути на припущення про безперервність діяльності малих підприємств аграрного сектору, аудитори повинні мати на увазі, що їх розмір може негативно вплинути на їхню здатність протистояти несприятливим умовам. Аудитори мають звертати увагу на обставини, що є особливими для малих підприємств, основні з яких наведені у рисунку 2.11.

У процесі проведення аудиту фінансової звітності малих підприємств агробізнесу на етапі планування, аудитори мають уточнити у керівництва чи існують вищезазначені обставини та про ймовірність їх виникнення з відповідним документуванням результатів таких процедур.

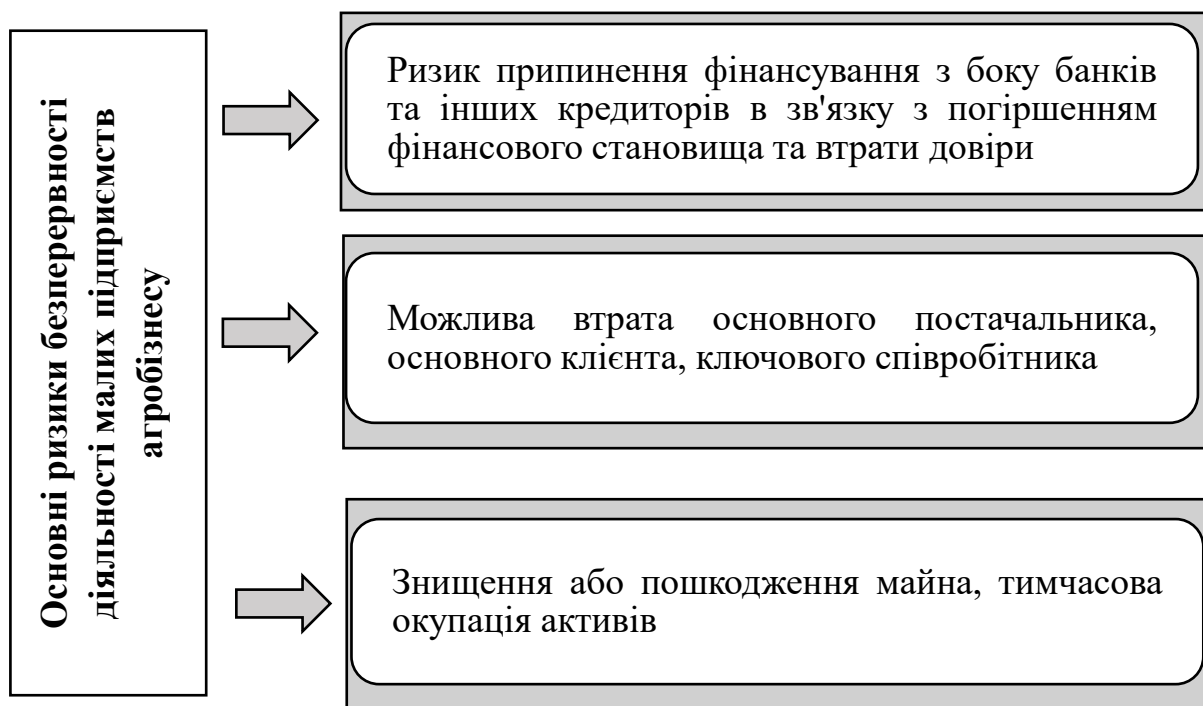


Рис. 2.11. Основні ризики безперервності діяльності для малих за розміром сільськогосподарських підприємств та приватних фермерських господарств*

** Розроблено автором*

Наявність одного чи кількох пунктів, що зазначені у рисунку 2.11, не обов'язково вказує на існування суттєвої невизначеності (тобто такої, яку потрібно було б розкрити у примітках, щоб фінансова звітність надала правдиве та об'єктивне уявлення про фінансовий стан підприємства), адже керівництво може мати розроблені обґрунтовані плани щодо їх усунення або наявні інші врівноважуючі фактори, що можуть пом'якшити вплив та значущість негативних факторів для конкретного підприємства.

Зазначені основні ризики для малих за розміром підприємств агробізнесу, не є вичерпним переліком можливих подій та умов, що можуть вплинути на їх безперервність діяльності, оскільки такий перелік неможливо скласти внаслідок того, що різні фактори можуть бути більш чи менш значущими залежно від конкретних обставин суб'єкта господарювання. У даному ланцюгу, розуміння об'єкта аудиторської перевірки та його середовища є важливим для аудиторів.

Крім того, здебільшого менші за розмірами підприємства не проводять оцінку за допомогою детальних процедур, а переважно покладаються на знання керівництва про бізнес і очікувані майбутні перспективи. За таких умов, відсутня потреба виконувати аудиторам складні процедури з оцінювання оцінки, здійсненої управлінським персоналом, для отримання достатніх доказів. Все ж певні процедури необхідно виконати, до прикладу, обговорити з керівництвом можливості середньо та довгострокового фінансування суб'єкта малого підприємництва, перевірити документи, що підтверджують його твердження, оцінити та проаналізувати узгодженість фінансових перспектив суб'єкта господарювання з розумінням аудитором суб'єкта господарювання та його середовища. МСА 570 також передбачає, якщо при аудиті малого суб'єкта господарювання необхідно продовжити період оцінки безперервності діяльності до дванадцяти місяців після дати балансу, це може бути досягнуто шляхом обговорення та перевірки аудитором відповідної документації, до прикладу наявності замовлень на майбутні поставки, які обґрунтовано можуть бути виконані та укладені угоди/домовленості щодо фінансування виробничої діяльності, тощо [198, с. 619].

Для прикладу проаналізуємо фінансову звітність малого підприємства агробізнесу – фермерського господарства «Степ» за 2022 рік [248]. Дане фермерське господарство розташоване в Хмельницькій області України та спеціалізується на вирощуванні зернових культур, бобових культур та насіння олійних культур. Зокрема, з балансу підприємства на кінець 2022 року, простежується наявність короткострокових кредитів банків, відповідно підтверджуються можливості щодо фінансування підприємства з боку третіх осіб. Аудиторам зазначеного підприємства необхідно перевірити відповідну документацію, а саме договір банківського кредиту, цілі фінансування, умови та терміни його погашення, наявність ковенантів, тощо. З балансу простежується, що зазначені кошти були отримані для розширення обсягів операційної діяльності, зокрема значне зростання вартості основних засобів та

запасів підприємства. Такі факти засвідчують про цілеспрямовані дії підприємства для функціонування у найближчому майбутньому і нарощування обсягів діяльності, що дасть змогу аудиторам підтвердити дотримання принципу безперервності діяльності.

У процесі оцінки безперервності діяльності малих підприємств агробізнесу постійна підтримка власників часто має вирішальне значення і припускається, що вона зазвичай надається в ході звичайної діяльності підприємства. Насправді аудитор не повинен робити таке автоматичне припущення і має отримати відповідні докази того, чи власники та менеджери мають намір і здатні постійно підтримувати суб'єкт господарювання в осяжному майбутньому.

У рамках виконання аудиторських процедур щодо цього, аудиторам фермерського господарства «Степ» необхідно направити запити тим, кого наділено найвищими повноваженнями щодо:

- 1) намірів фінансової підтримки підприємства коли це буде необхідно;
- 2) можливості надання такої підтримки.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями у малих підприємствах, здебільшого представлені власником бізнесу або учасниками з найбільшою часткою статутного капіталу. Шаблони листа-запиту щодо намірів фінансової підтримки, а також відповіді на такий запит наведені в Додатку Н.

У межах підтвердження можливості надання фінансової підтримки – аудитори мають проаналізувати детальніше інформацію про основних власників, а саме: чи володіють вони активами чи майном у достатньому обсязі, іншими компаніями з прийнятними чистими активами та фінансовим становищем, тощо. Для цього аудиторам доцільно розглянути направлення додаткового запиту безпосередньо власникам для отримання підтверджень з цього питання.

Якщо суб'єкт агробізнесу значною мірою фінансується за рахунок позики від власника-керівника, продовження його діяльності може залежати від субординації позики власника на користь банків або інших кредиторів. В

якості альтернативи суб'єкт агробізнесу може отримати суттєве фінансування, лише якщо власник-керівник надає гарантію його повернення своїми особистими активами як елемент застави. Отже, аудитор повинен отримати документальне підтвердження субординації позики або наданої гарантії. Крім того, якщо продовження існування малого суб'єкта агробізнесу залежить від майбутньої подальшої підтримки власника, аудитори мають оцінити, чи спроможний виконувати власник майбутні зобов'язання взяті на себе щодо суб'єкта агробізнесу, надсилаючи запити щодо можливих джерел фінансування, що доступні власнику. Незалежно від здатності власників продовжувати підтримувати суб'єкт господарювання в осяжному майбутньому, аудитори мають отримати від них письмові запевнення про те, що в них є намір робити це (Додаток О).

Окрім розгляду періоду, оціненого керівництвом, тобто щонайменше дванадцять місяців з дати балансу або з дати затвердження звітності (залежно від прийнятої концептуальної основи), аудитори починаючи з етапу планування аудиту мають бути обережними щодо можливості існування подій чи умов поза межами цього періоду, що можуть викликати значні сумніви щодо використання суб'єктом агробізнесу припущення про безперервність діяльності. З цією метою аудитори на етапі планування мають надіслати запит керівництву, з метою, вказати про будь-які відомі події чи умови поза межами періоду оцінки, що можуть викликати значні ризики дотримання принципу безперервності діяльності.

Важливість визначення на етапі планування аудиту подій та умов, що можуть вплинути на безперервність діяльності суб'єктів агробізнесу полягає в тому, що ризики суттєвих викривлень можна виявити та оцінити завчасно, що надасть змогу спланувати та виконати необхідну подальшу аудиторську роботу для реагування у відповідь на такі ризики.

У тому випадку якщо, попередні процедури на етапі планування дали підстави вважати, що існують події чи умови, які можуть викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну

діяльність, аудитори мають виконати подальші аудиторські процедури для отримання прийнятних доказів щодо них на етапі виконання та завершення завдання з аудиту.

Етап проведення аудиту щодо перевірки дотримання принципу безперервності діяльності в основному характеризується процесом оцінки аудиторами керівництва підприємства агробізнесу стосовно дотримання принципу безперервності діяльності. Така оцінка є невід'ємною частиною роботи аудитора та є процедурою, що прямо вимагається МСА 570 «Безперервність діяльності». У центрі уваги роботи аудитора має бути отримання достатніх та прийнятних доказів саме для оцінки керівництва, а не заміщення відсутності аналізу керівництва шляхом виконання аудитором власного детального аналізу [57].

Враховуючи той факт, що більшість суб'єктів агробізнесу в Україні відносяться до середнього та малого бізнесу, аудиторам досить часто доводиться мати справу з формалізованою оцінкою керівництва, що не підтверджується детальним аналізом або взагалі не містить жодних обґрунтованих суджень та рішень, які можна було б реалізувати у майбутньому. За зазначених умов аудитору в будь-якому випадку доведеться застосовуючи професійний скептицизм ставити під сумнів підстави, за яких керівництво припустило, що суб'єкт господарювання продовжуватиме діяльність на безперервній основі.

Незважаючи на вищезазначене, детальна оцінка безперервності діяльності на основі виконання стандартних процедур по суті, таких як аналіз бюджетів, прогнозів грошових потоків, тощо дасть змогу отримати найбільш переконливі аудиторські докази для оцінки суджень керівництва. За таких обставин аудитору доречно буде запитати про процес проведення оцінки керівництвом, оцінити припущення, на яких ґрунтується оцінка, і плани керівництва щодо майбутніх подій. Джерелом такої оцінки зазвичай слугує фінансова інформація, що підлягає перевірці аудиторами.

Оцінюючи аналіз керівництва щодо безперервності діяльності, аудиторам потрібно звертати увагу на період часу, щодо якого він здійснюється. Важливим є те, щоб це був як мінімум 12-місячний період від звітної дати, а також важливо те, що аудитор в ході власної оцінки повинен проаналізувати той самий період, який використовує керівництво. Якщо розглянутий керівництвом період оцінки становить менше дванадцяти місяців від дати балансу, в такому разі від аудитора стандартом встановлено запропонувати керівництву підприємства продовжити оцінку принаймні до дванадцяти місяців від цієї дати. Незгода управлінського персоналу виконати це, призведе до обмеження обсягу аудиторської роботи та до того, що аудитор не зможе зробити висновок щодо доцільності застосування принципу безперервності діяльності з подальшою модифікацією аудиторського звіту, що може включати відмову від думки.

Основні аудиторські процедури на етапі виконання для досягнення цілей аудиту безперервності діяльності суб'єктів агробізнесу наведені в таблиці 2.4.

Наведені в таблиці 2.4 аудиторські процедури стосовно перевірки дотримання принципу безперервності діяльності є типовими, тобто загальноприйнятим набором, який вважається надає найбільш ефективний результат у вигляді обґрунтованих аудиторських доказів.

Однак підприємства-клієнти в аудиторській практиці є унікальними за своєю діяльністю та галузями. Суб'єкти аудиторської діяльності в процесі виконання аудиту суб'єктів агробізнесу мають розглянути наявність будь-яких додаткових фактів чи інформації, що пов'язана з особливостями діяльності у сільському господарстві, що може впливати на їх безперервність діяльності та розробити додаткові аудиторські процедури щодо їх перевірки.

Такі додаткові процедури дають змогу аудитору зробити висновок, чи призводять події та умови, пов'язані зі специфікою діяльності суб'єкта перевірки, до суттєвої невизначеності, яку необхідно розкрити у фінансовій звітності. Крім того додаткові аудиторські процедури повинні включати аналіз

пом'якшувальних факторів в разі наявності таких, які зменшують потенційний вплив і ймовірність невизначеності пов'язаної зі специфікою умов діяльності.

Таблиця 2.4

**Аудиторські процедури на етапі виконання аудиту безперервності
діяльності підприємств агробізнесу***

Типи процедур	Сутність процедур
Направлення запитів	• Отримання інформації щодо намірів ліквідації активів, припинення діяльності в цілому або окремих напрямків діяльності; • Отримання інформації щодо намірів проведення значних виплат за позиками у наступних періодах, виплат дивідендів, спроможності вчасно платити кредиторам; • Отримання інформації щодо проблем з робочою силою або дефіцитом важливих ресурсів; • Отримання інформації щодо появи успішного конкурента або нових розробок конкурентів, у відповідь на які підприємство не вчинило необхідних дій.
Фактична перевірка	• Отримання інформації та доказів з фінансових планів, прогнозів грошових потоків щодо надійності базових даних закладених в їх основі та реалістичності їх реалізації; • Порівняння прогнозів за попередні періоди з історичними результатами та прогнозів для поточного звітного періоду з фактичними результатами за звітний період; • Опитування штатних юристів та позаштатних юридичних консультантів і адвокатів підприємства щодо наявності судових процесів і претензій проти підприємства, а також обґрунтованості оцінок керівництва щодо їх урегулювання і оцінки їх наслідків на фінансовий стан та результати діяльності; • Вивчення умов боргових зобов'язань і договорів позики на предмет визначення того, чи були порушені їх умови, а в разі наявності ковенантів – ознак маніпуляції з розрахунками відповідних фінансових показників; • Аналіз останньої наявної проміжної фінансової звітності суб'єкта господарювання після звітної дати, в разі наявності такої; • Оцінювання фінансової здатності та намірів пов'язаних та інших зацікавлених сторін надавати додаткову підтримку шляхом аналізу їх фінансового стану та ступеню зацікавленості.
Отримання запевнень	• Письмові запевнення від керівництва щодо їх майбутніх планів дій та здійсненності планів; • Письмові запевнення від третіх сторін, в разі фактичної наявності або потенційної можливості фінансової підтримки від них і така підтримка є важливою для здатності підприємства продовжувати свою діяльність безперервно.

* Узагальнено автором на основі [198, 43, 129].

Так, наслідки вищезгаданих негативних подій або умов у багатьох випадках можуть бути нівельовані за рахунок дії інших факторів. До прикладу, неспроможність здійснення планових виплат, у рахунок погашення своїх боргових зобов'язань, можуть бути компенсовані планами керівництва щодо підтримки достатнього рівня коштів за допомогою альтернативних способів, зокрема, продаж активів, реструктуризації боргу або залучення додаткового капіталу. Аналогічно, наслідки втрати основного постачальника можуть бути пом'якшені завдяки наявності відповідного альтернативного джерела поставок. Тому в деяких випадках вплив негативних факторів може бути несуттєвим для можливості складання фінансової звітності з дотриманням принципу безперервності діяльності.

Обов'язки та відповідальність аудиторів та управлінського персоналу в частині аудиту безперервності діяльності відрізняються. Проте за своєю сутністю вони мають одну спільну кінцеву мету – забезпечити стейкхолдерів обґрунтованою впевненістю в достовірності інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства шляхом забезпечення умов для об'єктивного та неупередженого аудиту.

Тому, управлінський персонал має бути не менш зацікавленим в здійсненні аналізу безперервності діяльності підприємства. Менеджменту вищого рівня управління необхідно систематично фіксувати оцінку дотримання даного принципу, здійснювати оперативну оцінку змін в галузі та регулярно порівнювати бюджетні та фактичні показники фінансової звітності. З метою підтвердження надійності прогнозів, доцільно забезпечити довготривалі угоди з основними покупцями, постачальниками, банками та орендодавцями на наступний рік, а також письмові запевнення щодо відсутності намірів припиняти діяльність.

Більшість користувачів фінансової звітності не є обізнаними у питаннях бухгалтерського обліку та аудиту, тому для них суть принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності полягає у гарантії того, що підприємство у найближчому майбутньому не скоротить істотно обсяги своєї

діяльності та надалі приносить прибуток або досягатиме інших поставлених цілей. Забезпечення дотримання даних умов можливе за стабільної економіки та геополітичної ситуації, коли зовнішні загрози для бізнесу знівельовані. Складності виникають у кризові часи, як, до прикладу, віднедавна глобальну економіку потрясла пандемія COVID-19, коли компанії закривали цілі напрями діяльності, потрапляли у негативне фінансове становище або навіть були на межі ліквідації. За умов пандемії саме специфіка діяльності компанії мала вагоме значення для дотримання безперервності діяльності, адже найбільшого негативного впливу спочатку зазнали туристичні компанії, громадське харчування та подібні їм сектори економіки, але швидко вплив пандемії поширився на світову економіку [27, с. 78]. Від початку воєнного вторгнення на територію України практично всі компанії в більшій чи меншій мірі тепер піддаються впливу подій та невизначеності, що породжені воєнними діями, та які викликають значні сумніви щодо спроможності вести діяльність на безперервній основі. Головним чинником впливу на економіку України протягом 1 та 2 кварталів 2022 року були вимушені простой, внаслідок яких компанії мали більші витрати за значного скорочення обсягів виручки.

Аудиторська практика характеризує скорочення обсягів активності чи виручки від реалізації – це перші тривожні сигнали щодо безперервності діяльності. Аудитори на основі отриманих доказів та обґрунтованої оцінки керівництва мають отримати впевненість, що компанія спроможна погашати свої зобов'язання та виконувати договірні умови навіть при скороченні обсягів діяльності і донести це користувачам звітності шляхом надання відповідного висновку. Однак за умов невизначеності це здійснити дуже складно. У 2021 році за період розпалу пандемії COVID-19 постраждав фінансовий стан значної кількості компаній у світі, у відповідь на це Рада МСФЗ розробила матеріали «Going concern – a focus on disclosure» [50]. Зазначені матеріали містять важливі сценарії застосування фундаментального принципу безперервності внаслідок погіршення господарської діяльності в компанії. Воєнні дії на території України та спричинені нею умови невизначеності,

нажаль, мають локальний характер, відповідно особливості аудиту безперервності діяльності за наявних умов невизначеності детально не розглядалися зі сторони міжнародних професійних організацій.

Інформаційний лист Ради Аудиторської палати України, від 06 травня 2022 року, містить в собі методичну допомогу аудиторам щодо аудиту безперервності діяльності, а саме в оцінці аналізу, проведеного управлінським персоналом. У зв'язку з невизначеністю та непередбачуваністю тривалості воєнних дій, в даному листі рекомендовано проаналізувати можливість розширення періоду оцінки безперервності на більш як 12 місяців, якщо це є можливим [229]. Однак, умови воєнного стану значно ускладнюють прогнозування та планування. Відповідно від аудиторів вимагається «тримати на пульсі» питання безперервності діяльності об'єкта аудиту протягом усіх етапів виконання завдання і навіть після нього.

Підсумковою стадією аудиторської перевірки є етап завершення. Даний етап характеризується оцінкою того, чи отримані належні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо правомірності використання за основу принципу безперервності діяльності керівництвом суб'єкта господарювання, та на цій базі розробленням відповідних висновків з відображенням додаткових параграфів за такої потреби, тобто модифікуючи звіт аудитора. Відповідно на завершальному етапі аудиторської перевірки методичним інструментарієм аудитора є отримані аудиторами докази, на основі яких формуватиметься майбутня незалежна думка аудитора.

Аудиторські докази вважаються основоположним елементом визначення, чи існує суттєва невизначеність, що пов'язана з подіями чи умовами, які окремо чи в своїй сукупності можуть викликати значні сумніви у здатності компанії здійснювати неперервно свою діяльність. Зазвичай суттєва невизначеність має місце у випадку, якщо масштаби потенційного впливу даних подій та вірогідність їх виникнення такі, що, згідно з судженням аудитора, необхідно розкрити відповідну інформацію у примітках до

фінансової звітності про характер та наслідки даної невизначеності для таких цілей [198, с. 621]:

- при застосуванні концепції достовірного подання фінансової звітності – для достовірного подання фінансової звітності;
- при застосуванні концепції відповідності – для того, щоб фінансова звітність не вводила користувачів в оману.

Для досягнення цілей аудиту, основні методи аудиторської перевірки з дотримання принципу безперервності діяльності на етапі завершення включають: проведення фінальних аналітичних процедур щодо кінцевого варіанту фінансової звітності; ідентифікацію в робочих документах аудитора подій та умов, що вимагають додаткового розкриття у фінансовій звітності або модифікації незалежної думки аудитора; розгляд доречності та повноти розкриття у фінансовій звітності питань, що стосуються дотримання принципу безперервності діяльності; комунікацію з керівництвом та тими, кого наділено найвищими повноваженням для отримання додаткової інформації та роз'яснень; розгляд необхідності модифікації незалежної думки аудитора чи включення пояснювального параграфу щодо суттєвої невизначеності, пов'язаної з безперервністю діяльності.

Процес прийняття рішень на етапі завершення аудиту, а саме характеристика впливу аудиторської перевірки дотримання принципу безперервності на діяльність суб'єктів агробізнесу з відповідним визначенням вимог до розкриття інформації та в кінцевому результаті на звіт незалежного аудитора наведена на рис. 2.12.

Вплив аудиту безперервності діяльності не обмежується вищенаведеною схемою. Однією з основних цілей аудиту є підвищення довіри до фінансової звітності в цілому. Керівники та власники агробізнесу зацікавлені в тому, щоб фінансова звітність була підкріплена немодифікованою думкою аудитора. Даний фактор і є головним стимулом до якісних змін, а саме менеджмент більш якісно і прискіпливо проводить аналіз чинників впливу на безперервність діяльності та більш детально описує своє

бачення пом'якшення впливу даних чинників у примітках до фінансової звітності.

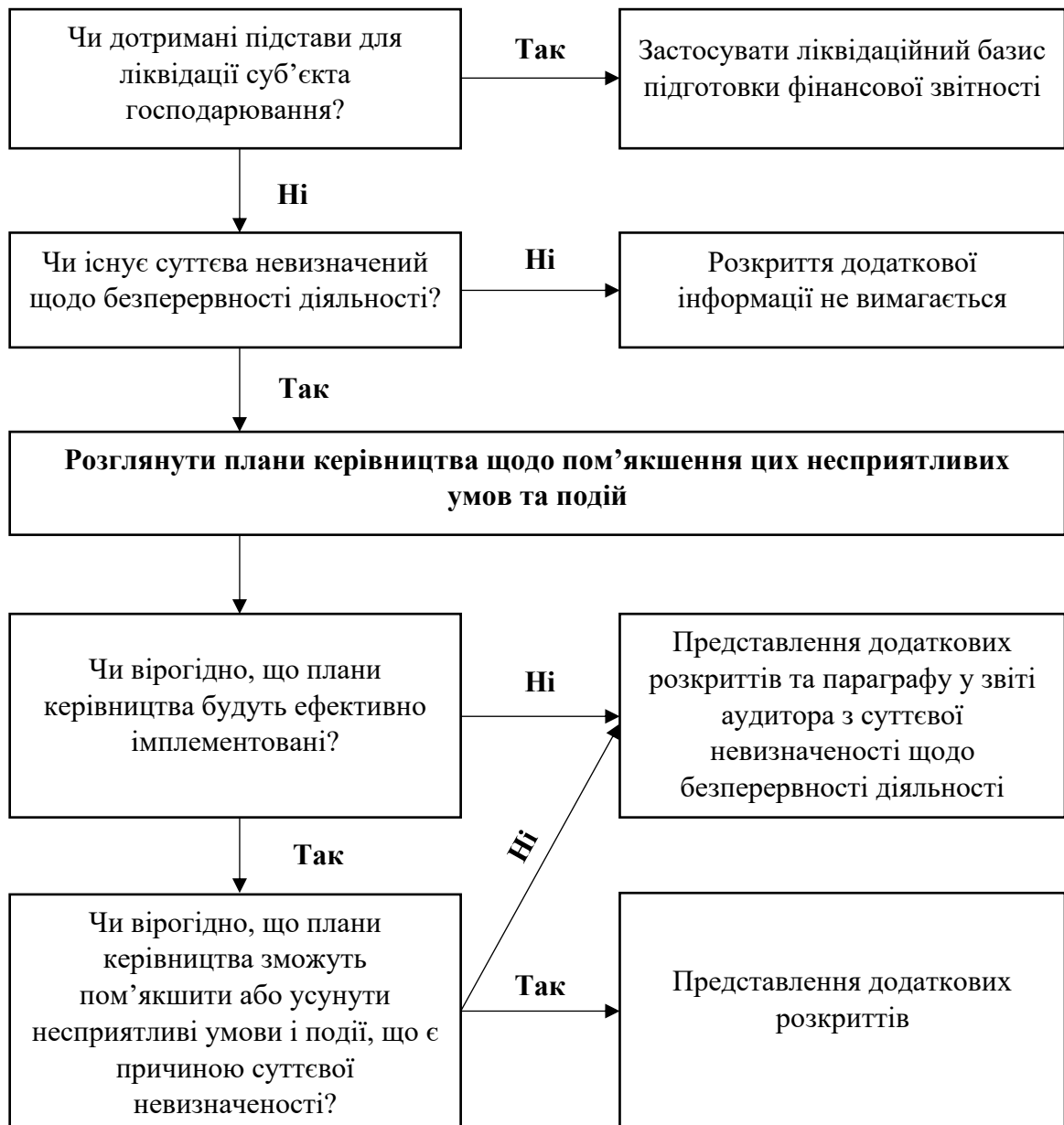


Рис. 2.12. Вплив аудиту безперервності діяльності на діяльність суб'єктів агробізнесу та звіт незалежного аудитора*

** Узагальнено автором на основі [198, с. 492, 215, 44]*

За сучасних умов господарювання все частіше постачальники, розглядаючи умови оплати в кредит та терміни такої оплати, вимагають від покупців фінансову звітність, що підтверджена незалежним аудитором. У питанні залучення позичкового капіталу це ж стосується не лише

національних банків, а й міжнародних організацій, таких як Європейський банк реконструкції та розвитку та Міжнародний валютний фонд. Звіт незалежного аудитора є надзвичайно важливим чинником підтвердження достовірності інформації фінансової звітності, який підвищує додану вартість компанії.

При цьому наявність у звіті аудитора модифікації у вигляді застереження з питання дотримання принципу безперервності діяльності, негативної думки або відмови від думки з цього ж питання матиме надзвичайно серйозні наслідки. Вони можуть включати втрату репутації та довіри клієнтів, партнерів та інвесторів, потенційну зміну управлінського персоналу, суттєві структурні зміни у діяльності, втрату конкурентної переваги, тощо.

Проведене нами дослідження дозволяє стверджувати, що не існує визначеного методичного інструментарію аудиту безперервності діяльності суб'єктів агробізнесу, який враховував би їх специфіку діяльності. При цьому аудитори здійснюючи аудит фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу керуються загальноприйнятими положеннями та наративами Міжнародних стандартів аудиту та роз'яснень провідних професійних організацій. Дані положення є ефективними та більшій мірі достатніми для досягнення загальних цілей аудитора, все ж їх розширення та удосконалення повинно мати місце, особливо в існуючих умовах зростання невизначеності та негативних факторів впливу. Професія аудитора повинна підтримувати свою бездоганну ділову репутацію шляхом розробки та впровадження додаткових аудиторських процедур та суджень у відповідь на зростаючі ризики безперервності діяльності окремих галузей економіки, в тому числі аграрного та продовольчого її секторів.

За результатами дослідження методичного інструментарію аудиту безперервності діяльності функціонування підприємств агробізнесу та його впливу на результати їх діяльності, доповнено його складові шаблонами плану та програми аудиту безперервності діяльності для підприємств аграрного

спрямування з визначенням їх взаємозв'язку з конкретними процедурами аудиту.

Обґрунтовано важливість застосування аналітичних процедур щодо фінансової звітності при аудиті безперервності діяльності, а також дотримання нормативних значень основних фінансових коефіцієнтів в частині аналізу ризиків безперервності діяльності. Визначено специфічні для аграрного бізнесу зовнішні та внутрішні фактори впливу на безперервність діяльності, що будуть доречні під час оцінки аудиторських ризиків. Обґрунтовано наслідки для підприємств щодо недотримання нормативних значень коефіцієнтів та порівняно динаміку зміни основних показників щодо аграрних підприємств, що знаходяться на межі банкрутства та підприємств, що приймають ефективні управлінські рішення в частині забезпечення безперервної діяльності.

Визначено основні ризики безперервності діяльності для малих за розміром сільськогосподарських підприємств та приватних фермерських господарств, що становлять основну частку агропромислового сектору України, та сформовано перелік процедур аудиторів у відповідь на зазначені ризики. Охарактеризовано вплив аудиту безперервності діяльності на діяльність суб'єктів агробізнесу та звіт незалежного аудитора за результатами їх перевірки.

2.3. Оцінка дієвості аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності

Сучасна перспектива розвитку світової економіки характеризується поступовим зростанням кількості суб'єктів господарювання різних сфер діяльності. Це здебільшого пов'язано зі зростанням кількості населення та його потреб. У секторах економіки, де з'являється новий попит завжди налагоджується пропозиція. І така двостороння кооперація в результаті приносить користь як споживачам у вигляді задоволення їх потреб, так і виробникам у вигляді прибутку. Відповідно зростаюча тенденція до створення

нових компаній насамперед спрямована на отримання прибутку в довгостроковій перспективі.

Для досягнення цієї задачі підприємства повинні забезпечити належну координацію всіх ресурсів, якими володіють, щоб підтримувати свою безперервну діяльність. Однак зростання кількості підприємств призводить до того, що ринок стає насиченим широкою номенклатурою схожих товарів та послуг, за таких умов прерогатива особливостей надання послуг та постачання товарів належить споживачу.

Український аграрний сектор в цьому є виключенням. Стабільні поставки зернових і олійних культур з України зменшують ризики продовольчих проблем у країнах Африки, Близького Сходу та Азії, а також забезпечують продовольчу безпеку ЄС. Підтримка експорту аграрної продукції – це не лише питання підтримки економіки України, а й глобальної продовольчої безпеки. До повномасштабного воєнного вторгнення Україна забезпечувала близько 15% світового експорту кукурудзи, 10% пшениці, 15-20% ячменю та понад 50% соняшникової олії [62]. Всесвітня продовольча програма, як окрема ланка Організації Об'єднаних Націй, прямо називає українське зерно «життєво важливим» джерелом для багатьох країн та підкреслює внесок України у національну та глобальну продовольчу безпеку [88].

Питання дієвості аудиту в умовах воєнного стану та його важливості як інструменту підтримки продовольчої безпеки в умовах системних ризиків аграрного сектору здійснювали такі вчені як В. Литвиненко та О. Колеснікова [180, 181]. Вченими зроблено висновок про критичну роль аудиту у формуванні довіри до функціонування аграрного бізнесу за умов кризи та важливість розробки спеціалізованих методичних інструментів оцінки безперервності в сільському господарстві [181]. Також окремі дослідження ролі аудиту фінансової звітності промислових підприємств суспільного інтересу за умов відкритої економіки та воєнного стану здійснювали К. Назарова, Д. Малько та А. Балла [209, 113]. Їх дослідження підкреслюють

важливість аудиту, як основного інструменту забезпечення їх безперервності діяльності, а також систематизують ризики агробізнесу під час війни, тобто мають галузеву спрямованість. Дослідження С. Селіщева доводять, що належні аудиторські докази в достатньому обсязі є головним інструментом визначення дієвості та ефективності аудиту [234].

Однак, праці вищезазначених вчених недостатньо наповнені аналітичною інформацією про результати проведеного аудиту зазначених підприємств в Україні, висновками про його дієвість та не містять емпіричного аналізу вибірки аудиторських звітів чи практичних кейсів проведеного аудиту аграрних підприємств в Україні.

Здатність підприємств аграрного бізнесу підтримувати безперервність діяльності можна оцінити з її фінансової звітності, адже це надзвичайно важливий інструмент для інформування зацікавлених сторін про результати їх діяльності. Випуск фінансових звітів для їх подальшої публікації і надання регуляторам, зазвичай супроводжується незалежною думкою аудитора щодо достовірності інформації фінансової звітності, яка узагальнюється у звіті незалежного аудитора.

Відповідальність аудитора при аудиті фінансової звітності базується на оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. В окремих випадках, аудитори можуть не отримати прийнятні та достатні аудиторські докази щодо здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність, тому вони вимушені відмовитися від своєї думки, адже ця інформація є принциповою та фундаментальною для фінансової звітності в цілому. У випадку, коли фінансова звітність складена на некоректному базисі (наприклад, безперервності діяльності у випадку коли даний принцип недотриманий і має бути застосованим ліквідаційний базис фінансового звітування) аудитори вимушені надати негативну думку у своєму звіті з питання безперервності діяльності. Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність діяльності» містить прямі вимоги щодо цього [198].

Сформований висновок аудитора, як результат незалежної думки за результатами перевірки, є одним із елементів, що відображає оцінку спроможності аграрного бізнесу вести безперервну діяльність. Це може забезпечити довіру, що вплине на рішення інвесторів щодо інвестування, і надати суб'єктам господарювання, які мають потенційні проблеми з їх безперервністю діяльності, орієнтири та час для прийняття управлінських рішень у відповідь наявним проблемам. Тому, дієвість аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності, набуває все більшої і більшої актуальності та має бути в центрі постійної уваги управлінського персоналу.

Дієвість аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності залежить від його якості. Враховуючи значущість аудиту для суспільства, як суб'єкта незалежного контролю, оцінка його ефективності є предметом підвищеної уваги регуляторів та стейкхолдерів. Відповідальність за високу якість аудиту, перш за все, лежить на аудиторах. Окрім цього, в Україні функції з забезпечення контролю якості послуг аудиторів покладені на Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторську палату України.

З боку суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту фінансової звітності, з моменту введення в дію Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» з 2017 року функції додаткового контролю покладено на аудиторський комітет. За чинних вимог законодавства, його зобов'язані створювати лише підприємства суспільного інтересу. Такий контроль полягає у забезпеченні моніторингу виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності. При цьому даний моніторинг може в себе включати наміри переконатися, що зовнішній аудит є якісним та ефективним.

Отже, дієвість аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності можна оцінити з трьох перспектив:

– Аналізу якості наданих аудиторських послуг в ході виконання конкретного завдання з аудиту з боку:

1) базового внутрішнього контролю якості на рівні суб'єкта аудиторської діяльності;

2) державних органів або органів аудиторського самоврядування, таких як ОСНАД і АПУ;

3) на рівні аудиторського комітету з боку суб'єкта аудиторської перевірки (лише для підприємств суспільного інтересу);

– Оцінка статистичних даних Держстату України та проведення анкетування аудиторських компаній та підприємств середнього і великого розмірів (тобто такі, що підлягають обов'язковому аудиту фінансової звітності відповідно до чинного законодавства України), щодо питань про банкрутство й аналіз звітів незалежних аудиторів таких підприємств за попередні роки на предмет наявності відповідних застережень;

– Перспективне спостереження з боку стейкхолдерів за діяльністю проаудійованої фірми, щоб дійти висновку, чи дійсно побоювання аудиторів щодо дотримання підприємствами принципу безперервності діяльності справджуються і компанія втрачає свої позиції на ринку або в кінцевому результаті планує заявити про банкрутство.

Згадане перспективне спостереження з боку стейкхолдерів є найменш популярним, адже вона може відображати лише наслідковий ефект і може використовуватися як джерело історичної інформації. Відповідно проаналізувати ефективність аудиту дотримання принципу безперервної діяльності в такому випадку є можливим, однак не є релевантним.

Аудиторська діяльність, як і практично будь-яка діяльність в Україні, зазнала трансформаційних змін у зв'язку з початком воєнного вторгнення РФ на територію України в 2022 році. Ці зміни були направлені на забезпечення діяльності аудиторів у часи невизначеності, спричиненої воєнними діями, та у період післявоєнного відновлення економіки.

За умов невизначеності, які стрімко зросли з запровадженням обмежень внаслідок пандемії COVID-19 у 2020 році та підсилювалися повномасштабним воєнним вторгненням на територію України у 2022 році з запровадженням воєнного стану на її території, стан аудиторської діяльності в Україні зазнав змін. До початку 2023 року повноваження з аналізу та оприлюднення річної аналітичної інформації про стан аудиту в Україні були закріплені за Аудиторською палатою України. З 2023 роком дані повноваження покладено на ОСНАД, складаючи річну інформацію за практично встановленим «фінансовим для аудиторських компаній» роком, що закінчується 30 червня звітного року. При цьому спостерігається відсутність аналітичних даних за 2021 рік, які мала оприлюднювати АПУ через повномасштабне вторгнення російської федерації, що ускладнило для більшості аудиторських фірм своєчасно та в повному обсязі подати звітну інформацію до АПУ.

Відповідно для аналізу використовувався оприлюднений АПУ звіт з інформацією про стан аудиторської діяльності в Україні за 2020 рік [111] та підготовлений ОСНАД звіт про стан аудиторської діяльності в Україні за період з 01.01.2022 по 30.06.2023 [220].

З початку пандемії коронавірусу в Україні у 2020 році, загальна кількість аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (САД) становила 2713 осіб та 851 САД відповідно. На початок 2022 року кількість аудиторів була на 30 осіб (1%) меншою і становила 2 683 осіб, а в 2023 році їх кількість практично відновилася до рівня 2020 року і становила 2 711 осіб. Що стосується САД, то на початок 2022 року їх кількість зросла на 28 одиниць (3%) і становила 879 САД, однак вже в 2023 році на фоні воєнного стану їх кількість скоротилася на 5% (44 суб'єкти) і становила 835 САД [111, 220].

Що стосується обсягу послуг, що надавалися аудиторами за їх вартісним та кількісним критерієм, то в 2020 році було виконано 31 433 аудиторських завдань на загальну суму 3 175 460 тис. грн. При цьому частка аудиторських завдань з надання впевненості становила 11 473 одиниці або 36,5% від

загальної кількості на суму 1 795 847 тис. грн (56,6% від загальної вартості 2020 року).

Протягом 2023 року частка наданих послуг з надання впевненості у загальній сумі наданих послуг вже складала 71%, що на 34,5% більше рівня 2020 року і засвідчує зростання частки аудиторських послуг на ринку над рівнем неаудиторських послуг.

За перше півріччя 2023 року САД було надано 14 840 одиниць аудиторських послуг на загальну суму 3 190 000 тис. грн, що вказує про стрімке зростання вартості надання аудиторських послуг з надання впевненості на 78% у порівнянні з 2020 роком. Доцільно зазначити, що суттєву частину зростання вартості послуг займає фактор інфляції національної валюти, яка знецінилася майже на 55% за період з початку 2020 року до кінця 2023 року. Крім того, таке значне зростання пов'язано також з тим, що в структурі аудиторських послуг в 2023 році майже 90% або 2 870 000 тис. грн становили завдання з обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності, що за своєю природою є більш трудомісткими та вартісними послугами у порівнянні з іншими аудиторськими послугами, такими як огляд фінансової звітності, супутні послуги чи завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом [220].

Разом з тим, в структурі аудиторських послуг за категорією в 2023 році переважну кількість аудиторських завдань було виконано для малих та мікро підприємства – 50% від загальної кількості послуг (рис. 2.13).

Для малих за розмірами підприємств, згідно чинного законодавства аудит не є обов'язковим, однак відповідно до даних наведених у рисунку 2.13 структура аудиторських послуг свідчить про те, що власники малих підприємств розуміють важливість аудиту як незалежної сторони зовнішнього контролю. Відповідно як результат близько 50% всіх послуг аудиту в Україні станом на 30.06.2023 надавались мікро та малим за розміром підприємствам.

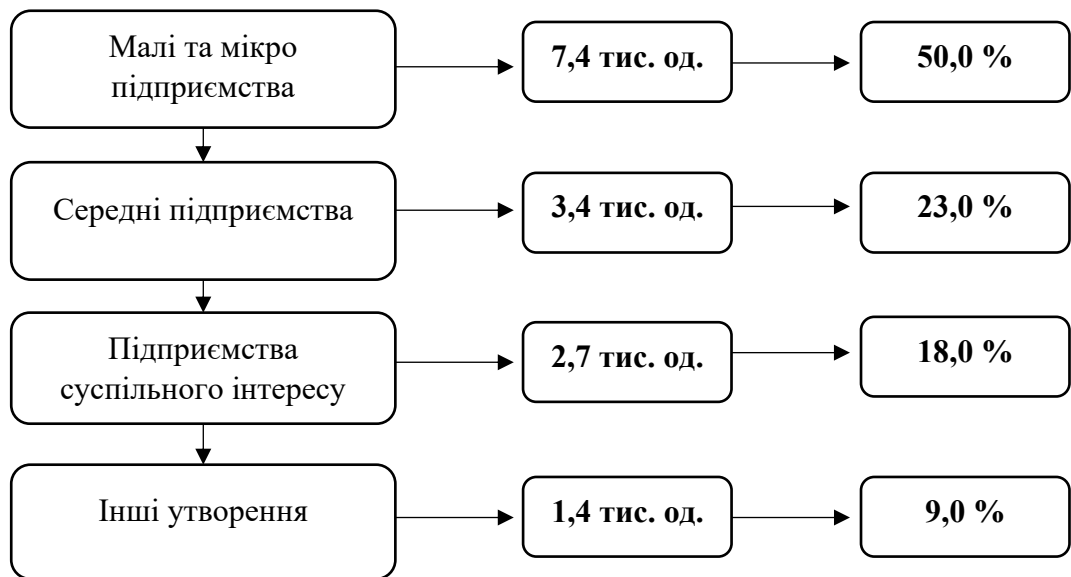


Рис. 2.13. Структура послуг аудиту за категорією суб'єктів господарювання станом на 30.06.2023 року*

** Узагальнено автором на основі [220]*

Крім того, зазначена частка пояснюється тим, що більшу частину підприємств в Україні становлять саме підприємства малого розміру. Відповідна структура відноситься і до підприємств агросектору.

Аналізуючи обов'язковий, згідно законодавства, та ініціативний аудит, то його структура за результатами 2023 року була наступною: послуги обов'язкового аудиту надавались в 67% випадків проти 33% ініціативного аудиту.

За інформацією з офіційних джерел ОСНАДу [220], у структурі послуг аудиторів з надання впевненості підприємствам-об'єктам аудиту за видами їх економічної діяльності з 2020 року все ще переважали послуги компаніям оптової та роздрібної торгівлі – 18,7% від загальної вартості послуг. На другому місці – компаніям, які ведуть фінансову та страхову діяльність – 14,8%. Компанії сільського, лісового та рибного господарств зайняли четверте місце – частка вартості аудиторських послуг для них склала 6,1% від загальної структури. При цьому схожа структура практично не змінилася до кінця 2023 року. В середньому за роками в період 2020-2023 років вартість аудиторських

послуг для підприємств агробізнесу становила від 6% до 9% і не перевищувала 10% порогу.

Одним із критеріїв оцінки ефективності аудиту є аналіз Звітів незалежного аудиту за типами наданої думки. В загальній структурі Звітів незалежного аудиту в 2023 році частка модифікованої думки, що може включати в себе думку з застереженням, відмову від висловлення думки або негативну думку, залишається на досить високому рівні і становила 45% від їх загальної кількості (рис. 2.14) [220]. Протягом 2020 року частка модифікованих думок аудиторів становила 51% від їх загальної кількості [111].

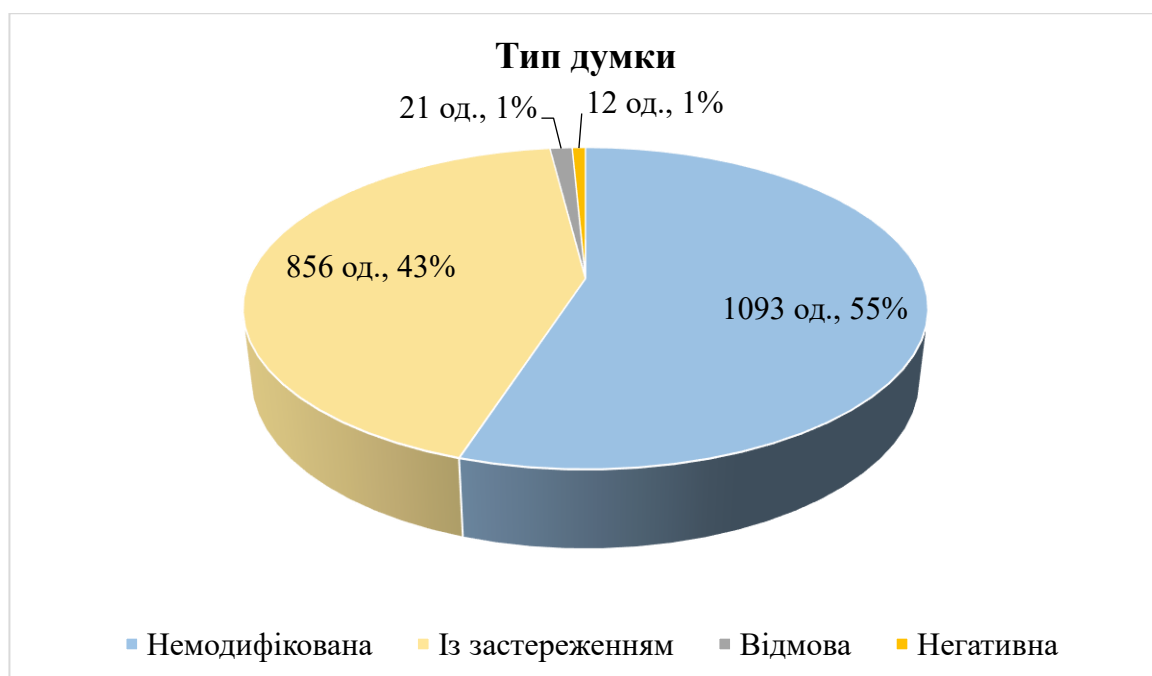


Рис. 2.14. Структура аудиторських звітів за типами наданої думки у 2023 році*

** Узагальнено автором на основі [220]*

Аудиторська оцінка дотримання підприємствами принципу безперервності діяльності починаючи з 2022 року набула більшої вагомості, оскільки в аудиторських звітах виокремлено параграф, в якому аналітичні дані про стан аудиторської діяльності за період 2022-2023 років включають окремий розділ де описується наявність суттєвої невизначеності, що стосується безперервності діяльності. Якщо активна фаза пандемії COVID-19

в Україні протягом 2020-2021 років мала значний вплив на дотримання принципу безперервності діяльності лише для окремих за видами діяльності компаній (особливо постраждав туристичний та готельні бізнеси), то з 2022 року воєнні дії та запроваджені воєнним станом обмеження на території України, сколихнули національну економіку і як наслідок мали вплив на діяльність практично компаній всіх галузей на її території, незалежно від їх видів діяльності чи організаційно-правової форми.

Щоб оцінити вплив ризиків на дотримання принципу безперервності діяльності в цілому по країні, необхідно здійснити аналіз аудиту суспільно значимих підприємств. Важливість підприємств суспільного інтересу закріплено на законодавчому рівні більшості країн світу. Свою назву вони отримали через їх значення та вплив на широку громадськість та економіку країни. Незалежно від видів діяльності, вони є важливою складовою забезпечення основних потреб суспільства та стабільності економіки. Суспільно значимі підприємства не обов'язково мають бути державними, більшу їх частину в Україні становлять приватні підприємства, однак щодо окремих видів їх діяльності чи організаційно-правових форм визначені державні регулюючі органи, що забезпечують нагляд та контроль за їх діяльністю. Аудит таких підприємств, дозволяється здійснювати аудиторським фірмам за дотриманням додаткових умов, визначених діючим законодавством України. За даними ОСНАД у 1 півріччі 2023 року кількість випадків включення у звіт незалежного аудитора для підприємств суспільного інтересу параграфу, що розкриває суттєву невизначеність, що стосується неперервності діяльності, зросла на 4,5% та становила 79,7% (рис. 2.15).

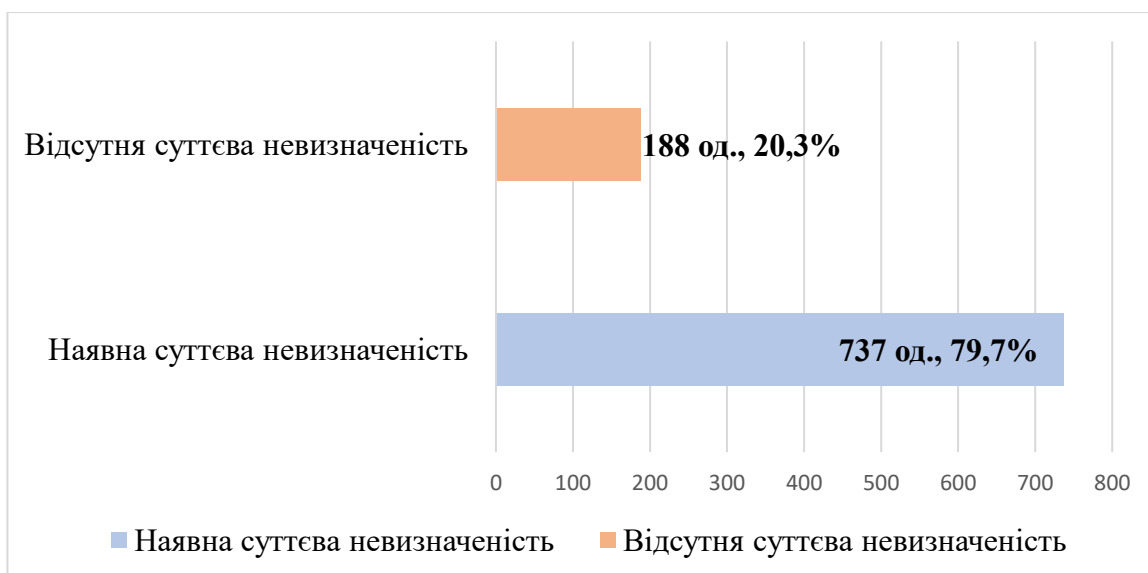


Рис. 2.15. Структура аудиторських звітів за наявністю параграфу щодо суттєвої невизначеності у здатності ПСІ продовжувати безперервну діяльність у 2023 році*

** Узагальнено автором на основі [220]*

На основі інфографіки вище можна констатувати, що для 4 із 5 підприємств суспільного інтересу України у 2023 році аудитори визначили наявність суттєвої невизначеності щодо спроможності дотримання принципу безперервності у найближчому майбутньому. Загальна статистика ОСНАД включає дані щодо всіх підприємств, незалежно від їх виду діяльності. Проведемо аналіз результатів аудиторської оцінки фінансової звітності окремих підприємств агробізнесу. Інформацію про тенденції включення у звіти аудиторів параграфу щодо суттєвої невизначеності дотримання принципу безперервності 11-ти найбільших агрокомпаній України за період 2020-2023 років станом на 30.06.2024 наведено в таблиці 2.5.

На основі проведеного аналізу встановлено, що значна концентрація включення параграфу щодо суттєвої невизначеності з питання безперервності діяльності спостерігається з 2021 року – 10 із 11 або 91% звітів незалежних аудиторів містять відповідні параграфи. Це пояснюється початком воєнного вторгнення на територію України із 24 лютого 2022 року. Хоча для фінансової звітності 2021 року вплив воєнних дій не був релевантний, більшість звітів незалежних аудиторів фактично були видані після початку воєнного

вторгнення. Відповідно це питання розглядалося як не коригуюча подія після звітної дати відповідно до вимог МСБО 10 та МСА 560.

Таблиця 2.5

Наявність у Звіті незалежного аудиту (ЗНА) параграфу суттєвої невизначеності безперервності діяльності 11-ти найбільших аграрних підприємства України станом на 30.06.2024 р.*

Агрофірма (аудиторська компанія, що проводила аудит)	ЗНА містить параграф щодо суттєвої невизначеності (+) / не містить відповідний параграф (-) / фінансова звітність з аудиторським висновком не публікувалася (н/п)			
	2023	2022	2021	2020
1. Кернел (Pricewaterhouse Coopers 2023, 2022; Deloitte 2021, 2020)	+	+	-	-
2. Миронівський Хлібопродукт (Ernst&Young)	+	+	+	-
3. НІБУЛОН (Ernst&Young)	н/п	н/п	+	+
4. Астарта (Pricewaterhouse Coopers)	+	+	+	-
5. Вайтерра (KPMG)	+	+	+	-
6. Каргілл (Russell Bedford)	н/п	+	+	-
7. Дельта Вілмар (Pricewaterhouse Coopers)	н/п	+	+	-
8. ЛУЇ ДРЕЙФУС КОМПАНІ (Deloitte)	н/п	н/п	+	+
9. Оліяр (PCM Україна)	н/п	+	+	-
10. ОПТИМУСАГРО ТРЕЙД (Bakertilly)	+	+	+	+
11. Байер (Deloitte)	н/п	+	+	-

* Узагальнено автором на основі [35, 36, 108, 37, 146, 257, 227, 250, 249, 153, 251]

Станом на дату проведення дослідження воєнний стан та безпосередньо воєнні дії, на жаль, тривали. Відповідно звіти незалежних аудиторів за 2022-2023 роки ще містили відповідні параграфи, які привертали увагу користувачів фінансової звітності до факту існування суттєвої невизначеності, яка спричинена воєнними діями і може мати вплив на спроможність агропідприємств функціонувати на безперервній основі. Частка включення

відповідного параграфу у звіти незалежних аудиторів об'єктів аналізу вже становила 100%.

Протягом періоду 2020 року, який характеризується активною фазою пандемії COVID-19 в Україні, частка звітів незалежних аудиторів щодо найбільших аграрних компаній України, що містили параграф суттєвої невизначеності щодо дотримання принципу безперервності діяльності, становила 27%. Водночас, з переліку проаналізованих компаній, звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності ТОВ «Нібулон» містив суттєву невизначеність з безперервності діяльності з питань невиконання умов кредитних договорів, а не впливу пандемії. Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності ТОВ «ОПТИМУСАГРО ТРЕЙД» [153] містив параграф невизначеності через отриманий чистий збиток у звітному році та перевищення поточних зобов'язань над поточними активами (негативні чисті активи). Що стосується ТОВ «ЛУЇ ДРЕЙФУС КОМПАНІ» [250], аудит його фінансової звітності за 2020 рік був фактично завершений лише у 2023 році, відповідно параграф з суттєвої невизначеності безперервності діяльності стосується впливу повномасштабного воєнного вторгнення, а не будь-яких інших питань.

На основі цього, можна дійти висновку, що негативний вплив COVID-19 на аграрні компанії в Україні хоч і мав місце, однак здебільшого не був суттєвим щодо питання дотримання ними принципу безперервності діяльності. Розгорнуті дані про зазначення у звітах незалежних аудиторів параграфів щодо суттєвої невизначеності у дотриманні принципу безперервності діяльності в розрізі агропідприємств та звітних років наведено у Додатку П.

З огляду на аналіз ефективності аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу доцільно розглянути її з іншого боку, а саме аналізу їх фінансового стану за останні роки використовуючи статистичні дані щодо фінансових результатів та кількості заяв про банкрутство. Негативні фактори впливу воєнного стану посилюють і

так існуючі кризові явища в національній економіці. Це впливає на скорочення частки компаній, які могли отримувати стабільні доходи та витрати або забезпечувати нормальний рівень платоспроможності та ліквідності. На думку більшості вчених, що досліджувати питання банкрутства підприємств, а саме Бондаренка О.О. [119], Олександренка І.В. [219], та Сукрушевой Г.О. [241] головною зовнішньою причиною банкрутства підприємства є політична та економічна нестабільність у державі. Серед внутрішніх причин – недостача власних економічних ресурсів та збільшення кредиторської заборгованості з одночасним скороченням дебіторської заборгованості.

На нашу думку, вищенаведені фактори як окремо, так і в сукупності призводять до збитковості діяльності підприємств. Водночас, показник «збитковості», який повторюється з року в рік і призводить до накопичення непокритих збитків в кінцевому результаті, фіксує тенденцію до відкриття провадження про банкрутство підприємства. Сучасні умови господарювання в Україні супроводжуються різким зростанням частки збиткових агропідприємств у загальній структурі аграрного сектору України (рис. 2.16).



Рис. 2.16. Динаміка структури збитковості підприємств агробізнесу протягом 2020-2023 років *

** Узагальнено автором на основі [141, 144]*

Протягом 2022 року суб'єкти господарювання України отримали прибуток від звичайної операційної діяльності до оподаткування у сумі 88,48 млрд. грн. Даний показник є у 12,6 раз меншим ніж показник попереднього 2021 року, про що повідомив «Інтерфакс-Україна» із посиланням на статистичні відомості Державної служби статистики [144]. Частка збиткових підприємств України в 2020 та 2021 році становила 35,7% та 31,3% відповідно. Щойно економіка почала відновлювались від впливу пандемії коронавірусу, що спостерігалось незначним скороченням частки збиткових підприємств на 4,4% в 2021 році, вже з початку 2022 року на тлі початку воєнного вторгнення частка збиткових підприємств становила 55,9%, а в 2023 року – 47,9%, що фактично підтверджує негативний вплив умов воєнного стану на діяльність більшості суб'єктів господарювання.

Фактичні дані опитування менеджменту підприємств агробізнесу за даними служби Держстату України вказують на те, що основними чинниками, які мали вплив на обсяги операційної діяльності протягом 2020-2023 років були: недостатній попит, погодні умови, нестача робочої сили, нестача матеріалів та устаткування, фінансові обмеження та інші фактори [140], до яких з 2020 року були включена пандемія COVID-19 та з 2022 року воєнні дії на території України.

Водночас фактори нестачі робочої сили, матеріалів та устаткування для більшості підприємств агробізнесу не становили суттєвої загрози і їх визначали в середньому до 10% підприємств агробізнесу як основний фактор впливу. Щодо інших аспектів, ситуація є цікавішою і їх динаміку слід ретельніше проаналізувати у графічному форматі (рис. 2.17).

Фактори впливу можуть варіюватися залежно від конкретного регіону та типу сільськогосподарської продукції, яка виробляється. Однак із загальної усередненої інформації по Україні відповідно до рисунку 2.17. протягом 2022-2023 років спостерігається тенденція до стрімкого зростання частки інших факторів як домінуючих, які стримують операційну діяльність агробізнесу. Якщо у 2021 році частка підприємств, яка визначила інші фактори як основні

фактори впливу на їх діяльність становила 23%, то вже протягом 2022-2023 років їх частка становила 50% та 47% відповідно.

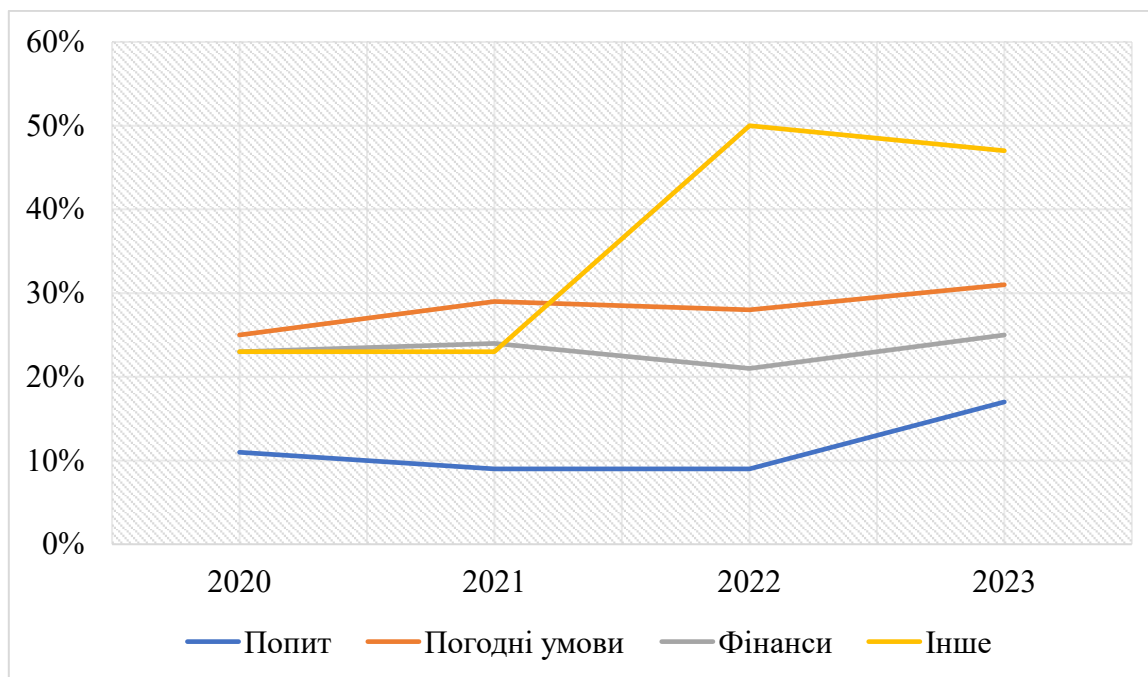


Рис. 2.17. Основні фактори, що обмежували діяльність сільськогосподарських підприємств протягом 2020-2023 років *
 * Узагальнено автором на основі [140]

Єдиним аргументованим поясненням цього є початок воєнного вторгнення на територію України у 2022 році і з цієї точки відліку даний фактор займає лідируючі позиції в офіційній статистиці. Незважаючи на те що, воєнні дії не є характерними для звичайних ринкових умов господарювання, на думку автора в умовах війни економіка нашої країни кардинально трансформувалася і відповідно фактор впливу воєнних дій варто виділити як окремий незалежний елемент офіційної статистики та аналізу на особливий період дії воєнного стану.

До початку воєнного вторгнення, значна кількість підприємств знаходились у важкому фінансовому становищі, а після його початку ситуація лише погіршилась. За даними Світового банку сільське господарство разом з енергетикою, промисловістю та будівництвом в Україні відносяться до галузей економіки, які найбільше постраждали з початком повномасштабного вторгнення. Що стосується саме сільського господарства, то такі події

ускладнюють продовольчу безпеку не лише в Україні, а й в глобальному масштабі [85, 53].

Рішення Росії вторгнутися в Україну ще більше ускладнює і так актуальні проблеми глобального ланцюжка поставок і посилює інфляційний тиск, який значно зріс від початку пандемії. Уряд і народ України продовжують демонструвати надзвичайну стійкість перед обличчям руйнувань. Прогнозується, що темпи відновлення в Україні сповільняться до 3,2% у 2024 році з 4,8% у 2023 році через менші обсяги урожаю і постійну нестачу робочої сили [85]. Економічні перспективи нашої країни залишаються залежними від підтримки донорів і тривалості російського вторгнення. Кульмінацією негативного впливу зовнішніх факторів на діяльність конкретного підприємства зазвичай стає відкриття справи про банкрутство. Як було згадано раніше, банкрутство компаній настає внаслідок впливу ряду об'єктивних та суб'єктивних чинників з зовнішнього та внутрішнього середовища. Фактори зовнішнього середовища є найбільш небезпечними з причин практичної неможливості здійснення суттєвого впливу на них задля їх мінімізації. При цьому спостерігається прямо пропорційна залежність в тенденції збільшення частки підприємств, які збанкрутували або знаходяться на межі банкрутства зростанням терміну дії воєнного стану та безпосередньо воєнних дій на території України.

Протягом перших місяців від початку воєнного вторгнення за офіційною статистикою кількість банкрутств компаній не зазнала суттєвих змін, при цьому таку інформації не доцільно сприймати як достатньо репрезентативну та прозору. Це пояснюється ефектом шокового впливу на економіку, тобто більшості суб'єктів господарювання було не до формалізації процедури банкрутства, а головними цілями стали забезпечення безпеки та здоров'я працівників та забезпечення безпеки наявних активів і діяльності в нових умовах від початку воєнного вторгнення.

Таблиця 2.6 містить офіційні статистичні дані Верховного суду України щодо відкриття проваджень у справах про банкрутство підприємств протягом

2020-2024 років. З даної таблиці можна підсумувати, що з 2020 року спостерігається тенденція до зростання кількості відкритих справ про банкрутство та кількості визнаних банкрутами підприємств. Так у 2021 році було відкрито на 288 або 55% більше справ про банкрутство, а фактично визнаних банкрутами підприємств було на 248 або 58%. Це в свою чергу пояснюється негативним впливом на окремі бізнеси пандемії COVID-19, адже деякі з них так і не змогли пристосуватися до умов господарювання з введеними обмеженнями.

Таблиця 2.6

Статистичні відомості про відкриті справи про банкрутство компаній в Україні протягом 2020-2024 років*

Звітний період	Відкриті провадження про банкрутство, од.	Розпочато процедуру санації, од.	Визнано банкрутом та відкрито процедуру ліквідації, од.	% визнання банкрутом від кількості відкритих проваджень	% визнання банкрутом від загальної кількості
2020	528	17	428	81%	14%
2021	816	24	676	83%	22%
2022	643	18	578	90%	19%
2023	843	32	635	75%	21%
2024	825	38	766	93%	25%
Всього	3655	129	3083	84%	100%

* Узагальнено автором на основі [123]

Водночас, якщо порівнювати дані 2022 року з даними 2021 та 2023 років, то можна виявити значно меншу кількість збанкрутілих компаній. Так у 2022 році, що характеризується початком безпрецедентного воєнного вторгнення на територію України, було зареєстровано на 173 або на 21% менше проваджень про банкрутство, а фактично визнаних банкрутами підприємств було на 98 або 15% менше. Хоча кодекс України з процедур банкрутства не зазнав змін, а висунуті у 2022 році законопроекти щодо запровадження мораторію на відкриття справ про банкрутство на час дії воєнного стану не були прийняті, тенденція до скорочення пояснюється, по-перше, скасуванням

проведення планових перевірок арбітражних керуючих, по-друге, відтермінуванням строків подачі обов'язкової звітності та, по-третє, тимчасового призупинення діяльності судів у перші місяці втручання, що було характерним для більшості галузей економіки.

Починаючи з 2023 року, частка визнаних банкрутами підприємств поступово зростала, це пояснюється відкладеним ефектом банкрутства, що зумовлено юридичним визнанням неплатоспроможні фірми із затримкою в середньому від 1 до 3 років, що залежить від галузі, динаміки основних коефіцієнтів, доступу до фінансування, правового середовища, тощо. Воєнні дії з початку 2022 року призвели до суттєвого погіршення фінансового становища багатьох підприємств, що зумовило в подальшому до зростання кількості банкрутств протягом 2023-2024 років.

З іншої сторони, також варто відзначити в цьому фактор здатності національного бізнесу проявляти єдність та здібності до домовленостей. Кредитори і боржники намагаються сприяти збереженню бізнесу кожного з них у складних умовах господарювання. Банки, у свою чергу, значно розширили практику механізмів врегулювання відносини з позичальниками шляхом надання кредитних канікул, реструктуризації кредитів та не застосовування важелів примусового стягнення заборгованості. Починаючи з третього кварталу 2022 року, спостерігалось значне зростання попиту на послуги з супроводу процедур реструктуризації боргів за кредитами та позиками.

Протягом 2023-2024 років статистика правочинів у сфері банкрутства повернулася на рівень 2021 року, лише з незначним зростанням кількості проваджень. Відсутність різкого зростання за умов значної невизначеності пояснюється частковим відновленням економіки на фоні стабілізації фінансової та воєнної підтримки від західних партнерів.

Також варто зазначити, що доступ до фінансування аграрних підприємств зростає із їх розміром. Дослідження Світового банку вказує на те, що в Україні кредитне фінансування є головним інструментом забезпечення

стабільності бізнесу і ними користувалися в середньому 56% підприємств, але 85% з них – великі за розміром [72]. Інші інструменти фінансування (зокрема лізинг, випуск акцій, опціонів) також переважно доступні великим за розміром підприємствам, тоді як малі агропідприємства та господарства ними майже не користуються. Відповідно це прямо впливає на їх спроможність підтримувати безперервну діяльність у стресові періоди.

Ще одним надійним джерелом інформації щодо дієвості аудиту дотримання принципу безперервності діяльності є проведення дослідження шляхом анкетування. При цьому найбільш ефективним у рамках аналізу буде двостороннє анкетування, окремо суб'єктів аудиторської діяльності та окремо агропромислв відповідно до згідно вимог чинного законодавства.

За результатами проведеного дослідження, нами було розроблено анкети, які включають в себе основні питання, пов'язані з аналізом ефективності аудиту дотримання принципу безперервності діяльності. З переліку питань було визначено ті, що розглядаються універсальними з точки зору аудиту та відповіді на які зможуть надати будь-які суб'єкти аудиторської діяльності, незалежно від приналежності до міжнародної мережі чи їх розміру. Анкети мають простір для нотаток, щоб допомогти у розкритті інформації, яка має відношення до конкретних обставин діяльності компанії чи процесу аудиту. Анкета для агропромислових підприємств, які на практиці проходили аудиторську перевірку, містить перелік питань, що зорієнтований на їхні потреби та очікування в ході аудиту, а також виклики, з якими вони мали справу в ході намагання підтримувати безперервну операційну діяльність в наявних умовах невизначеності. Шаблони розроблених анкет для аудиторів та агробізнесу наведені у Додатках Р та С відповідно.

За результатами проведеного опитування на предмет дієвості аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу, які наведені у Додатку Т, встановлено проблему недостатності уніфікації запитів та робочих документів під поточні потреби економічного середовища зі сторони суб'єктів аудиторської діяльності та недостатньої гнучкості,

деталізації розкриття інформації та відкритості з боку суб'єктів агробізнесу. Більша частина аудиторських компаній продовжують використовувати у своїй діяльності стандартизовані формати запитів та робочих документів в ході перевірки безперервності діяльності відповідно до вимог МСА 570 та застосованої концептуальної основи, при цьому під час пандемії та воєнного стану окремі запити та робочі документи не вдосконалювались та нові не впроваджувались, а продовжували використовуватись існуючі, затверджені на рівні окремих або мережевих аудиторських фірм шаблони.

З іншого боку менеджмент компаній агропромислового комплексу приділяє недостатню увагу питанню безперервності діяльності в ході його аудиту. Досить часто відповіді на запити аудиторів не містять деталізованої відповіді, а лише відповіді у форматі «Так», «Ні», «Не застосовується» без додавання нотаток чи пояснювальних коментарів. Під час зустрічі з аудиторами менеджмент компаній здебільшого оптимістично налаштований у питанні спроможності компанії діяти безперервно, надаючи аудиторам запевнення водночас не маючи для цього обґрунтованого підґрунтя та не привертаючи достатньої уваги найбільш тривожним сценаріям можливого розвитку майбутніх подій.

На основі отриманих результатів анкетування встановлено, що дієвість аудиту дотримання принципу безперервності діяльності суб'єктів агробізнесу не залежить суто від аудиторів, а має поєднувати в собі тісну співпрацю аудиторів з менеджментом компаній, що перевіряються. Більшість представників аудиторських компаній та підприємств агробізнесу підтвердили, що питання безперервності діяльності є вагомим у процесі фінансового планування. Упродовж вивчення даного питання найчастіше використовуються аналіз фінансових показників, руху грошових коштів і здійснюють оцінку фінансових прогнозів та бюджетів.

Для агробізнесу домінуючими факторами впливу на безперервність діяльності підприємств є воєнні дії та їх наслідки, кліматичні ризики й втрата ключових ринків та контрагентів. Аудитори відзначають високу залежність

від професійних суджень і складність даної ділянки аудиту, недостатність інструментарію аудиту безперервності діяльності, обмежене використання цифрових засобів та спеціалізованих програм. Водночас, аудиторські звіти за результатами перевірки аграрних підприємств здебільшого не містять застережень з цього питання, однак містять параграф, що розкриває суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності. Менеджмент агробізнесу здебільшого задоволений роботою аудиторів, однак визнають потребу в кращій комунікації та співпраці.

Висловлені пропозиції аудиторів включають необхідність оновлення методичної та нормативної бази аудиту безперервності діяльності за галузевою ознакою та новітніми практиками, проведення регулярних тренінгів та круглих столів спільно з представниками аграрного бізнесу з метою обміну досвідом, виявлення проблем і формування пропозицій, а також необхідність впровадження спеціалізованого програмного забезпечення та використання технології штучного інтелекту у процесі аудиту дотримання підприємствами аграрного бізнесу принципу безперервності діяльності.

За результатами дослідження дієвості аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності означено його залежність від якості аудиторських послуг. Виокремлено основні перспективні методи оцінки дієвості аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Проведено аналіз основних факторів, що обмежували діяльність сільськогосподарських підприємств, а також динаміку структури збитковості підприємств агробізнесу. Проаналізовано структуру аудиторських послуг за категорією суб'єктів господарювання, виокремлено частку аудиторських звітів з наявним параграфом щодо суттєвої невизначеності у здатності підприємств продовжувати безперервну діяльність, а також за типами наданої аудиторської думки. Проаналізовано динаміку відкриття проваджень про банкрутство підприємств та подальшого визнання їх банкрутами з відкриттям процедури ліквідації. Відзначено здатність

національного бізнесу проявляти єдність та взаємопідтримку на фоні повномасштабного воєнного вторгнення.

У результаті розробки анкет для суб'єктів аудиторської діяльності та підприємств агробізнесу проведено опитування, результати якого дали змогу виявити основні проблеми, з якими вони зустрічаються в процесі аудиту дотримання принципу безперервності діяльності, а також сформулювати пропозиції щодо поліпшення дієвості аудиту та усунення наявних проблем.

Висновки до розділу 2

Оцінка стану аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу та їх бізнес-середовища дозволяє дійти наступних висновків:

1. У практичних аспектах аудиторської діяльності інформаційне забезпечення аудиторської перевірки є головним елементом, щодо якого існує прямолінійна залежність, яка характеризується достатністю та прийнятністю отриманих доказів аудитора. Наукова літературна база містить лише поверхневі дослідження питання інформаційного забезпечення аудиту, а в сучасних умовах господарювання єдиним джерелом зменшення рівня невизначеності є саме доступність і обсяг інформації. Наразі підвищується актуальність питання вивчення джерел та видів інформації, яка доступна та використовується аудиторами в ході їх професійної діяльності.

2. Сутність поняття «невизначеність» тісно переплітається з поняттям «інформація». Основним інструментом визначення рівня невизначеності події є аналіз ймовірності її виникнення, при цьому чим більша ймовірність виникнення конкретної події, тим меншою буде вважатися її невизначеність. Саме тому кількість та якість зібраної аудиторами інформації, що стосується дотримання принципу безперервності діяльності, має вирішальну роль для оцінки ймовірності виникнення несприятливих подій у діяльності компанії, фінансова звітність якої перевіряється, та надання відповідної аудиторської думки щодо неї.

3. У процесі дослідження інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу визначено недоліки існуючої системи класифікації як фінансової так і нефінансової інформації в аудиті. Тому було удосконалено підходи до класифікації інформації за типами, що використовується аудитором при виконанні процедур по суті щодо дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, зокрема виокремлено інформацію, що враховує специфіку діяльності агробізнесу та пов'язано умови невизначеності підприємств агробізнесу з основними ризиками, що впливають на дотримання ними принципу безперервності діяльності. Оновлено схему класифікації нефінансової інформації в аудиті безперервності діяльності за формою подання та змістом, що дало змогу визначити окремий підклас нефінансової інформації для підприємств агробізнесу та сформовано схему класифікації інформації в аудиторській діяльності за рівнями конфіденційності.

4. За результатами дослідження встановлені умови невизначеності, що характерні для агробізнесу, та пов'язано їх з ризиками, що впливають на дотримання агробізнесом принципу безперервності діяльності. Зокрема визначено фінансові, макроекономічні, біологічні та кліматичні джерела умов невизначеності, для отримання аудиторських доказів щодо яких має бути сформоване відповідне інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності. Було узагальнено пріоритетні типи аудиторських процедур та шляхи їх застосування в аудиті як окремого джерела інформаційного забезпечення та визначено важливість належно оформленої робочої документації аудитора, що є вагомим джерелом інформації для майбутніх аудиторських перевірок дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу. Як результат, було сформовано основні характеристики прийнятності інформації та їх вплив на звіт незалежного аудитора в частині висловлення думки щодо безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності.

5. Для виконання поставлених цілей аудиту безперервності

діяльності підприємств агробізнесу аудитори повинні мати визначений методичний інструментарій, що містить у собі набір методик, інструментів та процедур, якими користуються аудитори в ході виконання своєї діяльності на всіх етапах аудиту – планування, виконання та завершення. При цьому під час аудиту підприємств аграрного сектору України застосування стандартного переліку інструментарію аудиту може бути недостатнім і наразі відсутній визначений методичний інструментарій, який враховував би специфіку діяльності підприємств агробізнесу.

6. Формування методичного інструментарію аудиту безперервності функціонування підприємств агробізнесу потребує попереднього аналізу його складових та виявлення проблемних аспектів, що потребують удосконалень або доповнень. За результатами дослідження було удосконалено методичний інструментарій аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу та його впливу на результати їх діяльності шляхом доповнення його складових шаблонами плану та програми аудиту безперервності діяльності для підприємств аграрного спрямування з визначенням їх взаємозв'язку з конкретними процедурами аудиту.

7. В рамках удосконалення методичних підходів до аудиту обґрунтовано важливість застосування аналітичних процедур щодо фінансової звітності при аудиті безперервності діяльності, а також дотримання нормативних значень основних фінансових коефіцієнтів в частині аналізу ризиків безперервності діяльності. Визначено специфічні для аграрного бізнесу зовнішні та внутрішні фактори впливу на безперервність діяльності, що будуть доречні під час оцінки аудиторських ризиків. Обґрунтовано наслідки для підприємств щодо недотримання нормативних значень коефіцієнтів та порівняно динаміку зміни основних показників щодо аграрних підприємств, які знаходяться на межі банкрутства та підприємств, що приймають ефективні управлінські рішення в частині забезпечення безперервної діяльності. Визначено основні ризики безперервності діяльності для малих за розміром сільськогосподарських підприємств та приватних фермерських господарств, що становлять основну

частку агропромислового сектору України, та сформовано перелік процедур аудиторів у відповідь на зазначені ризики. Охарактеризовано вплив аудиту безперервності діяльності на діяльність суб'єктів агробізнесу та звіт незалежного аудитора за результатами їх перевірки.

7. Дослідження засвідчили, що існує пряма залежність між дієвістю аудиту та його якістю. Чим якісніше виконують роботу аудитори, тим дієвішою вона вважається. А, враховуючи велику значущість аудиту для стейкхолдерів, питання підтримки та підвищення його дієвості є предметом підвищеної уваги регуляторів, враховуючи, що аудиторська діяльність, поміж інших, зазнала трансформаційних змін з моменту впровадження карантинних обмежень та обмежень воєнного стану в Україні. В ході дослідження набуло подальшого розвитку обґрунтування основних підходів для оцінки дієвості аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності.

8. Сформовано три основні перспективні етапи оцінки дієвості аудиту безперервності діяльності, що включають: аналіз якості наданих аудиторських послуг; проведення оцінки статистичних даних включно з анкетуванням аудиторських компаній і підприємств агробізнесу; перспективне спостереження за діяльністю проаудійованих підприємств. Проведені узагальнення дали можливість розробити анкети для суб'єктів аудиторської діяльності та підприємств агробізнесу, які включають в себе основні питання, пов'язані з визначенням дієвості аудиту дотримання останніми принципу безперервності діяльності.

9. Прикладним результатом дослідження є проведений аналіз основних факторів, що обмежували діяльність сільськогосподарських підприємств, а також динаміки і структури збитковості підприємств агробізнесу. Проаналізовано структуру аудиторських послуг за категорією суб'єктів господарювання, визначено частку аудиторських звітів з наявним параграфом щодо суттєвої невизначеності у здатності підприємств продовжувати безперервну діяльність, а також за типами наданої аудиторської думки.

Проаналізовано динаміку відкриття проваджень про банкрутство підприємств та подальшого визнання їх банкрутами з відкриттям процедури ліквідації. Відзначено здатність національного бізнесу проявляти єдність та взаємопідтримку на фоні повномасштабного воєнного вторгнення. На основі розроблених анкет для суб'єктів аудиторської діяльності та підприємств агробізнесу проведено опитування, результати якого дали змогу виявити основні проблеми, з якими вони зустрічаються в процесі аудиту дотримання принципу безперервності діяльності, а також сформулювати пропозиції щодо поліпшення дієвості аудиту та усунення наявних проблем.

10. Результати аналізу підтвердили, що період з 2020 року до кінця 2023 року частка звітів незалежного аудитора, що містили модифіковану думку, скоротилася на 6% і становила 45%. Водночас з 2022 року питання безперервності діяльності набуло особливої значущості, що характеризувалось включенням до аудиторських звітів окремого параграфу з суттєвою невизначеністю, що стосується безперервності діяльності. Звіти незалежного аудитора більш як 75% підприємств суспільного інтересу у 2022 році містили відповідний параграф, водночас аналіз фінансової звітності разом із звітом незалежного аудитора 11 провідних аграрних компаній України показав, що 91% звітів аудитора таких компаній, датованих 2022 роком, містили відповідне застереження. Це підкреслює суттєве підвищення рівня невизначеності в Україні та актуальності питання безперервності діяльності під час його аудиту.

11. Проведене опитування менеджменту агропромислових компаній України засвідчує про значне зростання на фоні воєнного стану ризиків операційної діяльності, зокрема обмеження джерел фінансування, нестача робочої сили, недоступність сировини та матеріалів і втрата ринків збуту. Водночас, власники бізнесу в більшій мірі очікують від аудиторів неупередженої та обґрунтованої думки щодо спроможності компанії діяти безперервно та розраховують отримати звіт з деталізованим описом основних ризиків та проблем, що потребують уваги. З іншого боку, результати

опитування провідних аудиторських компаній, які проводили аудит компаній агропромислового сектору, свідчать про зростання рівня уваги аудиторів до питання безперервності діяльності, кількості ресурсів та часу, необхідного для вивчення та аналізу всіх можливих факторів впливу на питання безперервності діяльності. Аудитори відзначають складність аналізу даного питання в наявних умовах в Україні, що пояснюється високим рівнем невизначеності та необхідністю орієнтуватися на професійні судження. Більшість аудиторських компаній відзначають необхідність оновлення та розширення наявних у них процедур з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності з орієнтацією під сучасні вимоги економічного середовища, а деякі компанії наполягають на необхідності оновлення та розширення нормативної бази питання аудиту безперервності діяльності як базисного елементу ефективності його аудиту.

Ключові наукові результати другого розділу опубліковані в працях, які наведено в списку використаних джерел [92, 102, 55, 97, 101, 94, 105, 136].

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

3.1. Концептуальні підходи підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу

З кожним новим випадком шахрайства та «невдачі» аудиту, про які повідомляється у фінансовій пресі, все гостріше постають питання про цінність незалежного аудиту. Хоча більшість користувачів фінансової звітності визнають, що професія аудитора відіграє важливу роль у функціонуванні підприємств та глобальних ринків капіталу, інші стверджують, що цінність незалежного аудиту та ступінь його значущості для інвесторів вимірюється лише відсутністю фактів шахрайства або гучних справ після завершення аудиту, включаючи оголошення про банкрутство або неплатоспроможність, про які звіти незалежних аудиторів не містять згадки. Аналіз якості аудиту зазвичай відбувається в частині практики допущення помилок аудиту, все ж беззаперечним є той факт, що аудит має продовжувати розвиватися, щоб задовольнити потреби фінансових ринків у динамічному світі, будь то рух до оптимізації процедур аудиту з використанням новітніх технологій чи до розробки нових або удосконалення існуючих стандартів аудиту.

Як і у випадку з будь-якими іншими професійними послугами, аудит має регулярно оновлюватися, стандарти аудиту переглядатися, щоб переконатися, що він відповідає потребам і очікуванням користувачів, а також не відстає від змін на ринку, в якому аудит існує. В цьому контексті важливо дивитися аналізувати майбутнє, щоб будь-які зміни в процесі та методики аудиту не втратили актуальності найближчим часом.

Питання концептуальних підходів у своїх наукових працях розкривали В. Кифяк [159], А. Лівінський [182], У. Бортник [182]. Їх бачення терміну «концептуальний підхід» трактується як цілісна система базових теоретичних

положень, ідей, категорій, принципів і методів. Л. Гуцаленко [134] та І. Брацун [121], у свою чергу, вбачають в цьому систему узагальнених теоретичних положень і принципів, що слугують основою майбутнього дослідження. Вважаємо, що у межах теми даного дисертаційного дослідження під «концептуальними підходами» необхідно розуміти систему вихідних засад, ідей і методів, що визначають стратегію для здійснення подальших досліджень.

З іншого боку, під поняттям «ефективність» Н. Трусова, Н. Присяжнюк, Ю. Федорук, Н. Федорук та О. Ткаченко розуміють соціально-економічну категорію, властиву всім типам соціально-економічних відносин, що є однією з найважливіших характеристик якості будь-якої системи [244]. З даною точкою зору можна погодитись, адже в аудиті його якості є одним із основних чинників визначення його ефективності.

Т. Морщенок визначає економічну ефективність як отримання результатів використання всіх ресурсів виробництва за певний проміжок часу [201]. Р. Лобай під ефективністю розглядає відношення досягнутого результату та витрат на його отримання [184]. А. Демченко та О. Момот виокремлюють економічну ефективність як результат економічної діяльності, економічних програм та заходів, що характеризуються ставленням отриманого економічного ефекту, до витрат факторів, ресурсів, що зумовили отримання цього результату [136]. Зазначені вчені надають категорії «ефективність» кількісного значення, однак ефективність процесу аудиту та його якості не може бути визначена лише кількісно, а мають використовуватись і якісні критерії оцінки.

Відповідно існує потреба у формуванні власного розуміння поняття «ефективність» для цілей дослідження аудиту безперервності діяльності. На нашу думку, під поняттями «ефективність» потрібно розуміти – здатність аудиторських процедур та практик забезпечити адекватне, обґрунтоване, своєчасне та якісне виявлення реальних загроз безперервного функціонування

підприємств та належного звітування щодо цього у звіті незалежного аудитора.

Економіка України наразі перебуває на критичному етапі змін, і будь-які рекомендації мають захищати її конкурентоспроможність та привабливість для інвестицій. Для підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності агробізнесу необхідно зосереджуватись на меті, обсязі та якості аудиту. В Україні спостерігається тенденція до розширення контролю дотримання аудиторами вимог МСА, обсягу їх звітування без внесення конкретних пропозицій чи змін до чинних методик чи процедур аудиту.

Сучасні технології, з врахування використання можливостей штучного інтелекту, дають змогу отримати глибше розуміння процесу аудиту та підвищити його ефективність. Однак для забезпечення більшої впевненості та якості все ще необхідний аналіз з відповідними бізнес-знаннями та детальним розумінням діяльності компанії. Незалежні аудитори продовжували і продовжуватимуть зосереджуватися на підвищенні ефективності своєї роботи, що є необхідним для якісного проведення аудитів. Крім того, важливо, щоб аудитори і надалі мали можливість підтверджувати достовірність фінансової звітності у будь-якому її форматі.

Зовнішній аудит є важливою функцією для забезпечення того, щоб підприємства агробізнесу мали ефективне управління та могли виконувати визначені завдання з метою досягнення цілей. Однак, ефективність зовнішнього аудиту в частині перевірки дотримання принципу безперервності діяльності ще не була достатньо досліджена. Необхідність визначення можливих підходів до підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності була частково досліджена у другому розділі дисертаційного дослідження. Така необхідність обумовлена не лише недостатнім вивченням та аналізом даного питання з боку науковців, а також зумовлена залежністю від впливу сукупності факторів на безперервність діяльності, значних суджень управлінського персоналу та аудиторів, які здебільшого є суб'єктивними.

Для розуміння контексту питання підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності в ході дослідження виникає запитання: наскільки достатньо покривають тлумачення чинного МСА 570 потреби аудиторів у процесі виконання аудиту та формування аудиторської думки, включно щодо питання дотримання принципу безперервності діяльності?

Як зазначено у рисунку 2.15, наявна база аудиторських звітів за останні роки, сформованих за МСА, засвідчує тенденцію до зростання кількості параграфів з окремим розкриттям щодо суттєвої невизначеності, пов'язаної з безперервністю діяльності підприємств, що перевіряються. Офіційна статистика [123] про кількість відкритих проваджень про банкрутство та відкриття процедур ліквідації за останні роки, що детальніше була досліджена у другому розділі даного дисертаційного дослідження, також засвідчує тенденцію до зростання, однак аналітична інформація щодо видачі аудиторських звітів, які б містили думку з застереженням або негативну думку з питання дотримання компанією принципу безперервності діяльності, не є доступною через обмеження до доступу публічної інформації окремих підприємств під час воєнного стану.

Для прикладу розглянемо аналітичну інформацію за 2023 рік, що став періодом перебудови економіки України, коли питання забезпечення безперервності діяльності було одним із ключових пріоритетних для українського бізнесу. 2023 рік характеризувався продовженням високого рівня економічної та операційної невизначеності, що розпочалась у 2022 році. Незважаючи на складні умови більша частина бізнесів зуміла адаптуватися до нових реалій господарювання, водночас наявні підприємства, особливо з регіонів, що зазнали найбільшого впливу бойових дій, не змогла подолати фінансові та операційні труднощі, що призвело до призупинення їх діяльності чи банкрутства.

За даними таблиці 2.6 розділу 2 дисертації, у 2023 році було відкрито 843 провадження про банкрутство, при цьому 635 справ завершилися визнанням банкрутства та відкриттям процедури ліквідації. З іншої сторони, згідно даних

рисунку 2.14 розділу 2 дисертації, частка звітів незалежних аудиторів у 2023 році щодо фінансової звітності підприємств суспільного інтересу, що містили негативну думку та відмову від висловлення думки становила 2% (33 од.), а частка висловлення думки із застереженням – 43% (856 од.).

Внаслідок обмежень у доступі до публічної інформації у відкритих джерелах внаслідок воєнного стану, з загальної кількості звітів аудиторів не є можливим визначити точну їх кількість, які містили думку із застереженням, негативну думку чи відмову від висловлення думки саме щодо питання дотримання підприємствами принципу безперервності діяльності. Водночас, відповідно рисунку 2.15 розділу 2 дисертаційного дослідження, частка аудиторських звітів, що містили параграф щодо суттєвої невизначеності у здатності підприємств продовжувати безперервну діяльність, була високою і становила 79,7% (737 од.).

Отже, порівняння аналітичної інформації щодо кількості відкритих справ про банкрутство з кількістю аудиторських звітів, що містять думку із застереженням або негативну думку стосовно дотримання принципу безперервності діяльності підприємств, не є можливим. Водночас здійснення порівняння з загальною кількістю зазначених типів думок у аудиторських звітах, незалежно від сутності питань, що зумовили їх висловлення, не буде репрезентативним для цілей даного дослідження.

Враховуючи динамічне швидкорозвиваюче середовище, а також нові виклики, які постають перед компаніями аграрного сектору як в Україні так і в глобальній перспективі, питання визначення концептуальних підходів підвищення ефективності процесу проведення аудиту цих компаній залишається актуальними.

Такі підходи мають розроблятися та впроваджуватися на двосторонній основі, тобто здійснюватися як зі сторони підприємств аграрної сфери, так і суб'єктів аудиторської діяльності. В базовому сценарії відповідно до вимог МСА 570 [198, с. 606] будь-яке підприємство зазвичай вважається таким, що спроможне продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому без

намірів ліквідації або припинення діяльності. Надання з боку керівництва компаній необхідної неупередженої та правдивої інформації відповідно до запитів аудиторів є його відповідальністю. Тому забезпечення тісного безперервного зв'язку між аудиторами та управлінським персоналом є важливим елементом ефективного аудиту.

Керівництво компанії відповідає за її діяльність, а також за формування «тону зверху вниз» чи так званого «голосу лідера», що визначає корпоративну культуру, етичну та доброчесну поведінку. У рамках цієї відповідальності менеджмент також має обов'язок розробляти, впроваджувати та забезпечувати ефективну роботу системи внутрішнього контролю в процесі фінансового звітування. Зрештою, саме керівництво несе основну відповідальність за безперервну діяльність компанії.

Фінансові фактори виступають як основний критерій оцінки, що впливає на статус компанії у контексті безперервності діяльності і визначаються на основі фінансових даних. Водночас нефінансові показники зазвичай залежать від ставлення керівництва до того чи іншого соціального, екологічного чи технічного аспектів, при цьому можуть мати суттєвий вплив на безперервність діяльності, хоч і базуються на проблемах, що не стосуються фінансової діяльності підприємства.

Проблематику ефективності звітів незалежних аудиторів в частині перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами вивчали здебільшого іноземні вчені, зокрема: Е. Альтман [4], А. Кохен [24], М. Арена [8], М. Діттенхофер [26], Н. Ніоман [67] та інші. Значна частина науковців і практиків використовує безперервність діяльності як певне базове припущення у фінансовій звітності, що виконується доки немає зворотної інформації, що може спростувати це. І зазвичай така інформація є суттєвою в розумінні фінансової звітності, і пов'язана з неспроможністю суб'єкта господарювання погасити наявні зобов'язання у встановлений термін, не здійснюючи для цього продажу значної частини своїх власних активів іншим сторонам, або наявністю операцій з реструктуризації заборгованостей або

окремих видів діяльності, підрозділів, тощо. Враховуючи, що аудитори окрім висловлення незалежної думки щодо достовірності фінансової звітності також несуть відповідальність за оцінку дотримання безперервної діяльності компанії, їх думка щодо цього питання має бути більш комплексною та багатогранною.

Економіка України продовжує демонструвати силу під час тривалого періоду нестабільності. Інвестиції в український ринок досягають дуже високого рівня, і це, частково, відображає фундаментальну довіру іноземних партнерів до України, яку посилюють ефективні реформи, зміни у законодавстві, а також нагляд і забезпечення прозорості процесу фінансового звітування. Незалежний аудит фінансової звітності публічних компаній є основним чинником цієї довіри, хоча він не гарантує успішність даних інвестицій, адже окрім самого аудиту на них впливають інші численні негативні фактори.

Основні концептуальні підходи, що забезпечуватимуть підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу, наведені у рисунку 3.1.

Наведені у рисунку 3.1 підходи необхідно розглянути детальніше, водночас, питання моделювання нових та удосконалення існуючих процедур перевірки, а також діджиталізації процесу аудиту безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу будуть розглянуті у другому та третьому пунктах даного розділу дисертаційного дослідження відповідно.

Першочерговим питанням з підвищення ефективності аудиту дотримання принципу неперервної діяльності є забезпечення зовнішніх аудиторів широким діапазоном компетенцій. Компетенції визначаються як здатність особи виконувати свої професійні обов'язки та завдання правильно, спираючись на досвід роботи, рівень освіти та зусилля працівників щодо безперервного професійного вдосконалення [16].

Оцінка компетентності проводиться на основі здобутого академічного рівня, практичного досвіду, навичок, а також зусиль, спрямованих на навчання

та розвиток команди зовнішніх аудиторів. Отже, зовнішні аудитори мають мати відповідний рівень компетентності у своїй роботі та освіті для підвищення ефективності аудиту, в тому числі з належної перевірки та аналізу фінансового становища підприємств агробізнесу та їх спроможності проводити діяльність на безперервній основі.

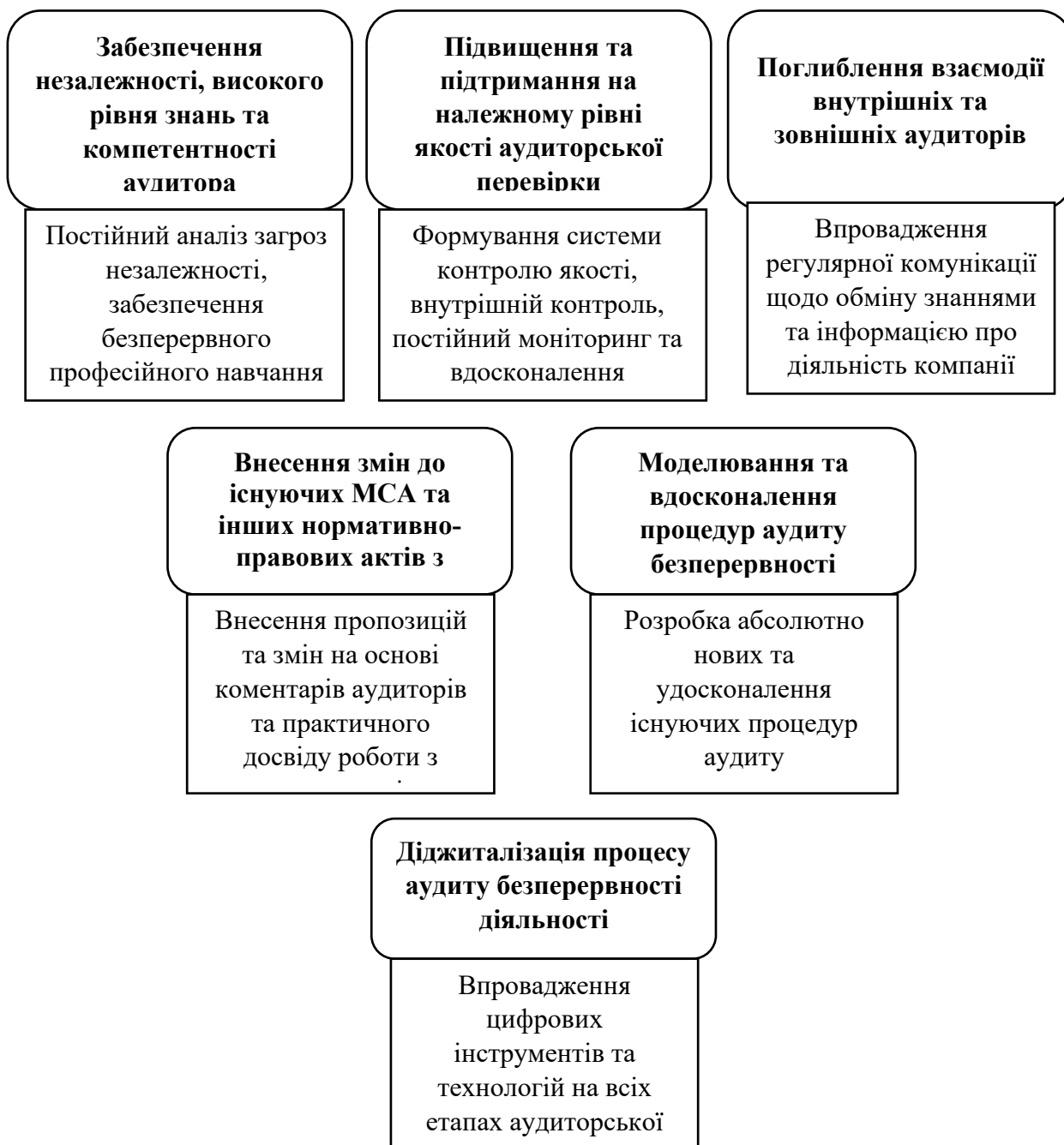


Рис. 3.1. Обґрунтовані концептуальні підходи з підвищення ефективності аудиту безперервності підприємств аграрного бізнесу*

** Розроблено автором*

Професіональні аудитори мають характеризуватися своїм унікальним судженням, отриманим за допомогою якісної освіти та безперервного професійного навчання, служіння інтересам суспільства, дотримання кодексу етики та дотримання правил своєї професії [58]. Теорія соціального контракту, яка бере свій початок ще з епохи просвітництва, говорить, що суспільство надає професіям автономію за умови, що їх праця буде виконуватись в інтересах громадськості, а члени даних професій дотримуватимуться кодексу етики [231, 87, 80]. Коли представники професії не дотримуються цих стандартів, соціальний контракт порушується, і суспільство може вирішити обмежити роль або автономію професії. Відповідно перед зовнішніми аудиторами України постає важлива відповідальна місія не втратити престижу професії та зберегти важливу роль у суспільстві в наявних умовах невизначеності.

Відповідно до напрацювань Джона Персі, користувачі фінансової звітності насамперед очікують, що аудиторська діяльність охоплюватиме ряд визначених обов'язків, відповідно аудитори мають бути компетентними та незалежними у виконанні своїх обов'язків (рис. 3.2).

Питання незалежності зовнішніх аудиторів тісно пов'язане з компетенціями. Незалежність, в першу чергу, є основою доброчесності аудиторського процесу, який може охоплювати зазначені у рисунку 3.2 обов'язки. Під час обговорення питань, пов'язаних з фінансовою звітністю, збереження цілісності незалежної аудиторської діяльності є обов'язковим для аудиторів і вимагається стандартами аудиту та кодексом етики.

Успіх аудиту дотримання принципу безперервності діяльності значною мірою залежить від незалежності аудитора. Якщо умова незалежності не дотримується, ступінь довіри до звіту незалежного аудиту, як об'єктивної думки різко знижується. Якщо аудитор некомпетентний, незалежність не може розглядатися як очікувана характеристика аудиту. Брак компетентності через відсутність знань і досвіду змушує аудитора в більшій мірі покладатися

на судження та запевнення керівництва клієнта під час оцінки аудиторських доказів стосовно питання дотримання принципу безперервності діяльності.

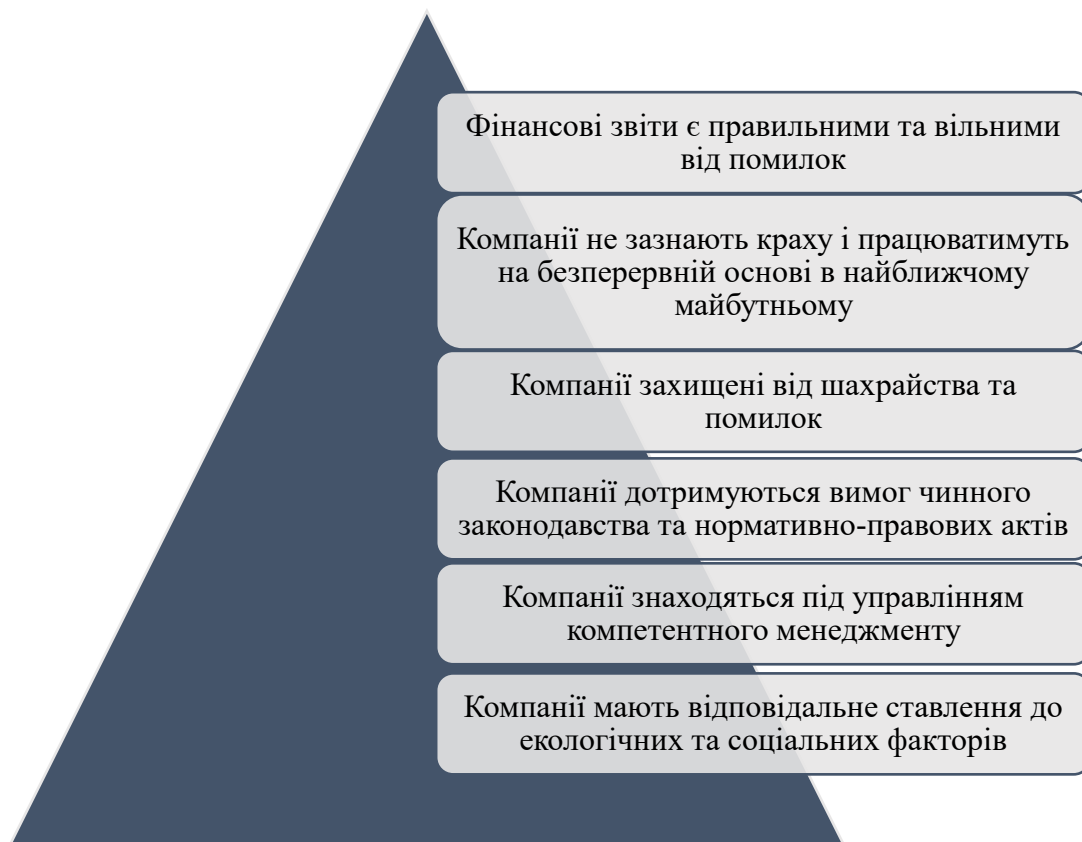


Рис. 3.2. Визначені основні обов’язки зовнішніх аудиторів згідно очікувань користувачів фінансової звітності*

** Узагальнено автором на основі [69, с. 226-235].*

В умовах економічної невизначеності виникає необхідність у розробці додаткових підходів, які забезпечуватимуть контроль та удосконалення якості набутих компетенцій зовнішніх аудиторів сільськогосподарських підприємств. На наше переконання, це можливо забезпечити за умови розробки механізму взаємодії аудиторів, суб’єктів аудиторської діяльності, навчальних та атестаційних центрів, професійних організацій, органів державної влади, тощо. Запропонований механізм розвитку компетенцій зовнішніх аудиторів підприємств сільського господарства схематично відображено у рисунку 3.3.

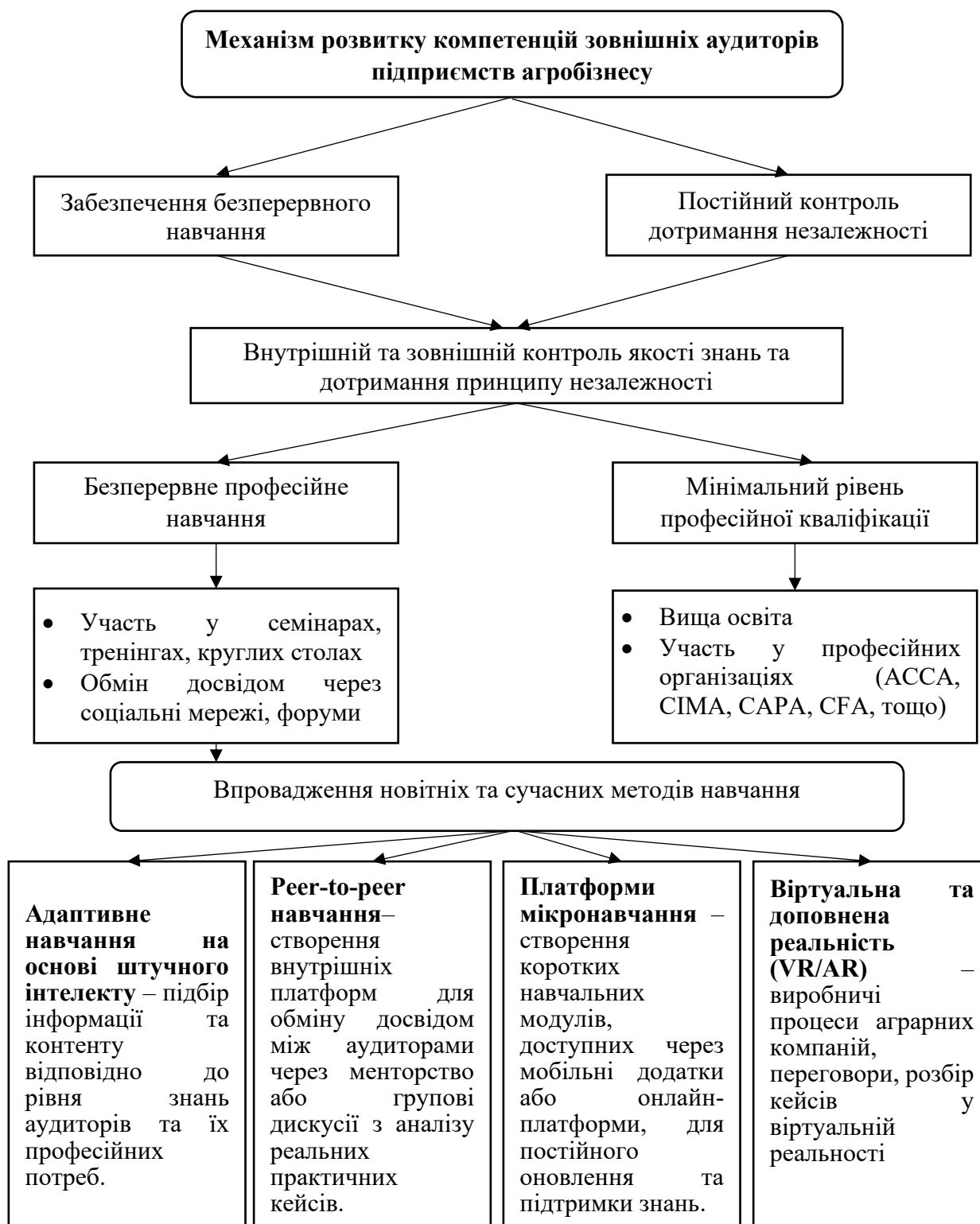


Рис. 3.3. Запропонований механізм підвищення компетентності зовнішніх аудиторів підприємств аграрного бізнесу*

** Сформовано автором*

Знання та компетентність мають значну цінність, оскільки в умовах динамічних змін професія аудитора має зосереджувати все більше уваги

професійним освітнім програмам для аудиторів, щоб забезпечити їх обізнаність із новітніми ідеями та техніками в процесі фінансового звітування та аудиту. Однак з даного твердження постає питання, як незалежному аудитору досягти належної технічної підготовки, бажаної кваліфікації та професіоналізму, необхідних для цієї роботи? За наявних умов господарювання, це означає отримання вищої освіти у сфері бухгалтерії та аудиту, практичний досвід у обліку, юриспруденції та фінансів, навички роботи в комп'ютеризованому середовищі, а також участь у програмах безперервного навчання.

Незалежність є основним принципом в діяльності зовнішніх аудиторів. Професійна думка зовнішнього аудитора не матиме суттєвого значення для користувачів звітності, якщо вони вважатимуть, що аудитор не повністю незалежний від компанії, яку він перевіряє. Користувачі можуть довіряти незалежній думці аудитора лише тоді, коли впевнені, що аудитор діяв як неупереджений суддя, ґрунтуючись на об'єктивних доказах.

Дослідження ринку аудиторських послуг дають змогу визначити п'ять найпоширеніших причин невдач аудиту, що відображені у рисунку 3.4.



Рис. 3.4. П'ять основних причин недоліків в аудиті *

** Узагальнено автором на основі [109]*

Кожна з наведених у рисунку 3.4 причин недоліків в аудиті, безпосередньо пов'язана з концепцією незалежності аудитора, що забезпечує дієвість системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності. Дотримання аудиторами принципу незалежності забезпечує якість виконання ними своїх професійних обов'язків та неупередженість думки за результатами проведеної перевірки.

Результати проведених досліджень, засвідчують, що серед наведених вище причин невдач аудиту найчастіше зустрічаються випадки призначення недосвідченої команди із завдання та недостатній професійний скептицизм. Для підтримки належного рівня скептицизму аудитор не мають первинно бути впевненими в тому, що керівництво клієнта є недоброчесним, але все ж не повинні беззастережно очікувати чесності з їхнього боку. Команда із завдання аудиту має об'єктивно оцінювати докази, щоб визначити, чи є фінансова звітність вільною від суттєвих помилок.

До основних факторів, що можуть мати вплив на незалежність зовнішніх аудиторів, належать: розмір суб'єкта аудиторської діяльності (більший розмір зменшує ризики незалежності); надання будь-яких інших послуг, окрім послуг аудиту суб'єкту господарювання, фінансова звітність якого підлягає аудити цією ж аудиторською фірмою (збільшує ризики незалежності); рівень конкуренції на ринку аудиторських послуг (прозорі тендерні закупівлі позитивно впливають на зменшення ризику незалежності).

Ефективне управління даними факторами зможе значно знизити ризики незалежності зовнішніх аудиторів і, відповідно, позитивно вплинути на підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності. Останні гучні та несподівані корпоративні крахи компаній у світі [56], що були окремо проаналізовані у першому розділі даного дисертаційного дослідження, не були спричинені виключно помилками аудиту. Основними причинами можна назвати неправомірну діяльність виконавчого керівництва, низьку ефективність внутрішнього контролю, тощо. Однак, недоліки зовнішнього

аудиту, як мінімум, дозволили ситуації досягти критичного рівня без завчасного застосування дій у відповідь і часто давали змогу винним уникати покарання. Водночас, несподіваний крах компаній суспільного інтересу підриває довіру до інформації та регуляторної системи, створеної для захисту інтересів користувачів фінансової звітності. Тому аудитори мають діяти в спосіб, щоб зберігати престиж професії, дотримуючись правил безперервного навчання та незалежності.

З іншого боку, вважається, що якість аудиту є головним фактором успіху в діяльності аудиторів. Без якості аудиту аудиторська практика втрачає свою цінність. У широкому розумінні якість аудиту позитивно корелює з незалежністю аудиторів: без незалежності аудиту не може бути якісно перевіреної фінансової звітності.

Належна якість є основою роботи зовнішнього аудитора, адже якісно проведений аудит має бути ретельно спланований як на рівні аудиторської фірми, так і в межах конкретного завдання з аудиту [71]. На практиці це включає стратегічне планування, визначення цілей аудиту та програми аудиту для кожної перевірки [61].

Досягнення високого рівня якості зовнішнього аудиту є важливим для побудови довіри до професії аудитора. Однак, не існує чіткого визначення «якісного» аудиту, і на якість аудиту впливає багато чинників. В умовах, коли незалежні аудитори стикаються зі зростаючою увагою та контролем, важливим для них є врахування та управління ризиками, що загрожують якості аудиту.

Першочерговим завданням для підвищення якісних характеристик та ознак аудиту є визначення його основних індикаторів, що забезпечують ефективність управління ризиками якості. Існують різні підходи до формулювання зазначених індикаторів, що охоплюють якісні та кількісні методи. У рисинку 3.5 зображено визначені Міжнародною радою зі стандартів аудиту та надання впевненості основні чинники якісного аудиту.

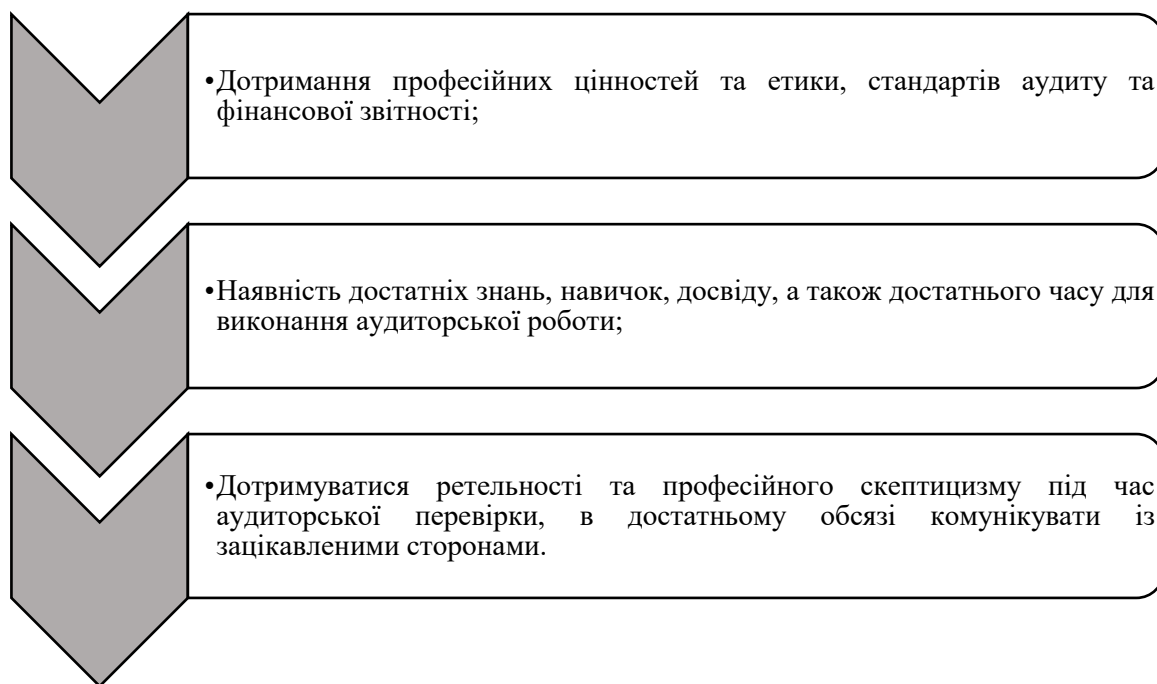


Рис. 3.5. Головні чинники якісного аудиту*

** Узагальнено автором на основі [30].*

Як було означено, компетенція аудитора тісно пов'язана з якістю його роботи. В Україні інвестиції в людський капітал є необхідними для підтримки якості, адже в умовах воєнного стану та пов'язаних з ним викликів вже існує критична потреба для аудиторських фірм залучати висококваліфікованих фахівців та утримувати існуючий інтелектуальний капітал шляхом інвестування в навчання та розвиток. Разом з тим, для підтримки якості аудиту на високому рівні, важливо регулярно переглядати комісією з атестації вимоги визнання кваліфікаційної придатності осіб для ведення аудиторської діяльності.

Наявні системи управління якістю переважної більшості аудиторських фірм в Україні потребують уваги та змін. У частині аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності аудитори мають менше зосереджуватися на загальному підході перевірок цього питання на основі чек-листів та опитувальників і в більшій мірі застосовувати процедури аналізу факторів впливу на безперервність діяльності та оцінки прогнозів та планів керівництва на найближче майбутнє.

Водночас, зовнішні незалежні аудитори іноді стикаються з труднощами у донесенні замовникам та користувачам цінності своїх послуг. Ринку аудиторських послуг, як і іншим ринкам послуг, властива конкуренція. При цьому у кризових умовах, з високим рівнем економічної невизначеності на ринку послуг аудиту в Україні, гостро постає проблема ціноутворення та демпінгу аудиторських послуг. За аномально низьких цін аудит може сприйматися як процес, що зосереджений лише на формальному дотриманні вимог, без проведення реальної перевірки фінансової звітності суб'єкта господарювання, відповідно, в даному випадку головна увага зосередиться на його вартості.

У підвищенні якості зовнішнього аудиту важливу роль відіграє менеджмент аудиторської компанії та безпосередньо аудитори. Ефективне лідерство в аудиторській компанії задає так званий «тон у верхівці», підкреслюючи важливість якості аудиторської діяльності та забезпечуючи її інтеграцію в цінності та системи організації. Разом з тим, керівний персонал підтримує ці зусилля шляхом впровадження надійного внутрішнього контролю, забезпечення необхідними ресурсами і створення середовища, в якому аудитори можуть працювати незалежно та без стороннього впливу.

Аудитори окремо також відіграють важливу роль у підвищенні якості аудиту в межах організацій. Технологічний прогрес та зростання очікувань зацікавлених осіб спонукає аудиторів безперервно удосконалювати свої методи та підходи, щоб мати змогу виходити за рамки стандартного підходу. Це, відповідно, включає в себе адаптацію аудиторських підходів до унікальних потреб і ризиків конкретного клієнта, а також практичне застосування процедур форензіку задля належного і своєчасного реагування на можливі економічні злочини.

На рисунку 3.6 запропоновані підходи, за допомогою яких ефективний менеджмент та безпосередня залученість аудиторів з питань якості сприятимуть її підвищенню порівняно з поточною практикою, особливо в частині аудиту фінансової звітності підприємств аграрної сфери.

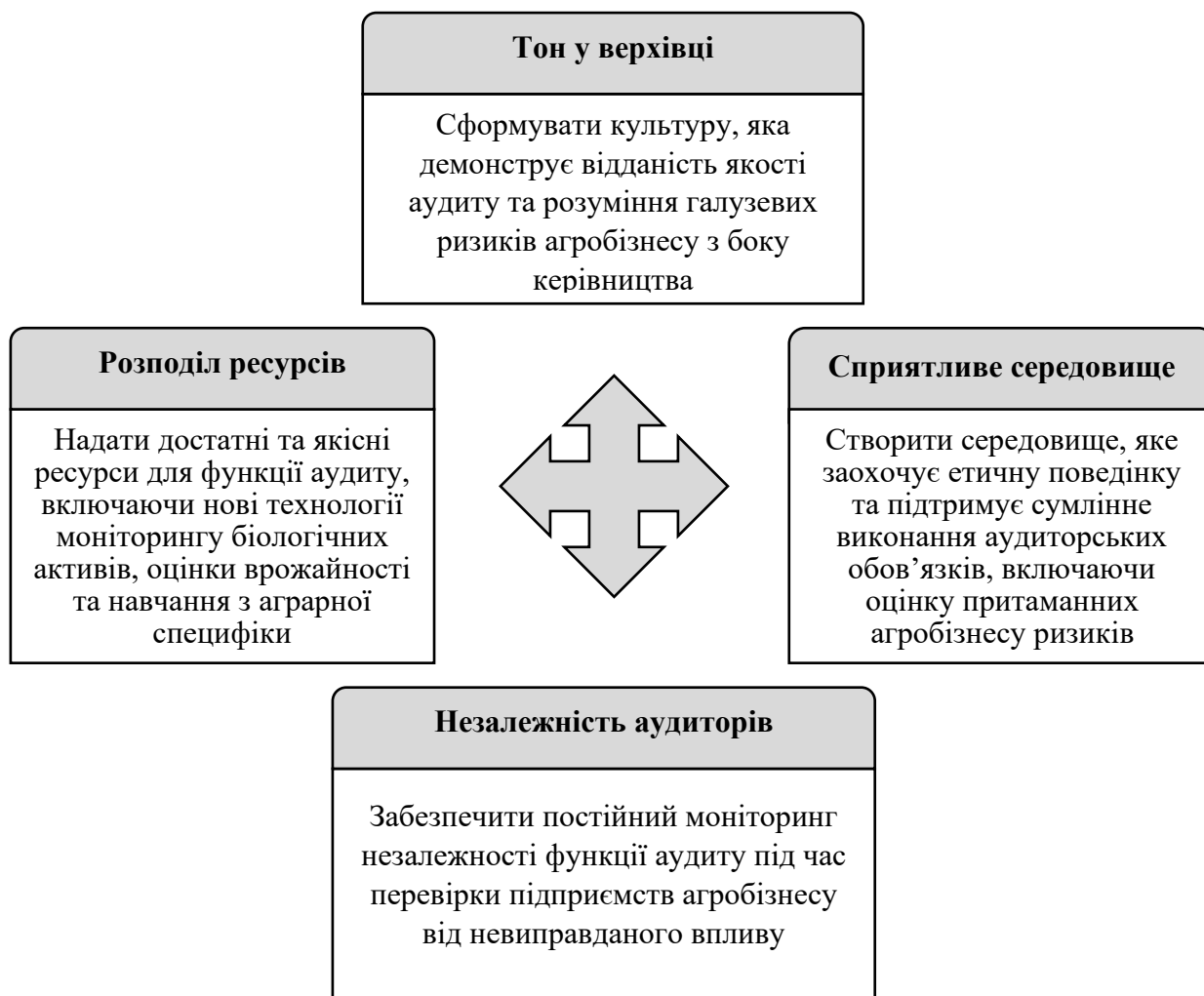


Рис. 3.6. Запропоновані підходи підвищення якості послуг зовнішніх аудиторів підприємств агробізнесу *

** Сформовано автором*

З іншого боку, необхідність впровадження змін до наявних міжнародних стандартів аудиту та інших нормативно-правових актів є наступним важливим елементом управління безперервністю діяльності як для підприємств агросфери, так і суб'єктів аудиторської діяльності. Будь-яка професійна організація бухгалтерів та аудиторів, включно з регуляторними органами державної влади, мають на меті служити громадським інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів аудиту, забезпечення достовірності, а також сприяння конвергенції міжнародних та національних стандартів аудиту. Це беззаперечно підвищує якість та узгодженість аудиторської практики у всьому світі та зміцнює громадську довіру до аудиторської професії.

Чинний МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» востаннє був переглянутий 2015 року у рамках проєкту Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB) щодо оновлення стандартів аудиторської звітності.

Основні зміни до аудиторського звіту щодо безперервності діяльності включали наступне:

- опис відповідальності керівництва та аудитора щодо оцінки безперервності діяльності;
- виділення окремого розділу з назвою «Суттєва невизначеність, пов'язана з безперервністю діяльності», якщо така невизначеність існує та належним чином розкрита [14].

Крім того, було впроваджено нову вимогу оцінювати достатність розкриття інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності в ситуаціях, коли виявлено події або умови, що можуть суттєво поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати діяльність.

Зазначені зміни до стандарту є обґрунтованими та їх важко переоцінити. При цьому слід розглядати нові можливості до удосконалень, що ґрунтувалися б на динамічних змінах економічного середовища, геополітичної ситуації, розвитку інформаційних технологій та штучного інтелекту, потреб кожної окремої юрисдикції, тощо. Отже, співпраця всіх зацікавлених сторін є критично важливими для забезпечення того, щоб МСА 570 залишався актуальним для аудиторської діяльності.

З початку 2020 року Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості збирає думки всіх зацікавлених сторін у екосистемі фінансової звітності щодо того, чи потребують Міжнародні стандарти аудиту, що безпосередньо пов'язані з шахрайством і безперервністю діяльності, оновлення і якщо так, то в яких саме аспектах. Документ, що носить назву «Шахрайство та безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності: дослідження відмінностей між суспільним сприйняттям ролі аудитора та його

відповідальністю в аудиті фінансової звітності» містить питання та виклики, пов'язані з розривом очікувань (різницею між тим, що користувачі фінансової звітності очікують, і тим, що передбачає собою аудит фінансової звітності), а також розглядаються можливі дії, які Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості може вжити для скорочення цього розриву [39].

Метою консультацій було отримання зворотного зв'язку щодо проблем і викликів, пов'язаних із застосуванням чинного МСА 570 в умовах динамічного змінного середовища, особливостей окремих юрисдикцій і зростаючих очікувань суспільства. Зокрема, розглядалося питання про те, чи є доцільним або необхідним більш інформативна комунікація з особами, що наділені найвищими повноваженнями, а також додаткові розкриття у звіті аудитора щодо безперервності діяльності суб'єктів господарювання.

У 2022 році Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості затвердила пропозицію проєкту щодо внесення певних цільових змін до чинного МСА 570 [41]. Даний проєкт було фіналізовано та погоджено наприкінці 2024 року. Цілі даного проєкту були спрямовані на:

- удосконалення оцінки аудиторів щодо аналізу безперервності діяльності, проведеного управлінським персоналом, зокрема шляхом підкреслення важливості належного професійного скептицизму протягом усього аудиту;
- узгодження практики забезпечення ефективного реагування на ідентифіковані ризики суттєвого викривлення, пов'язані з безперервністю діяльності;
- забезпечення прозорості відповідальності аудитора та його роботи стосовно безперервності діяльності, зокрема шляхом посилення вимог до комунікації та звітності [41].

Вважаємо за доцільне до запропонованих нововведень з зазначеного питання включити наступне: включати до кожного звіту незалежного аудитора окремий параграф з дотримання принципу безперервності діяльності компанії, незалежно від наявності чи відсутності суттєвої невизначеності

щодо цього. Головна ідея цієї ініціативи полягає в тому, щоб забезпечити постійний фокус аудиторів на цьому критично важливому питанні. Додаток В містить шаблон відповідного параграфу.

Серед можливих позитивних наслідків можна навести наступні:

1) увага до дотримання принципу безперервності діяльності підвищиться, адже аудитори будуть змушені оцінювати відповідність діяльності підприємства цьому принципу у кожному своєму звіті, незалежно від наявності суттєвої невизначеності;

2) психологічний ефект – оскільки твердження про безперервність діяльності буде включено у кожен аудиторський звіт, це створить додатковий тиск на аудиторів і головних партнерів, змушуючи їх більш вважено підходити до перевірки цього питання;

3) посилення відповідальності головних партнерів – аудитори, які підписують звіти, будуть нести особисту відповідальність за правильність своїх незалежних думок, щодо дотримання принципу безперервності діяльності. Включення до звіту даного параграфа дасть змогу їм кожного разу замислюватися, чи дійсно вони доклали всіх необхідних зусиль для підтвердження відповідності підприємства принципу безперервності діяльності.

Впровадження наведеного підходу дозволить сформувати сталу практику регулярного оцінювання принципу безперервності діяльності, а також зменшить ризик недостатньо ретельного аналізу цього питання. Однак, перед впровадженням даного підходу важливо врахувати можливі виклики та розробити відповідні методичні рекомендації для уникнення формального виконання його вимог зі сторони аудиторів.

З метою концептуального закріплення цієї пропозиції на національному рівні, доцільно, розглянути внесення змін до відповідної нормативно-правової бази, а саме – Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258 у частині вимоги щодо обов'язкового включення у звіт

незалежного аудитора інформації про дотримання принципу безперервності діяльності.

На міжнародному рівні дане нововведення доцільно передбачити у вигляді доповнення до чинного Міжнародного стандарту аудиту 570 «Безперервність діяльності», в якому доцільно конкретизувати форму і зміст відповідного параграфа про безперервність, навіть у випадках, коли суттєва невизначеність щодо цього відсутня. Крім того, окремим нововведенням, яке на нашу думку доцільно впровадити до МСА 570, є його доповнення в частині розширення переліку прикладів обставин та умов впливу на безперервність діяльності, що включають вплив безпекових та соціально-економічних показників, а також показників, що враховують специфіку діяльності підприємств, зокрема підприємств агробізнесу. Такі зміни дозволять підвищити релевантність та актуальність МСА 570, зроблять його більш уніфікованим та практично застосовним в сучасних умовах господарювання. Додаток Г містить шаблон авторської пропозиції щодо запропонованих змін.

Поглиблення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів, особливо з питання дотримання принципу безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу, є окремим важливим напрямком дослідження. Незважаючи на фундаментальні відмінності зовнішнього та внутрішнього аудитів, їхня синергія може значно підвищити ефективність діяльності кожного з них.

Спостереження та висновки внутрішніх аудиторів можуть служити цінним джерелом інформації для зовнішніх аудиторів під час їх тестування та перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу, забезпечуючи глибше розуміння контрольного середовища організації та притаманних специфіці діяльності зон ризику. Для покращення якості незалежного аудиту підприємства як внутрішні, так і зовнішні аудитори мають працювати в тісній співпраці, обмінюючись знаннями та мати чітко налагоджену комунікацію для обміну досвідом і ресурсами, сприяючи підвищенню ефективності аудиту безперервності діяльності.

На думку Кобилянської Г. Ю. «...конструктивна взаємодія зовнішніх і внутрішніх аудиторів здатна принести позитивні результати всім учасникам процесу аудиту» [162]. Відповідно питання взаємодії зовнішнього аудиту та функції внутрішнього аудиту набувають дедалі більшого значення у аудиті фінансової звітності, хоча їх застосування на практиці аудиту залишається на низькому рівні.

При цьому існують виклики, які обмежують можливість зовнішніх аудиторів покладатися на роботу внутрішніх аудиторів, зокрема: недостатнє розкриття інформації; обмежений доступ до даних; специфіка діяльності агропромислових підприємств, тощо. Це в свою чергу ускладнює оцінку впливу взаємодії аудиторів, спричиняючи інформаційну асиметрію, яка може вплинути на подальший аналіз ефективності такої взаємодії.

На думку Річарда Броді «...зовнішні аудитори та внутрішні аудитори мають спільні інтереси та можуть отримати взаємну вигоду від ефективної співпраці» [20]. Відповідно, в питанні безперервності діяльності зовнішні аудитори також можуть підвищити свою ефективність, використовуючи результати роботи внутрішніх аудиторів, тим самим зменшуючи чи коригуючи обсяг власних процедур на основі отриманої інформації від внутрішніх аудиторів. Компетентна та об'єктивна функція внутрішнього аудиту може суттєво сприяти підвищенню ефективності зовнішнього аудиторського процесу.

Функція внутрішнього аудиту в компаніях аграрного сектору характеризується окремою специфікою діяльності. Так, внутрішні аудитори компанії аграрної сфери в своїй діяльності повинні враховувати циклічність діяльності: посівної та збиральної кампанії, зберігання та реалізації продукції з відповідним контролем та аналізом витрат і доходів у розрізі сезонів. Також внутрішні аудитори в ході аналізу ефективності бізнес процесів мають враховувати вплив кліматичних та екологічних чинників (погодних умов, хвороб рослин та тварин, тощо). Крім того, внутрішні та зовнішні незалежні аудитори мають враховувати сучасні вимоги щодо ESG-звітності (звітності

сталого розвитку) і при оцінці безперервності діяльності їм доцільно також розглядати вплив всіх складових концепції сталого розвитку – управлінську, екологічну та соціальну. Відповідно, співпраця між внутрішніми та зовнішніми аудиторамі з цих питань може приносити значну користь останнім.

Потенційний вплив внутрішніх аудиторів на якість зовнішнього незалежного аудиту безперервності діяльності аграрних компаній розкривається як через прямі, так і непрямі механізми. Тому, ефективність співпраці між аудиторамі з цього питання, прямопропорційно залежить від: компетентності внутрішніх аудиторів; поставлених цілей та досягнутих завдань внутрішніми та зовнішніми аудиторамі; дотичності функцій внутрішніх аудиторів з питанням оцінки дотримання принципу безперервності діяльності.

Відповідно, в процесі прийняття рішень щодо того, чи слід використовувати та покладатися на роботу внутрішніх аудиторів підприємств агробізнесу чи ні, зовнішні незалежні аудитори повинні вирішити п'ять основних питань, які зможуть підтвердити чи спростувати ефективність щодо такого покладання (рис. 3.7).

Незалежним аудиторам в будь-якому випадку варто розглянути особливості діяльності внутрішніх аудиторів аграрних підприємств, питання, які вони вирішують, а також їх дотичність до забезпечення безперервної діяльності підприємства. При цьому недостатня кваліфікація внутрішніх аудиторів та недостатня обізнаність особливостями діяльності агрокомпаній, разом з недоліками внутрішнього контролю виступають впливовими чинниками з далекосяжними наслідками, які знижують довіру до підрозділу внутрішнього аудиту аграрних підприємств.

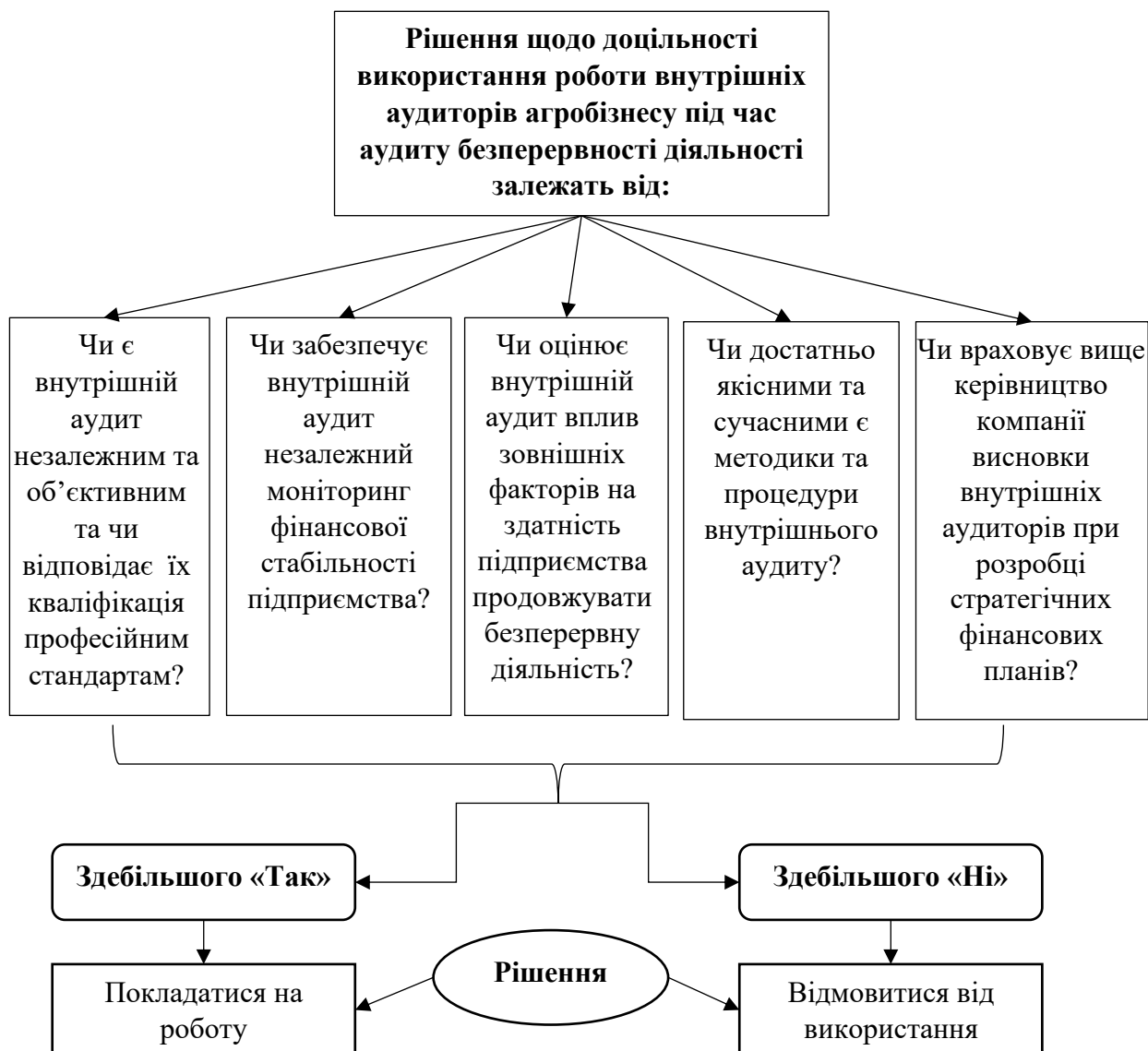


Рис. 3.7. Розроблений механізм прийняття рішень щодо доцільності використання зовнішніми аудиторами роботи внутрішніх аудиторів агробізнесу*

** Сформовано автором*

Поглиблення взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами в питаннях оцінки безперервності діяльності аграрного бізнесу може здійснюватися в рамках:

1) визначення спільних єдиних критеріїв для оцінки ризиків безперервності, які враховуватимуться при формуванні думки як внутрішніх аудиторів, так і звітів незалежних аудиторів;

2) узгодження методології оцінки ризиків, зокрема впливу притаманних аграрній сфері чинників: кліматичних умов, сезонності, державного

регулювання, хвороб тварин та рослин (фітопатології, віруси, грибки та бактерії), тощо;

3) обмін досвідом та кращими міжнародними практиками у сфері аудиту та оцінки ризиків безперервності, організація та проведення спільних тренінгів, круглих столів, конференцій, тощо;

4) узгодження робочих програм з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності між внутрішніми та зовнішніми аудиторами задля уникнення дублювання виконання процедур, економії робочого часу та підвищення ефективності аналізу даного питання.

Впровадження цих підходів дасть змогу забезпечити ефективнішу та поглиблену співпрацю внутрішніх та зовнішніх аудиторів у питаннях оцінки безперервності діяльності аграрного бізнесу, що сприятиме своєчасному виявленню ризиків та підвищенню якості аудиту аграрного бізнесу.

Отже, визначені концептуальні підходи підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу, що включають поглиблення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів, підвищення рівня якості аудиторських перевірок, перегляд та внесення змін до існуючих МСА та нормативно-правових актів з регулювання принципу безперервності діяльності, а також забезпечення незалежності та високого рівня компетентності аудиторів – є основними завданням для досягнення поставленої мети – підвищення ефективності аудиту дотримання підприємствами агробізнесу принципу безперервності діяльності.

За їх допомогою можна досягнути наступних результатів:

1) підвищити якість аудиторської роботи шляхом більш ґрунтовного аналізу фінансового стану та операційної діяльності підприємств агробізнесу;

2) виявляти потенційні загрози безперервної діяльності на ранніх етапах аудиту;

3) удосконалити освітні програми з сертифікації аудиторів та посилити їх відповідальність за результати перевірки;

4) сприяти сталому розвитку суб'єктів аудиторської діяльності та агробізнесу.

Як окреме, так і комплексне подальше дослідження даних елементів має спрямовуватись на розробку методичних рекомендацій щодо вдосконалення аудиторських процедур, адаптацію міжнародних стандартів аудиту до реальних економічних умов та специфіки агробізнесу, а також на забезпеченні безперервного професійного навчання аудиторів та впровадженні нових підходів щодо обміну знаннями та співпраці між зовнішніми та внутрішніми аудиторами.

З іншої сторони, розробка нових та поліпшення існуючих процедур аудиту безперервності діяльності, поряд з діджиталізацією даного процесу, є більш комплексними напрямками даного наукового дослідження, і, відповідно, будуть розглянуті в другому та третьому пунктах третього розділу.

Головним чинником підтвердження достовірності фінансової звітності є її якісно та ефективно проведений аудит. На основі аналізу основних причин недоліків в аудиті було запропоновано підходи з підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу.

Визначено, що в основі забезпечення незалежності, високого рівня знань та компетентності аудитора лежить розробка механізму підвищення компетентності зовнішніх аудиторів підприємств аграрного бізнесу. Підвищення та підтримання на належному рівні якості аудиторської перевірки залежить від тону у верхівці, сприятливого середовища, незалежності аудиторів та достатності необхідних ресурсів. Поглиблення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів лежить в основі рішень щодо доцільності використання роботи внутрішніх аудиторів підприємств агробізнесу під час аудиту безперервності діяльності. Внесення змін до існуючих МСА та інших нормативно-правових актів з управління безперервністю діяльності дасть змогу сформувати сталу практику регулярного оцінювання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу.

Застосування зазначених підходів дасть змогу підвищити ефективність аудиту в частині перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу.

3.2. Моделювання процедур аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності

Процес виконання завдання з аудиту на практиці починається ще до того, як аудитор приймає завдання від потенційного клієнта підписуючи договір на проведення аудиту. Аудиторська фірма перед прийняттям клієнта і підписанням договору має виконати низку обов'язкових процедур для оцінки ризиків та відповідності етичним і професійним вимогам. Крім того, аудитори є суб'єктами первинного фінансового моніторингу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів [110]. Це означає, що вони зобов'язані ідентифікувати, оцінювати та повідомляти про фінансові операції, які можуть бути пов'язані з відмиванням коштів, фінансуванням тероризму або іншими фінансовими злочинами.

Репутація та доброчесність керівництва агропромислового підприємства є одним з основних факторів у прийнятті позитивного рішення про майбутню співпрацю. Хоча професійні стандарти цього не вимагають, більшість великих аудиторських фірм зазвичай проводять детальні перевірки біографії вищого керівництва як частину процедури прийняття клієнта.

Окрім цього, аудитори докладають значних зусиль для кращого розуміння бізнесу агропідприємства та галузі сільського господарства в цілому, з метою ідентифікації ризиків суттєвих викривлень і планування аудиту. Ці зусилля включають в себе набір процедур за окремими напрямками, які зображені у рисунку 3.8.

Виконання даних процедур дає змогу зменшити ризик прийняття клієнта, з яким аудиторська фірма не бажала б або не повинна мати відносини співпраці взагалі. Наступним етапом є розробка плану та стратегії аудиту

командою з аудиту, що базуються на вже отриманій інформації щодо розуміння бізнесу компанії, її галузі господарювання та внутрішнього контролю.



Рис. 3.8. Блок-схема аудиторських процедур на етапі прийняття завдання з незалежного аудиту агробізнесу*

* Узагальнено автором на основі [260, 112]

Основна увага приділяється наявності ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності, тобто «що може піти не так» у процесі фінансового звітування. Якщо компанія є клієнтом не першого року (продовження співпраці), проводиться розгляд наявності нових типів операцій, незвичайних або значущих транзакцій та аналіз ознак виправлення викривлень минулих

перевірок. Даний аналіз проводиться щорічно у відповідь на постійні зміни у динамічному економічному середовищі та, відповідно, діяльності компанії.

Процес прийняття завдання з аудиту компанії агробізнесу дуже часто супроводжується виконанням процедур моделювання, що є доступним і об'єктивним прийомом дослідження. Процедури моделювання у своїй сутності полягають у аналізі попередньо визначених об'єктів або процесів не прямо і безпосередньо, а через спеціально створені моделі, що в рамках незалежного аудиту мають відображення у вигляді логічних схем, алгоритмів і математичних формул.

Досліджуючи наукові методи пізнання явищ і фактів, доцільно виокремити метод моделювання, що беззаперечно відіграє важливу роль. На думку Круковської О. В., Борковської В. В. та Короленка О. Б. «...в основі моделювання лежить необхідність відносного спрощення реальної життєвої ситуації чи реальної події. Однак, це спрощення не має порушувати основоположних законів системи, що вивчається. При цьому модель має бути якомога простішою, структурованою відповідно до проблеми та охоплювати всі суттєві аспекти» [172].

Економічні умови в Україні з характерними ознаками високого рівня невизначеності, визначають необхідність детального тестування дотримання принципу безперервності діяльності компаній агробізнесу вже на етапі прийняття завдання з аудиту. У даному випадку аудиторські процедури моделювання спроможності компанії діяти безперервно, можуть мати важливе місце та відігравати особливу роль. Система діяльності великих аграрних підприємств чи агрохолдингів є надзвичайно складною, відповідно аналіз дотримання принципу безперервності має включати в себе значний набір факторів та елементів.

Процедура моделювання в ході виконання аудиту фінансової звітності таких підприємств, широко використовується при оцінці ефективності внутрішнього контролю – процесів, розроблених та впроваджених керівництвом компанії для зниження ризику суттєвих помилок або викривлень

результатів діяльності у фінансовому звітуванні. Розробляючи модель оцінки внутрішнього контролю, аудитори оцінюють, чи достатні та ефективні вони для мінімізації ризику помилок або шахрайства. Також це дає змогу виокремити ділянки обліку, що потребують особливої уваги.

Метод моделювання як процедура, що ґрунтується на абстрактно-логічному мисленні, передбачає створення теоретичних умоглядних моделей, які б демонстрували логічну завершеність у межах досліджуваних аспектів об'єкта. У межах перевірки аудитором спроможності суб'єктів агробізнесу проводити безперервну діяльність якісна модель має зосереджуватися на досліджуваній проблемі, абстрагуючись від несуттєвих деталей, вплив яких на безперервність є мінімальним.

Моделі в аудиті належать до класу уявних, при цьому носять економіко-організаційний характер, оскільки відображають і організаційний аспект. Процес моделювання процедур аудиту – це не обов'язково розробка нових процедур, він також включає автоматизацію існуючих процедур аудиту, побудову їх моделей для аналізу ефективності, виявлення недоліків та шляхів удосконалення. Також в даному контексті є доцільною розробка сценаріїв – за допомогою моделювання можливо оцінити ефективність процедур аудиту у різних умовах проведення аудиту та їх застосування при аудиті окремих за розміром та видами діяльності суб'єктів агробізнесу.

Для досягнення поставлених цілей моделі в аудиті повинні відповідати певним вимогам та містити в своїй основі принципи, що наведені у рисунку 3.9.

Наведені у рисунку 3.9 принципи та вимоги до моделювання процедур аудиту мають дотримуватись з метою побудови якісних моделей в ході зовнішнього незалежного аудиту компаній аграрного бізнесу. Процес моделювання, в даному випадку має підпорядковуватися основним закономірностям моделювання.

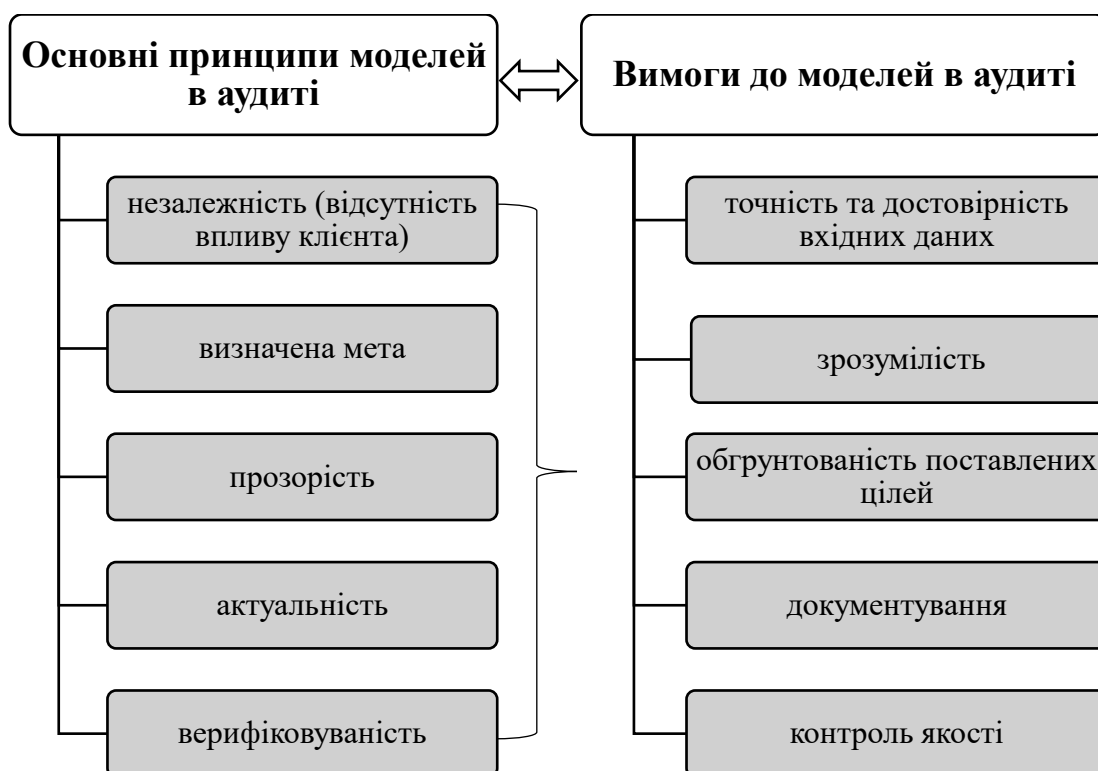


Рис. 3.9. Основні принципи моделей в аудиті та вимоги до їх побудови*

** Сформовано автором*

Основною метою моделювання процедур в аудиті безперервності діяльності підприємств агробізнесу є визначення найбільш ефективних методик, що спрямовані на обробку, упорядкування та одержання інформації про об'єкт аудиту – принцип безперервності діяльності. Формування оновленої розширеної моделі аудиту та її реалізація, тобто здійснення фактичного експерименту, дасть змогу досягти поставленої мети. У базовому сценарії, моделювання в аудиті, може використовуватись з метою вирішення різноманітних завдань. Незважаючи на всю багатогранність цих завдань, існують відмінності в деталізації моделювання та у варіативності математичного інструментарію, що може застосовуватись для досягнення мети.

В аудиті важливо, щоб у процесі розробки та тестування моделей були враховані їх концептуальна основа та зміст, оскільки вони забезпечують та регламентують порядок їх складання. Разом з тим, на формування моделей процедур з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності значний вплив мають масштаби діяльності підприємства, його галузь

господарювання, особливості системи внутрішнього контролю, чесність та порядність вищого управлінського персоналу [125].

Процес створення моделі аудиту принципу безперервності діяльності компаній аграрної сфери починається з аналізу характеристик і функцій об'єкта моделювання. Забезпечити такий аналіз можливо шляхом включення до моделі притаманних та унікальних чинників впливу на принцип безперервності діяльності агробізнесу, зокрема: сезонність виробництва аграрної продукції; залежність від природних та епідеміологічних умов; особливості обліку біологічних активів; окупація та замінованість сільськогосподарських угідь.

Після узгодження та побудови моделі аудиту безперервності діяльності необхідно здійснити її тестування (запуск алгоритмів і програм згідно затвердженого в межах моделі порядку). Для запуску моделі необхідно мати попередньо визначений перелік етапів моделювання процедур безперервності діяльності (рис. 3.10).

У разі, якщо модель побудована на загальних принципах без галузевої деталізації, її можна використовувати в ході аудиту переважної більшості компаній (універсальні моделі). Для сільськогосподарських підприємств, загальних моделей недостатньо, і тому доцільно розробити додаткові варіанти моделей з врахуванням галузевих особливостей (спеціалізовані моделі), що можуть бути представлені як окремі моделі, або як частина загальної моделі з врахуванням галузевих особливостей.

В аналізі та аудиті при побудові моделей використовують математичні розрахунки різноманітної складності: від простих розрахунків для визначення потреб у ресурсах та фінансової стійкості до елементів вищої математики для прогнозування розвитку підприємства в умовах високого рівня невизначеності [151]. У будь-якому випадку вхідні дані моделей мають особливості варіювання певних змінних. При цьому існує тісний зв'язок між методом моделювання та перевіркою гіпотез, в основі якої лежить метод аналізу «що-якщо». У період інноваційного та технологічного прогресу, що домінують у

бізнес-середовищі, а також зростаючої невизначеності, техніка «що-якщо?», є надзвичайно корисним інструментом для компаній, що прагнуть відкривати нові можливості та отримувати конкурентні переваги.



Рис. 3.10. Визначені етапи моделювання процедур аудиту дотримання принципу безперервності діяльності *

** Сформовано автором*

Аналіз «що-якщо» – це метод, який використовується для визначення того, як змінюється прогнозована продуктивність під впливом змін у припущеннях, на яких базуються прогнози [245]. Його головна мета полягає у порівнянні різних сценаріїв і їхніх потенційних результатів залежно від мінливих умов, водночас, визначення впливу цих результатів у статистичній моделі відбувається у поєднанні з оцінкою ризиків, що є досить актуальним в сфері аудиту та контролю. Аналіз «що-якщо» часто використовується

дослідниками, аналітиками, науковцями, фінансистами та інвесторами. У більш широкому розумінні він також відомий як аналіз чутливості.

Існують різні методи аналізу чутливості, зокрема інструменти управління сценаріями, техніки мозкового штурму, методи моделювання та симуляції. Однією з основних переваг цього методу є те, що його можна застосовувати до будь-якої системи на будь-якому етапі її проектування, розробки або експлуатації, включно з моделюванням процедур аудиту підприємств агропромислового комплексу в ході перевірки доцільності застосування принципу безперервності діяльності як основи фінансового звітування. До інших переваг даного методу, належить простота у використанні, відсутність потреби спеціалізованих інструментів, сприяння глибшому розумінню аналізованої системи, тощо. Задаючи питання «що-якщо?» аудитори зможуть відмовитись від звичних шаблонів мислення та відкритись до нових можливостей. Це може призвести до появи нових ідей, що здатні вирішити складні проблеми та знайти приховані можливості, що могли залишатися поза увагою. Використовуючи дану техніку, аудитори розглядають ризикові ділянки з нового кута зору. Це дає змогу мислити креативно та отримати додаткові докази, що раніше могли бути непомітними і які в подальшому впливатимуть на думку аудитора.

До прикладу, аудитор в ході перевірки аграрної компанії намагається визначити основні ризики суттєвого викривлення, що пов'язані з безперервністю діяльності. Метод «що – якщо» в даному випадку допоможе передбачити різноманітні ситуації:

- що, якщо внутрішні контролі не працюють?;
- що, якщо клієнт приховав незареєстровані зобов'язання і фінансова стійкість підприємства значно нижча?;
- що, якщо врожаї або поголів'я худоби значно скоротиться внаслідок екстремальних кліматичних умов або хвороб і компанія не має достатніх резервів для безперебійного функціонування?;

- що буде з результатами діяльності підприємства, якщо відбудеться значне зниження продажів, підвищення витрат на сировину та перебої в ланцюгах постачання?;
- а що буде, якщо значний технологічний прорив основного конкурента зробить основний продукт або послугу клієнта аудиту застарілими за короткий проміжок часу?;
- що відбудеться у разі, якщо держава перегляне свою політику фінансової підтримки та дотацій у сфері сільського господарства не на користь компанії-клієнта аудиту?

З вищенаведеного можна стверджувати, що дослідження «що-якщо» – це високорівневий систематичний метод, як гра у шахи – необхідно передбачити кілька кроків наперед, щоб визначити реальних стан справ та визначити потенційні проблеми. Даний метод ідеально підходить для етапу генерації ідей у процесі моделювання процедур аудиторської перевірки. В аудиті дана техніка вимагає залученості всіх членів аудиторської команди, яка має знання та розуміння основних ризиків, пов'язаних із діяльністю компанії-клієнта та її фінансової звітності. Відповідаючи на питання «що-якщо», команда аудиторів ідентифікує потенційні загрози та визначає реальність забезпечення безпеки принципу неперервної діяльності в зазначених умовах.

Як і моделювання процедур аудиту, застосування методу «що-якщо» в аудиті сільськогосподарських підприємств передбачає поетапне її застосування, що відображено схематично на рис. 3.11.

Метод аналізу «що-якщо» особливо корисний для оцінки ризиків безперервності діяльності у нестабільних економічних умовах, які є актуальними для даного дослідження. Ця техніка допомагає знаходити нові ідеї та нестандартні рішення, оскільки творчі питання в стилі «А що, як?» спонукають учасників шукати альтернативні шляхи вирішення проблем. Креативне мислення та уява є основою створення інновацій. Вони дозволяють нам уявляти нові можливості та досліджувати ідеї, які спочатку можуть здаватися нездійсненними. Використовуючи силу уяви, ми можемо вийти за

межі традиційного мислення та знаходити нестандартні рішення для забезпечення неперервної діяльності підприємств агробізнесу.

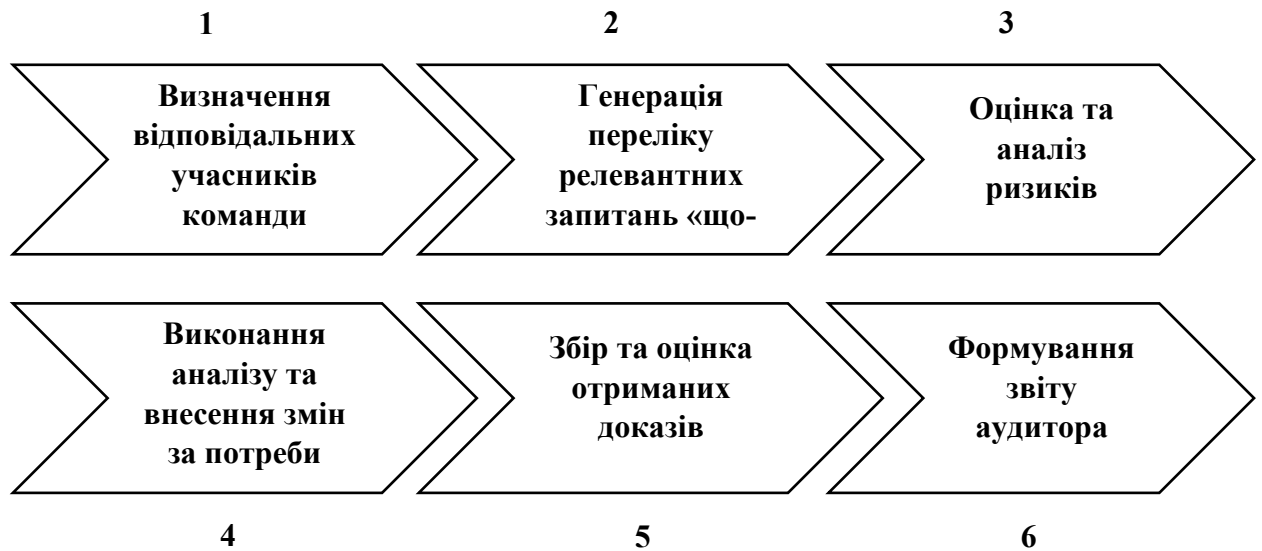


Рис. 3.11. Етапи проведення аналізу «що-якщо» під час аудиту підприємств агробізнесу*

** Узагальнено автором на основі [76]*

Все ж серед переваг даний аналіз в ході його застосування аудитором на практиці має й ряд недоліків, зокрема:

- 1) при обговоренні теоретичних запитань «що, якщо?» результат не завжди буде задовільним і це може стримувати команду з аудиту від подальших ідей;
- 2) аудитори досить часто не приймають зміни, особливо якщо вони мають на меті замінити або доповнити звичний набір аудиторських процедур;
- 3) інновації в аудиті потребують часу, а трудові ресурси не завжди можливо виділити на їх впровадження.

Для оцінки безперервності діяльності та прогнозування можливості банкрутства підприємств аграрної сфери, однак не виключно, виділяють два загальноприйняті підходи:

- 1) прогнозування за допомогою фінансових показників;
- 2) прогнозування за допомогою економетричних моделей.

Що стосується першого підходу, у аудиторській практиці він є загальноприйнятим. При цьому аудитори віддають перевагу визначенню та

аналізу розрахункових значень коефіцієнтів фінансової стійкості, незалежності, рентабельності, ліквідності та оборотності чистого робочого капіталу. Що стосується аудиту аграрних підприємств, для об'єктивної оцінки перспектив їх безперервності діяльності важливо брати до уваги результати співвідношень як фінансових так і не фінансових показників.

З іншого боку, існують економіко-математичні методи та моделі оцінки ймовірності банкрутства підприємств. Хоча дані методи та моделі значно рідше використовуються аудитором на практиці, вони певною мірою точно відображають перспективні зміни основних фінансових показників, можливі відхилення в платоспроможності від очікуваного рівня, а також надають інформацію щодо ризиків безперервності діяльності та вірогідності банкрутства у найближчому майбутньому. Перелік найпоширеніших методів та моделей для оцінки ймовірності банкрутства, що доцільно використовувати аудитором при аудиті підприємств агробізнесу, наведено у Додатку У.

Якість прогнозів на основі моделей, що наведені в Додатку У, залежить від кількості варіантів моделювання, наявного програмного забезпечення, кількості прогнозованих показників та точності оцінок. Водночас, основним недоліком даних моделей є те, що вони ґрунтуються лише на фінансових показниках бухгалтерської звітності. За результатами дослідження, можна стверджувати, що при аудиті підприємств аграрного сектору аналізу лише фінансових показників буде не достатньо. Вважаємо, що наведені в Додатку У моделі хоч і є універсальними, все ж в сучасних умовах господарювання потребують удосконалення та мають додатково враховувати нефінансову інформацію, характерну галузевій специфіці діяльності аграрного підприємства. Необхідність цього підтверджується, по-перше, фактором можливості маніпулювати фінансовими показниками для створення штучно сприятливого фінансового становища; по-друге, залежністю агробізнесу від зовнішніх нефінансових факторів, зокрема: агрокліматичні умови, сезонність, стан ґрунтів та біорізноманіття, диверсифікованість виробництва, залежність від субсидій та державної підтримки, тощо; і, по-третє, необхідністю

підвищення точності прогнозування банкрутства підприємств в наявних економічних умовах значної невизначеності.

Удосконалення наявних моделей оцінки банкрутства шляхом інтеграції фінансових і нефінансових показників при аудиті підприємств агробізнесу є актуальним і необхідним кроком для підвищення точності прогнозів можливості їх банкрутства. В існуючих умовах, що склалися в Україні щодо аудиторської діяльності, вважаємо найбільш оптимальними шляхами досягнення цілей даного напрямку дисертаційного дослідження є:

1) удосконалення існуючої моделі перевірки дотримання принципу безперервності діяльності, що використовується в практичній діяльності аудиторами України;

2) розробка моделі опитувальника з безперервності діяльності, який враховуватиме питання специфіки агробізнесу і буде спрямований суто для використання при аудиті підприємств аграрної сфери.

Розглянемо більш детально кожен із наведених підходів.

Нестабільність економіки та зростаючі ризики потребують перегляду та вдосконалення існуючої моделі перевірки принципу безперервності діяльності, що використовується аудиторами в Україні. До інших причин такої необхідності можна віднести динамічні зміни в МСФЗ та МСА, а також вдосконалення технологій, що супроводжується попитом до сучасних аналітичних інструментів, зокрема таких як штучний інтелект, аналіз великих масивів даних та машинне навчання, що допоможуть аудиту впровадити такі зміни в практичну діяльність.

Традиційна модель перевірки аудиторами спроможності компанії діяти безперервно здебільшого ґрунтується на:

- аналізі прибутковості компанії за 3 останні роки (коефіцієнтів рентабельності, виявлення тенденцій до постійної збитковості);
- аналізі чистого оборотного капіталу, включно з коефіцієнтами ліквідності;

- аналізі чистих активів (від’ємне значення може свідчити про суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності);
- тестуванні тенденцій зміни грошових потоків від операційної діяльності;
- перевірці інформації з зовнішніх джерел (наявність суттєвих судових проваджень, негативної інформації від медіа, тощо);
- перевірці бюджетів, фінансових планів на наступний фінансовий рік на предмет оцінки закладених показників та реальності їх досягнення;
- отриманні запевнень від ключового управлінського персоналу та за потреби листів від тих, кого наділено найвищими повноваженнями щодо намірів фінансової підтримки у разі такої потреби.

Проте, для підприємств аграрного сектору аудитори мають враховувати додаткові фактори специфіки їх діяльності, що забезпечують безпосередній вплив на їх спроможність діяти безперервно. Тому наявна модель може бути розширена за рахунок додаткових показників, що умовно можна поділити на дві категорії:

1) Агробіологічні показники:

- ❖ врожайність та структура посівних площ – співвідношення прогнозованих і фактичних показників, аналіз співвідношення між культурами, дотримання сівозміни, визначення причин суттєвих відхилень між показниками;
- ❖ родючість ґрунтів – визначення рівня деградації та зміни хімічного складу ґрунтів вмісту, а саме гумусу, кислотності ґрунтів, насиченості мікроелементами, оцінка можливості впровадити дії у відповідь;
- ❖ хвороби рослин та тварин – оцінка рівня втрат врожаю і продуктивності тварин через хвороби та захворювання, оцінка використання агрохімікатів та засобів захисту рослин, інспекція стану багаторічних насаджень (для садів та виноградників);

- ❖ репродуктивність тварин – аналіз відтворення поголів'я та його здоров'я, оцінка кількісного та вікового стану поголів'я, наявність регулярного ветеринарного контролю;

- ❖ стан та продуктивність сільськогосподарської техніки – оцінка забезпеченості технікою, її технічний стан, потреби та можливості модернізації та оновлення;

- ❖ кліматичні ризики регіону – аналіз частоти та впливу посух, заморозків, градів, повеней, тощо. Оцінка відповідності вирощуваних культур клімату регіону, перевірка забезпеченості системами поливу.

2) Соціально-економічні та безпекові показники:

- ❖ демографічна ситуація в регіоні – оцінка доступності трудових ресурсів, їх кваліфікація, аналіз міграційних процесів, інфраструктури регіону;

- ❖ бойові дії у регіоні – визначення близькості до лінії фронтового зіткнення, аналіз частоти обстрілів, замінованості аграрних угідь та виробничих територій, безпеки персоналу, втрати кваліфікованих працівників внаслідок мобілізації;

- ❖ порушення логістики – аналіз доступності шляхів збуту продукції та закупівлі ресурсів виробництва, оцінка впливу перебоїв у ланцюгах постачання.

Для більшого розуміння запропонованих змін до існуючої моделі аудиторської перевірки безперервності діяльності агропідприємств наведемо графічно (рис. 3.12).

Запропонована модель дозволить аудиторам ефективніше оцінювати стійкість сільськогосподарських підприємств, шляхом аналізу більшої кількості показників, що в свою чергу підвищить кількість та якість отриманих аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься їх думка з цього питання.

При розробці моделі оновленого аудиторського опитувальника з безперервності діяльності для підприємств аграрного бізнесу, необхідно врахувати основні чинники, що включають особливості сільськогосподарської діяльності.



**Рис. 3.12. Розроблена розширена модель процедур аудиту
дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами
аграрного бізнесу ***

** Розроблено автором*

У такому опитувальнику доцільно питання розподілити на три окремі категорії, а саме: блок запитань фінансово-економічного характеру; блок

запитань агропромислового характеру; блок запитань, пов'язаних з воєнними діями та умовами воєнного стану.

Модель зазначеного опитувальника для використання в роботі аудиторів наведена в Додатку Ф.

У таблиці 3.1 наведено основні переваги та недоліки, що можуть виникнути в результаті застосування оновленого опитувальника з дотримання принципу безперервності діяльності в аудиторській практиці.

Таблиця 3.1

Переваги та недоліки впровадження оновленого опитувальника з дотримання принципу безперервності діяльності в аудиторській практиці*

Переваги впровадження	Недоліки впровадження
1. Опитувальник враховує специфіку діяльності агропідприємств;	1. Зростання складності та обсягу опитувальника, адже велика кількість запитань може ускладнити його заповнення;
2. Включення блоку про воєнні дії та воєнний стан робить даний робочий документ релевантним до поточного стану середовища в Україні та посилює невизначеність;	2. Аудитори повинні орієнтуватися у специфіці діяльності підприємств агросектора та наслідках воєнних дій для коректної інтерпретації відповідей;
3. Підвищення обізнаності клієнтів аудиту щодо питань, які цікавлять аудиторів;	3. Динамічна ситуація (особливо у воєнному контексті) потребуватиме регулярного перегляду опитувальника, що потребує часу та ресурсів;
4. Структуризація питань за блоками полегшить сприйняття опитувальника та дозволить делегувати його заповнення відповідальними за конкретний напрямок особами.	4. Деякі підприємства можуть відмовити у наданні детальної інформації щодо чутливих тем, зокрема пов'язаних з війною. А через невизначеність у багатьох питаннях можуть надавати формальні або неповні відповіді.

** Сформовано автором*

Враховуючи як позитивні сторони, так і недоліки, аудиторським фірмам варто розглянути впровадження у своїй діяльності змодельованій у Додатку Ф опитувальник з дотримання принципу безперервно діючого підприємства. Якщо розглянути наведені в таблиці 3.1. пункти з професійної точки зору, то

очікується, що вигоди від використання опитувальника все ж перевищуватимуть витрати на його впровадження та постійного оновлення.

За результатами проведеного дослідження, моделювання процедур аудиту з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності компаніями агробізнесу, було вперше у національній науковій практиці здійснено удосконалення існуючої моделі аудиту дотримання принципу неперервної діяльності, що, серед іншого, включає розроблену модель оновленого аудиторського опитувальника з дотримання підприємствами агробізнесу принципу неперервно діючого підприємства, яка спрямована на поглиблене вивчення особливостей функціонування аграрних підприємств, зокрема специфіки їх діяльності в умовах сезонності, впливу кліматичних та біологічних факторів, невизначеності, тощо.

Запропонований опитувальник включає в себе окремий блок запитань щодо впливу воєнних дій та воєнного стану на безперервність діяльності підприємства, що посилюють невизначеність у функціонуванні підприємств та дасть змогу аудиторам більш глибоко зрозуміти та вивчити це питання. Даний опитувальник має прикладний характер і рекомендований для використання аудитором в ході перевірки виключно підприємств аграрного бізнесу, що дозволить їм отримати щодо даної ділянки перевірки аудиторські докази більш високої якості.

3.3. Діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств, як передумова підвищення його ефективності

Терміни «аудиторські інновації» та «діджиталізація аудиту» все частіше використовуються серед професіоналів галузі. Сучасний світ стрімко переходить у цифровий вимір, так звану «епоху даних», де правила втілюються через електронні алгоритми та автоматизовані процедури. У такій реальності професія аудиторів також має трансформуватись, щоб забезпечувати якість в поєднанні з ефективністю.

Цифрова трансформація задає темп аудиторській професії, тому головне питання полягає не в тому, чи варто адаптуватися під неї, а коли саме і як швидко аудитори повинні зробити це [66]. Значною мірою це пов'язане з постійним цифровим вдосконалення клієнтів, відповідно суб'єкти аудиторської діяльності також змушені постійно діджиталізувати свою діяльність відповідно до потреб.

Великі і середні аграрні компанії вже активно впроваджують, тестують і використовують інноваційні цифрові технології, щоб зробити бізнес-процеси ефективнішими і сучаснішими, стати більш орієнтованими на клієнта, виходити на нові ринки, підвищувати продуктивність сільськогосподарського виробництва і розвивати нові біологічні тренди та тенденції. На думку Йорга Хоссенфельдера швидкість, з якою нові технології замінюють існуючі процедури та практики, значно зростає в частині цифровізації [48]. На думку Яровенка Г. «...на сьогодні автоматизація є перспективним напрямом розвитку зовнішнього аудиту, оскільки використання автоматизованих інформаційних систем та технологій сприяє розширенню спектра аудиторських послуг, покращенню їх якості, зменшенню трудомісткості аудиторських послуг, підвищенню інтелектуалізації аудиторської роботи» [263].

З іншого боку діджиталізація в аудиті потребує ресурсів та зусиль. Так, на думку Бойди С. «...діджиталізація вимагає змін в організаційній структурі – а саме визначення відповідальних за діджиталізацію бізнес-процесів, формування команди, розробка цифрової стратегії, вибір критеріїв оцінки результативності діджиталізації, за необхідності – перегляд всієї організаційної структури управління» [118]. Крім того малі приватні аудиторські фірми в більшості випадків вважають недоцільним впровадження цифрових технологій та нових програм у своїй діяльності, як наслідок їх високої ціни, відповідно оцінені вигоди від їх впровадження не покриватимуть витрат.

Відповідно виникає фундаментальне питання – чи здатні аудиторські компанії в Україні впроваджувати сучасні технології та цифровізувати аудит,

щоб відповідати умовам ринку аудиторських послуг сьогодення, що характеризується величезними обсягами даних і складними транзакційними процесами в компаніях-клієнтах аудиту.

Сутність діджиталізації наразі активно вивчається в науковій сфері впродовж останніх десяти років, відповідно за цей час було здійснено багато напрацювань до розуміння категорії «діджиталізація». Значна їх частина стосувалася економічної сфери, а саме діджиталізації обліку, оподаткування та аудиту, а також діяльності агропромислових підприємств. Додаток Х містить деталі щодо основних думок вчених з цього питання.

Аналізуючи наукові підходи вчених до визначення тлумачення «діджиталізації», спостерігається різноманітність трактування її сутності, ролі та важливості для різних сфер діяльності. Вчені в своїх працях акцентують увагу на різні аспекти діджиталізації і, відповідно, існують відмінності у сформованих визначеннях. При цьому існують і спільні риси та погляди, які дозволяються згрупувати їх за напрямками, що наведені у рисунку 3.13.

На основі вищенаведеного констатуємо, що дефініція «діджиталізація» інтерпретується ученими як процес, що стосується різноманітних сфер господарювання та охоплює операційні процеси компанії від звичайного оцифрування інформації до глибокої та докорінної трансформації операційних процесів, інноваційного розвитку, підвищення ефективності, результативності та конкурентоспроможності.

Водночас, наведені наукові підходи до розуміння поняття «діджиталізація» свідчать про значну варіативність трактувань, які включають як прикладні, так і теоретичні аспекти. Так, О. Абакуменко [90], Л. Лігоненко [183], Г. Соколова [81], В. Литвиненко [60] та Ю. Бурдим [60] акцентують увагу на технічному аспекті діджиталізації – переведенні інформації у цифрову форму. Хоча цей підхід є базовим, його обмеженість полягає у недостатній увазі щодо особливостей подальшого використання цифрових даних для прийняття управлінських рішень.

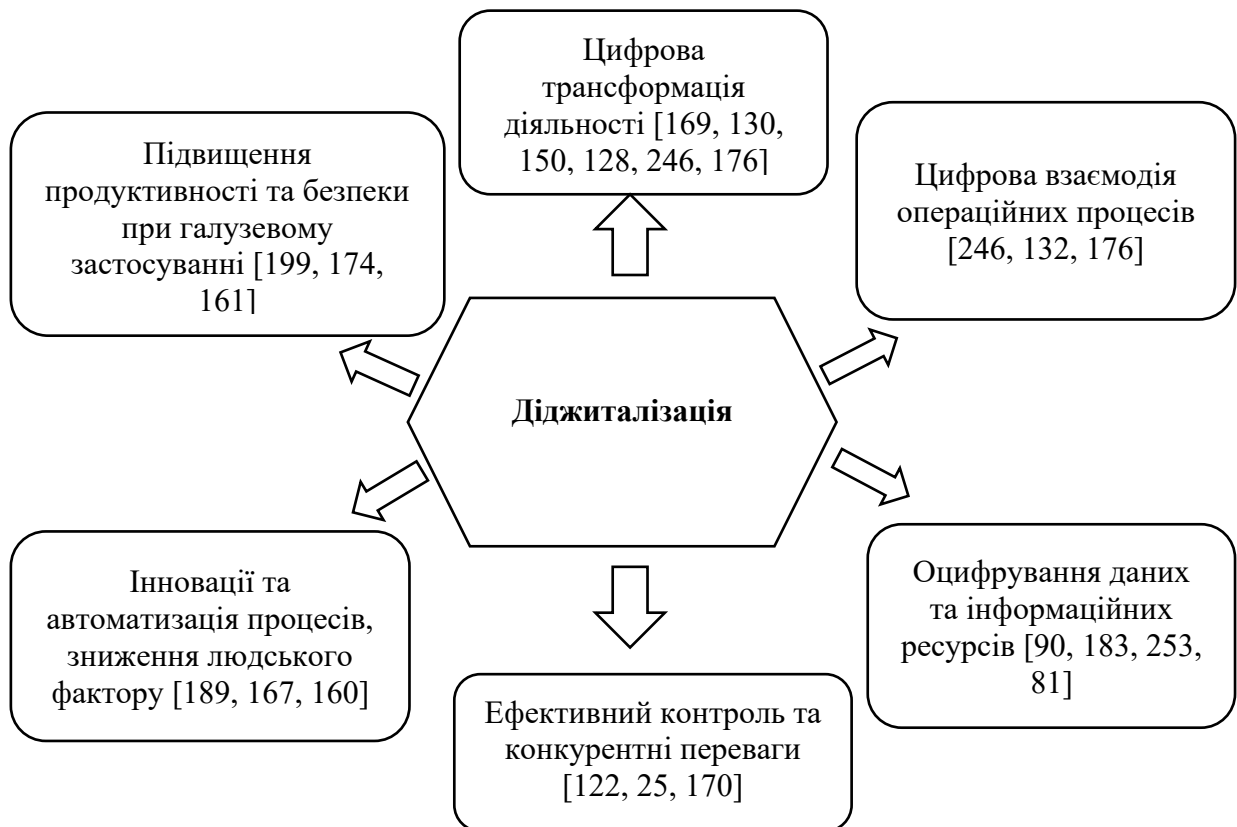


Рис. 3.13. Групування думок вчених щодо дефініції поняття «діджиталізація» за спільними рисами *

** Сформовано автором*

І. Мігус [189], К. Клименко [160], Ю. Негода [213], В. Литвиненко [60] та А. Коптелова [167] підкреслюють діджиталізацію як шлях до інноваційного розвитку та зниження впливу людського фактора в управлінні. Такий підхід акцентує увагу на структурні зміни, однак викликає дискусії щодо етичних і соціальних наслідків усунення людини з операційних процесів та заходів контролю.

З наведеного вище доцільно зазначити, що в науковій думці спостерігаються умовні розмежування щодо підходів до розуміння діджиталізації, які в свою чергу залежать від об'єктів та сфери дослідження окремого науковця. Саме тому в ході дослідження теорії та практики проведення аудиту фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, особливо в частині перевірки аудиторами дотримання принципу безперервної діяльності таких підприємств, виникає необхідність сформувати власне галузеве визначення дефініції «діджиталізація аудиторської діяльності»: це

комплексний процес впровадження цифрових технологій у методику аудиторської перевірки, що включає трансформацію управлінських, облікових і контрольних процедур та створює підґрунтя для ефективного поєднання критичного людського мислення і професійних суджень аудитора з функціоналом та аналітичним потенціалом цифрових технологій в частині збору, обробки, візуалізації та аналізу великих обсягів даних.

Запропонована дефініція підкреслює той факт, що технології не мають використовуватися в аудиті без участі та професійного судження професіонала, який володіє бізнес-інтуїцією і знаннями щодо напрямку діяльності та спеціалізації компанії, що перевіряється. Більший рівень впевненості може бути досягнутий тільки завдяки комбінації технологій та людського мислення. Тому, основна ідея цього, полягає в тому, що діджиталізація аудиту приносить вигоду як аудиторським компаніям, так і компаніям-клієнтам аудиту лише за умови поєднання можливостей технологій з конкретними професійними знаннями та досвідом аудиторів. Це відкриває можливості для подальшого підвищення результативності, якості аудиту та розробки нових аудиторських процедур.

Наступним твердженням є обґрунтування, що в умовах активного використання технологій в ході виконання завдання з аудиту відповідальність за аудиторську думку у звіті незалежного аудитора завжди несе і нестиме безпосередньо аудитор, а не розробник програмного забезпечення, технології чи штучний інтелект. У своєму звіті про аудит фінансової звітності аудитори підтверджують, що отримані аудиторські докази є достатніми та доречними для формування аудиторської думки. Тому, незважаючи на впровадження нових технологій, чинники аудитора мають зберігатися, зокрема професійний скептицизм та судження. Навіть в умовах використання технологій аудитор повинен мати ґрунтовне розуміння компанії та її бізнес-середовища.

Нині, питання цифровізації аудиту має більшу актуальність у великих аудиторських фірмах-учасниках міжнародних мереж, що мають достатні ресурси для впровадження передових технологій у своїй діяльності [1].

Водночас, робота локальних та невеликих аудиторських фірм поступово оновлюється через цифровізацію, а саме стає більш різноманітною. Те, що більше 30 років тому назад було поодиноким явищем, стає повсякденністю. Сьогодні аудитори, незалежно від того в якій компанії вони працюють, активно використовують персональні комп'ютери та пов'язані з ними технології. Навіть використання базового пакету програмного забезпечення Microsoft Office дає їм змогу зосередитися на більш складних питаннях аудиту. Це досягається завдяки економії витрат робочого часу на обробку та аналіз великих обсягів інформації, перекладаючи цю роль на програмне забезпечення та обчислювальні можливості машин.

Завдяки цифровим технологіям аудит стає швидшим, ефективнішим і менш залежним від людського фактору. З однієї сторони аналітичні інструменти, автоматизовані системи збору та обробки даних, використання можливостей штучного інтелекту, значно пришвидшують виконання та покращують якість аудиту. З іншого боку, технології та цифрові інструменти зустрічаються з низкою викликів, ризиків і обмежень при впровадженні в аудиті та аграрному середовищі. Це зумовлено як специфікою самого процесу аудиту, так і особливостями діяльності аграрних підприємств. Процес діджиталізації може створити додаткові проблеми для аудиту, знизити його об'єктивність та якість.

Отже, хоча діджиталізація аудиту відкриває нові можливості для покращення перевірки дотримання принципу безперервності діяльності аграрних підприємств, вона не є своєрідною «панацеєю». Даний процес потребує обережного, поетапного впровадження і має як значний потенціал, так і конкретні обмеження, які необхідно враховувати при його впровадженні. Таблиця 3.2 містить визначені в ході дослідження переваги та недоліки діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Суб'єкти аудиторської діяльності перед прийняттям рішення впровадження нових технологій у своїй діяльності мають зважити наведені в таблиці 3.2 переваги і недоліки діджиталізації для їх діяльності.

Таблиця 3.2

**Переваги та недоліки діджиталізації аудиту безперервності
діяльності підприємств агробізнесу***

Переваги	Недоліки
1	2
1. Отримання конкурентних переваг: Аудиторські компанії з постійними інвестиціями в технології виконують більш глибоку перевірку, що дає змогу зміцнити довіру і підвищити репутацію аудиторської фірми.	1. Висока вартість впровадження: Розробка нових або адаптація існуючих програм аудиту з врахуванням специфіки агробізнесу потребує значних інвестицій, які не всі аудиторські компанії можуть собі дозволити.
2. Економія робочого часу аудиторів: Автоматизований збір, обробка та аналіз інформації скорочують час на виконання рутинних процедур, що дає змогу сфокусуватись на основних ризиках, зокрема щодо безперервності діяльності.	2. Необхідність навчання персоналу: Аудитори потребуватимуть навчання для ефективного використання нових технологій в аудиті, що спричинить додаткові витрати ресурсів.
3. Зниження впливу людського фактору: Використання надбань діджиталізації рішень мінімізує ризик механічних помилок та хибного судження аудитора на етапах збору та обробки інформації, підвищуючи якість та об'єктивність аудиту.	3. Зниження професійного скептицизму: Аудитори можуть стати занадто довірливими і задавати менше запитань, коли комп'ютер не виявить відхилень і відмітить «зелену галочку», спонукаючи аудитора перейти до наступної ділянки аудиту без додаткових запитань.
4. Підвищення ефективності взаємодії аудиторів з клієнтами: Платформи для обміну файлами та інформацією спрощують доступ до необхідної інформації та пришвидшують отримання її аудиторами.	4. Забезпечення безпеки даних від кібератак і втрати: Діджиталізація аудиту підвищує ризики витоку конфіденційної інформації внаслідок хакерських атак, так і втрати інформації внаслідок збоїв, поломок, тощо.
5. Можливості для подальших інновацій та удосконалення: З розвитком технологій стає можливим оновлювати та удосконалювати аудиторські процедури — до прикладу, включати нові методи оцінки дотримання принципу безперервності діяльності агропідприємств, враховуючи чинники специфіки агробізнесу.	5. Проблематика уніфікації: Досить складно розробити і впровадити в аудиті програми, які могли б враховувати специфіку підприємств-клієнтів аудиту, зокрема агробізнесу (сезонність, кліматичні та природні фактори).
6. Підвищення якості аудиту: Автоматичний збір та обробка великих масивів даних зменшує ймовірність допущення помилок, що особливо важливо при оцінці обґрунтованості припущення про безперервність.	6. Втрата гнучкості аудиту: На противагу наведеному пункту вище, надмірна автоматизація може призвести до уніфікації процесів, які потребують індивідуального підходу та аудиторської оцінки і судження.

* Розроблено автором

При цьому пріоритетним питанням залишається не допустити втрату здатності аудиторів мати незалежну та неупереджену думку. За надмірної автоматизації вони можуть втратити критичне мислення та перестати ставити під сумнів отримані аудиторські докази. Технології дають змогу аудиторам працювати ефективніше, однак не змінювати саму сутність та особливості їх професійної майстерності.

З іншої сторони, суб'єкти агробізнесу продовжують активно впроваджувати новітні технології у свою операційну діяльність та систему бухгалтерського обліку і фінансового звітування. За таких умов, брак розуміння цифрових технологій з боку аудиторів не дає змоги їм виявити помилки у цифровізованих процесах клієнта, що можуть бути критичними для аудиту.

І як відзначалось вище, існує суттєва різниця між аудиторськими компаніями великої четвірки і аудиторськими фірмами середнього та малого розміру щодо ступеня цифровізації. Малі та середні за розмірами суб'єкти аудиторської діяльності часто не мають достатньо персоналу, фінансування та працюють із клієнтами, які не відносяться до великих підприємств, що обмежує їхні можливості щодо впровадження і використання цифрових технологій. Натомість компанії Великої четвірки мають доступ до необхідних ресурсів, аби активно інвестувати в цифрову трансформацію. Крім того, завдяки значним інвестиціям у напрямок консалтингу, компанії Великої четвірки активно впроваджують цифрові інструменти для своїх клієнтів, а не лише для покращення власних процесів проведення аудиту.

Пріоритетним напрямком розвитку аудиту в Україні у найближчому майбутньому є нові розробки та пропозиції постачальників програмного забезпечення щодо універсальних та доступних цифрових рішень, орієнтованих саме на середній та малий ринок аудиторських послуг. Ця потреба виникає на тлі низького рівня поінформованості цих компаній про наявність і особливості аудиторських програм на ринку, а також того факту, що майбутнє аудиту в Україні – беззаперечно за комп'ютерним аудитом.

Аудиторська перевірка дотримання компаніями агробізнесу принципу безперервності діяльності є комплексним процесом. Він вимагає особливої уваги з огляду на специфіку діяльності аграрного сектору, де діяльність підприємств супроводжується особливостями обліку біологічних активів та факторів, що на них впливають. За базовим сценарієм перевірка здатності підприємства функціонувати безперервно у найближчому майбутньому потребує ретельного аналізу фінансового стану, фінансових планів, бюджетів, грошових потоків і інформації з відкритих джерел щодо економічного та операційного середовищ функціонування. Перевірка підприємств агробізнесу потребує ширшого переліку процедур, а за умов цифровізації економіки – дані процедури мають враховувати надбання та переваги діджиталізації з метою інтегрувати їх у практику аудиту для забезпечення якісного та ефективного аудиту.

Не менш комплексним процесом в аудиті є діджиталізація, яка включає в себе широкий перелік опцій, починаючи від розробки та використання різноманітного програмного забезпечення в аудиті, до використання функцій машинного навчання та штучного інтелекту. Відповідно, існує потреба у визначенні основних та пріоритетних опцій серед існуючих програмних продуктів. Досліджуючи можливі підходи до діджиталізації аудиту, необхідно враховувати їх доцільність застосування та результативність в частині перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємств.

На думку фахівців BDO – однієї з провідних аудиторських компаній в Україні, можна виокремити чотири основні шляхи для діджиталізації процесів аудиту у приватному та державному секторах економіки [203]:

- 1) розробка аналітичних ресурсів з централізованою системою функціонування;
- 2) активне використання інтерактивних інструментів;
- 3) цифровізація систем обліку та автоматизація обробки інформації;
- 4) використання функціоналу автоматизованих процедур, зокрема макроси та роботизована автоматизація бізнес-процесів [203].

Оцінка даних підходів дає змогу стверджувати їх вагоме значення в аудиті, однак для окремого тестування можливості аграрних підприємств вести діяльність на безперервній основі, застосування цих підходів може бути обмеженим та недостатньо ефективним. Враховуючи, що питання спроможності підприємства діяти на безперервній основі потребує значних суджень, відповідно звичайна автоматизація процесів в даному випадку хоч і зможе економити час аудиторів, однак буде недостатньо ефективною. Виникає необхідність у розробці градації можливих підходів діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу за їх потенціалом та ефективністю для подальшого дослідження найкращих з них. Авторський підхід до градації визначених підходів представлено у рисунку 3.14 у вигляді піраміди, що підкреслює їх підпорядкованість та взаємопов'язаність. Підходи, що наведені починаючи з фундаменту зображеної піраміди є найменш універсальними для аудиту дотримання принципу безперервності діяльності та, відповідно, мають найменший потенціал. З іншої сторони, підходи, що зображені на вершині піраміди, на думку автора мають найбільший потенціал.

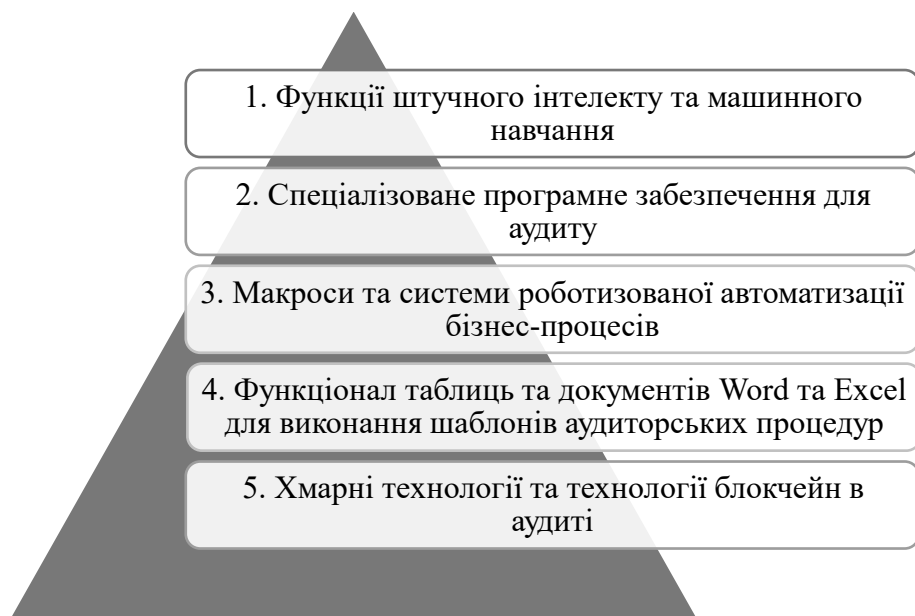


Рис. 3.14. Градація підходів діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу за їх потенціалом та ефективністю*

** Розроблено автором*

Хмарні технології в аудиті передбачають перехід від децентралізованої ІТ-системи до централізованої. Будь-яка аудиторська компанія через мережу інтернет може отримати доступ до сервісів, додатків і необхідних ресурсів. Основні переваги хмарних технологій включають відсутність потреби в довгострокових капіталовкладеннях у програмне чи апаратне забезпечення та можливість доступу до клієнтських даних для їх подальшого аналізу, завантаження та аналітики. Крім того, хмарні технології забезпечують високий рівень захисту даних від хакерських атак та неправомірних дій. Блокчейн технології в аудиті гарантують, що транзакції та інформація в мережі зберігається безпечно та є прозорою. Крім того, її неможливо змінити, видалити або замінити заднім числом, кожна маніпуляція з даними залишає цифровий слід, що дозволяє аудитору з більшою довірою відноситися до отриманої від клієнта інформації через блокчейн системи.

При цьому на наведеному вище рисунку хмарні технології та технології блокчейн знаходяться на останньому місці з декількох причин:

- 1) дані технології хоч і забезпечують зручність, оперативність та безпечність інформації, їх застосування в аудиті безперервності діяльності має обмеження;
- 2) головне призначення хмарних сервісів – надавати технічну та інфраструктурну підтримку аудиторам, однак не аналізувати та прогнозувати діяльність підприємств агробізнесу;
- 3) блокчейн технології мають на меті забезпечити точність, незмінність та захист інформації та транзакцій, однак не здатні аналізувати ринкові умови чи перспективи діяльності компанії.

З становленням комп'ютеризованої економіки, надзвичайно широкого використання у сучасній практиці аудиту набуло програмне забезпечення Microsoft Office, а саме продукти Word та Excel. Більшість аудиторських компаній, зокрема малих та середніх за розміром, активно використовують їх у своїй діяльності. Це пояснюється доступністю та простотою даного програмного забезпечення для виконання шаблонних аудиторських процедур,

зокрема документування аудиторських процедур, виконання розрахунків, зведених аналітичних таблиць та оформлення робочих документів аудитора.

Однак, за аналогією хмарних технологій та технологій блокчейн, застосування функціоналу Word та Excel для перевірки аудиторами припущення щодо безперервності діяльності є також обмеженим. Перевірка дотримання принципу безперервності діяльності передбачає не лише розрахунки, а й оцінку суджень керівництва компаній агробізнесу, аналіз прогнозів, планів, інформації з відкритих джерел. Зазначене вище програмне забезпечення не здатне здійснювати складні професійні судження на основі отриманої інформації від клієнтів, а скоріше призначене спростити роботу аудиторів та пришвидшити опрацювання інформації та виконання аудиторських процедур. Тобто, програми Excel та Word за своєю суттю орієнтовані на фіксацію, представлення та опрацювання інформації, а не на побудову та аналіз професійних суджень для цілей аудиту. Використання аудиторами лише програмного забезпечення Word та Excel, в даному контексті, значно підвищує ризик так званої «технологічної обмеженості аудиту» та, в подальшому, видачі помилкової аудиторської думки щодо безперервності діяльності. Разом з тим, лєвова частка суджень щодо безперервності діяльності ґрунтується на якісних факторах, які Excel не має змоги аналізувати, обмежуючись лише фінансовими показниками.

Використання роботизованої автоматизації операційної діяльності та макросів є актуальним в процесі аудиту підприємств агробізнесу, разом з тим, в частині перевірки їх безперервності діяльності. Суть роботизованої автоматизації полягає у розробці програмного забезпечення, яке спроможне імітувати дії людини при роботі з комп'ютером. Макроси є схожими за сутністю автоматизованими скриптами, що запускаються в середовищі програмного забезпечення Microsoft Office, найчастіше Excel, і зазвичай пишуться мовою програмування Visual Basic for Applications.

У макросах розробник створює порядок та список дій для подальшої автоматизації завдання з використанням інтерфейсу програми, в основі якої

впроваджується макрос. Натомість, у роботизованій системі програма відтворює дії людини, при цьому самотійно взаємодіє з інтерфейсом аудиторської програми. На практиці, зазначені інструменти дають змогу виконувати регламентовані операції, що спрощує та прискорює виконання аудиторами процедур. Завдяки чіткій структурі та автоматизації процесів, саме бухгалтерський облік і аудит особливо підходять для впровадження технологій роботизованої автоматизації та макросів. Як результат, дані системи можуть бути «навчені» автономно виконувати рутинні завдання, що займають у аудиторів значний обсяг часу. Водночас, доцільно зазначити, що технологіям не властива втома, яка є досить поширеним явищем серед людей при роботі з монотонними завданнями і має негативний вплив на якість виконаної роботи.

До типових аудиторських процесів, що виконуються помічниками аудиторів та які можуть бути автоматизовані за допомогою даних систем, належать:

- підтвердження залишків заборгованостей у третіх сторін та залишків грошових коштів у банках;
- допомога в плануванні аудиту, розподіл етапів аудиту за часовими проміжками, визначення бюджету робочого часу;
- заповнення шаблонних інструкцій та реквізитів робочих документів, окремих частин аналітичних таблиць;
- пошук та збір інформації для аудиту з зовнішніх джерел;
- виконання стандартних обчислень, зіставлення фактичних і планових показників, виявлення відхилень;
- складання фінансової звітності та приміток за даними аудитора з подальшим порівнянням з даними клієнта;
- автоматичний розрахунок основних фінансових коефіцієнтів та їх динаміки за декілька років.

Попри наявність вищенаведених переваг, роботизація аудиторських процесів та використання макросів мають ряд недоліків. Впровадження цих

систем у діяльності аудиторських компаній це досить трудомісткий процес, який потребує значних ресурсів та висококваліфікованих кадрів. Неякісно налаштований макрос чи роботизована система сприятиме отриманню помилкових результатів, що негативно позначиться на якості аудиторських послуг. У діяльності аудиторських компаній, дані програмні продукти після їх впровадження здатні виконувати лише шаблонні стандартизовані та структуровані операції, що визначені розробником на чітко встановлених параметрах. Відповідно спостерігається відсутність їх адаптивності до непередбачуваних обставин.

Разом з тим, за аналогією з програмним забезпеченням Microsoft Office, макроси та програми-роботи також не здатні оцінювати якісні аспекти, що значно впливає на безперервність діяльності підприємств агробізнесу, а саме судження керівництва, вплив кліматичних, фітопатологічних, ветеринарних факторів, воєнних дій, тощо.

На другому етапі згідно градації підходів діджиталізації, наведених у рисунку 3.14, означено використання сучасного спеціалізованого програмного забезпечення в аудиті. Нині, світовий ринок спеціалізованих програм для аудиту активно зростає. Очікується, що його обсяг сягне 2,56 млрд. доларів США до 2031 року з середньорічним темпом зростання 11% [10]. Це передусім зумовлено попитом на автоматизацію у сучасному бізнес-середовищі, дотриманням нормативних вимог та підвищенням ефективності роботи аудиторів шляхом постійного супроводу та економії робочого часу на рутинні завдання.

Водночас, програмне забезпечення для аудиторських компаній розподіляється на дві категорії:

- 1) власно розроблені програми (здебільшого використовують найбільші аудиторські мережі, а саме компанії великої четвірки, BDO, тощо);
- 2) доступне на ринку комерційне програмне забезпечення для середніх і малих аудиторських компаній.

Таблиця 3.3 містить аналіз найбільш поширених комерційних та власно розроблених програм для ведення аудиторської діяльності із зазначенням їх особливостей. Такий аналіз дозволить визначити найбільш відповідні програмні рішення для ефективної перевірки безперервності діяльності підприємств агробізнесу.

Окрім наведених таблиці 3.3, у галузі представлено й інше менш популярне програмне забезпечення, що може використовуватися аудиторськими компаніями у їх діяльності. При цьому практично всі згадані програми зосереджені на одній головній цілі – створити ідеальні умови для роботи аудитора. Зручний інтерфейс, довідники, взаємозв'язок з іншими компаніями мережі та аудиторською командою в режимі реального часу, інтеграція з різноманітними аналітичними програмами – все це дозволяє підвищити якість і результативність аудиту. Питання оцінки аудиторами безперервності діяльності підприємств агробізнесу є багатофакторним процесом, що виходить за межі суто фінансового аналізу. Інші якісні фактори відіграють в ньому не менш важливу роль, а саме стабільність економічного середовища, стан активів, наявність персоналу, вплив погодних умов, тощо.

Таблиця 3.3

**Аналіз найбільш поширеного програмного забезпечення для
аудиторських компаній***

Власно створене аудиторськими компаніями програмне забезпечення	
Найменування (аудиторська мережа)	Особливості
1	2
1. Omnia (Deloitte)	Хмарна платформа для цифрового аудиту всередині компаній мережі. Можливість автоматизації процесів, аналітики в реальному часі, інтеграції з клієнтськими даними. Інтелектуальні алгоритми дозволяють виявити аномалії, забезпечити комфортне опрацювання даних через інтерактивні панелі управління [2].
2. Aura (Pricewaterhous eCoopers)	Глобальна платформа для аудиту, інтегрована між компаніями мережі. Дозволяє оцінювати ризики, зручно керувати завданнями, забезпечувати прозорість виконання завдань в реальному часі. Наявна можливість інтеграції з іншими інструментами та програмами для здійснення аналітики [12].

Продовження таблиці 3.3

1	2
3. Clara (KPMG)	Хмарна платформа для компаній мережі з можливістю інтеграції функцій штучного інтелекту. Забезпечує постійний доступ до статусу аудиту, глобальну узгодженість та можливість співпраці в реальному часі. Використовує функції генеративного штучного інтелекту для покращення оцінки ризиків та опрацювання документації і інформації від клієнтів аудиту [19].
4. Canvas, Helix та Atlas (Ernst & Young)	Онлайн платформа для управління процесом аудиту. Забезпечує аналітику даних в широкому обсязі операцій. Додаткова хмарна платформа дозволяє отримати доступ до актуальних методологій та найкращих практик між компаніями мережі. Інтеграція з іншими програмними продуктами забезпечує узгодженість та автоматизований аналіз інформації [11, 31].
5. APT Next Gen (BDO)	Цифрова платформа для аудиту, розроблена у партнерстві з Microsoft. Забезпечує узгодження та ризик-орієнтований підхід до аудиту у глобальному масштабі. Дозволяє ефективно співпрацювати з клієнтами в режимі реального часу, може бути налаштована під специфіку різних галузей [28].
Доступне на ринку комерційне програмне забезпечення	
Найменування	Особливості
6. CaseWare IDEA	Програмне забезпечення для ведення аудиту та аналізу даних. Наявна можливість імпорту даних з різноманітних джерел. Автоматизований аналіз внесеної шаблонної інформації з ціллю виявлення аномалій. Забезпечує зручність використання через інтерактивні панелі для візуалізації [73].
7. AuditBoard	Хмарна платформа для керування процесу аудиту та виявлення ризиків. Дозволяє автоматизувати окремі ділянки завдань з аудиту за допомогою функцій штучного інтелекту. Виконання аналітики за допомогою штучного інтелекту [49].
8. TeamMate+	Платформа для управління процесом аудиту. Полегшує планування аудиту, оцінку ризиків, аналітику даних за допомогою гнучкої конфігурації. Забезпечує взаємодію зі стейкхолдерами [84].
9. ACL (Galvanize)	Програмне забезпечення для аналізу даних та управління ризиками. Наявна можливість аналізу великих обсягів даних, автоматизувати окремі завдання. Доступна інтеграція з іншими програмами, простий інтерфейс для користувачів без досвіду [15, 64].
10. AuditFile	Хмарна платформа для автоматизації окремих аудиторських процесів. Супроводжує процес планування, виконання та завершення аудиту. Простий інтерфейс спрощує управління та роботу з документами [13].
11. AuditNET	Комплексна система для автоматизації аудиторського процесу. Дозволяє оптимізувати процес прийняття управлінських рішень і раціонально розподіляти робочий час та завантаження аудиторів [3].

* Узагальнено автором на основі [2, 12, 19, 11, 31, 28, 73, 49, 84, 15, 64, 13, 3].

З огляду на складність та значну динаміку цих чинників, на думку автора найбільш доцільним для аудиту безперервності діяльності використовувати

програмне забезпечення з можливістю використання функцій штучного інтелекту. Таке програмне забезпечення включає розроблену компанією KPMG програму Clara, а також програму AuditBoard від однойменного розробника. Це судження можна підсилити декількома думками, а саме:

- 1) штучний інтелект не обмежується лише фінансовою інформацією, і під час аналізу може брати до уваги та оцінювати й інші якісні критерії;
- 2) штучний інтелект спроможний оцінити відповідь управлінського персоналу стосовно безперервності діяльності та порівняти її з фактичним станом справ у компанії (бюджетами, прогнозами, фінансовими показниками, нефінансовою інформацією, тощо);
- 3) штучний інтелект спроможний сформулювати власні висновки на основі проведеного аналізу, які можуть бути використані аудитором в подальшому.

При цьому хід впровадження зазначеного програмного забезпечення в діяльність суб'єктів аудиторської діяльності має й слабкі сторони та обмеження, зокрема:

- 1) програмне забезпечення Clara застосовується лише в межах мережі компаній KPMG і не може бути придбане/впроваджене іншими компаніями;
- 2) потреба у значних початкових інвестиціях обмежує впровадження нового програмного забезпечення серед аудиторських компаній через їх високу вартість, необхідність навчання персоналу, тощо;
- 3) ризики витоку конфіденційної інформації отриманої від клієнта з аудиту;
- 4) низький рівень довіри до суджень штучного інтелекту, тощо.

Як зазначено у рисунку 3.14, в градації підходів діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу за їх потенціалом та ефективністю, автором на перше місце винесено використання в ході аудиту функцій штучного інтелекту та машинного навчання. Сутність штучного інтелекту полягає в тому, щоб навчити програму думати, відчувати та реагувати, як жива істота, отже імітувати людську пам'ять, поведінку та

розвиток. Кінцевою метою даного процесу є створення системи, здатної самостійно вирішувати складні завдання.

Однією з важливих особливостей штучного інтелекту є машинне навчання. Машинне навчання визначається як напрям штучного інтелекту, що надає машинам здатність автоматично навчатися на основі даних та попереднього досвіду, виявляти закономірності й робити прогнози з мінімальним втручанням людини [51]. Алгоритми машинного навчання забезпечують формування досвіду, який в подальшому, при введенні нових вхідних даних, використовує його для формування прогнозів та висновків.

Найбільш поширеним типом машинного навчання є генеративний штучний інтелект (представлені як GPT-3, GPT-4, LaMDA, LLaMA, BLOOM, OpenAI, тощо). Даний тип останнім часом отримав значну популярність серед користувачів як фізичних, так і юридичних осіб. В подальшому очікується дедалі активніше його використання в сфері бухгалтерського обліку і аудиту у міру підвищення надійності й точності висновків, а також за умови впровадження належного контролю та інших методів захисту даних і дотримання конфіденційності.

На основі існуючих даних, штучний інтелект може самостійно приймати рішення та формувати судження, і ця функція для сфери фінансів, бухгалтерського обліку та аудиту є важливою. Наразі технології штучного інтелекту активно використовуються для виконання процедур в аудиті та бухгалтерській практиці, зокрема: перевірка головної книги чи журналу проведення на наявність помилок; дотримання податкового законодавства та стандартів фінансового звітування, звірка первинної документації; підготовка робочих документів згідно шаблонів; розширена аналітика фінансових та нефінансових даних; виявлення ознак шахрайства; тощо. Поширеною практикою серед великих аудиторських фірм є використання платформи DataSnipper, яка за допомогою можливостей штучного інтелекту дає змогу швидко опрацьовувати первинні документи, отримані від клієнта аудиту, та відображати необхідну інформацію і результати перевірки безпосередньо у

робочому документі. Така платформа значно скорочує необхідний час на опрацювання численних документів, відповідно дає змогу аудиторам акцентувати увагу на інших важливих питаннях аудиту.

Окрім наведеного, вважаємо що штучний інтелект буде корисним під час виявлення сигналів та ознак, які вказують на можливі проблеми з безперервністю діяльності у аграрних підприємств. Водночас, попри позитивні сторони і те, що штучний інтелект перейшов у повсякденну реальність, навколо нього все ще існує багато побоювань і сумнівів. Одне з головних занепокоєнь – страх перед можливостями штучного інтелекту. Що буде, якщо він передасть конфіденційну інформацію про клієнта аудиту третім особам? Чи можуть його використовувати з неправомірною метою? Чи дійсно краще покладатися на штучний інтелект у виконанні завдань, за які раніше відповідали аудитори?

Для оцінки прийнятності впровадження даних технологій у аудиторську практику, розглянемо сильні та слабкі сторони, можливості та загрози штучного інтелекту. Досягти це можливо за допомогою виконання SWOT-аналізу (табл. 3.4), відповідно, за таких обставин доцільно акцентувати увагу на ролі штучного інтелекту в процесі аудиторської перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу.

Визначені на основі проведеного SWOT-аналізу сильні сторони та можливості використання штучного інтелекту в аудиті дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу можуть значно підвищити його ефективність та результативність. З розвитком штучного інтелекту окремі зі слабких сторін та загроз можуть бути вирішені. Однак інша частина, як очікується, залишатимуться постійними протягом тривалого часу використання його функцій. Зокрема, ризик безпеки даних та конфіденційності інформації, що є однією з найважливіших ланок в аудиті, досить складно забезпечити, використовуючи штучний інтелект.

Таблиця 3.4

**SWOT-аналіз використання технологій штучного інтелекту в ході
аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу***

Сильні сторони	Слабкі сторони
• Розпізнавання зображень та текстів з документів; • Автоматизація рутинних завдань; • Швидка обробка великих обсягів даних; • Швидке адаптивне навчання в залежності від мети та цілей аудитора; • Функції прогнозування фінансової стійкості та ліквідності; • Потужні інструменти аналізу фінансових та нефінансових даних; • Масштабованість та стабільність; • Відсутність людського фактору; • Формування аналітичних висновків.	• Висока вартість впровадження та адаптації в аудит; • Ризики безпеки та конфіденційності даних; • Етичні дилеми; • Залежність від розвинутої технічної інфраструктури та доступу до мережі інтернет; • На ранніх етапах впровадження недостатність можливостей та креативності; • На даному етапі розвитку недостатня адаптація до специфіки галузей, наприклад сільського господарства; • Необхідність обслуговування та оновлень.
Можливості	Загрози
• Інтеграція штучного інтелекту з новітніми технологіями та програмним забезпеченням в аудиті; • Галузева інтеграція, аналіз специфічних показників аграрного бізнесу; • Налаштування для раннього виявлення ознак недотримання принципу безперервності діяльності; • Впровадження гнучкого індивідуального підходу до кожного клієнта щодо перевірки принципу безперервності діяльності; • Підвищення загальної якості аудиту.	• Залежність від технологій; • Втрата контролю та кіберзагрози; • Недовіра клієнтів до результатів та висновків штучного інтелекту; • Витіснення праці аудиторів; • Виклики по'язані з вимогами та обмеженнями державних регуляторів; • Упередженість висновків та сумніви у достовірності результатів.

* Сформовано автором

Якщо аудитори використовують штучний інтелект стороннього розробника, то відсутня впевненість, що вся інформація, яка аналізується за його допомогою, не стане доступною розробнику чи іншим особам, які також користуються його послугами. Доцільно враховувати також той факт, що штучний інтелект зазвичай зберігає і обробляє дані в хмарних середовищах або на сторонніх платформах, при цьому інформація може зберігатися там на необмежений термін. Відповідно аудитор не отримує повного розуміння того,

чи забезпечена захищеність та конфіденційність чутливої інформації, яка може містити комерційну чи державну таємницю. Як результат, це може призвести до порушення вимог Міжнародного кодексу етики аудиторів щодо конфіденційності та інших законодавчих актів.

Лише за умови зберігання інформації та ядра штучного інтелекту на власних серверах аудиторських фірм та обмеживши доступ штучного інтелекту до мережі інтернет дасть змогу значно зменшити ризики безпеки та конфіденційності інформації. Однак, в сучасних умовах розвитку інформаційних технологій, ця функція не є доступною для широкого кола аудиторських фірм.

Підсумовуючи вищенаведене, можна впевнено стверджувати, що діджиталізація аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу є не лише сучасним трендом, а необхідним та дуже важливим кроком у відповідь на зростаючі виклики нестабільного економічного середовища, кліматичних чинників та геополітичної ситуації. З іншої сторони, використання таких інструментів на даному етапі розвитку інформаційних технологій має бути обережним, враховувати їх недоліки та слабкі сторони задля збереження престижу професії аудитора.

Нині, питання цифровізації аудиту має дедалі більшу актуальність для аудиторських компаній. З метою врахування сучасних технологічних тенденцій запропоноване авторське бачення переваг та недоліків процесу діджиталізації аудиту, а також напрямків діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Така трансформація передбачає використання сучасних та передових технологій, зокрема: штучного інтелекту та машинного навчання; спеціалізованого програмного забезпечення для аудиту; макросів та системи роботизованої автоматизації бізнес-процесів; функціоналу таблиць та документів Word та Excel для виконання шаблонів аудиторських процедур; хмарних технологій та технологій блокчейн. Проведений SWOT-аналіз використання технологій штучного інтелекту в ході аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу, забезпечив оцінку

його сильних та слабких сторін, а також можливостей і загроз для суб'єктів аудиторської діяльності.

Висновки до розділу 3

Оцінка перспективних напрямків удосконалення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності дозволяє сформулювати наступні висновки:

1. Ефективність незалежного аудиту в частині перевірки припущення про безперервність діяльності підприємств агробізнесу ще не є достатньо дослідженою. Проблематику такої ефективності вивчали здебільшого іноземні вчені. Звіти незалежних аудиторів за останні роки свідчать про суттєве зростання тенденції до зазначення параграфів щодо суттєвої невизначеності з безперервності діяльності. Водночас, випадки видачі звітів незалежних аудиторів, які б містили думку з застереженням або негативну думку щодо цього питання, залишаються поодинокими, попри зростання кількості офіційно відкритих справ про банкрутство.

2. В дисертації сформульовані концептуальні підходи, які, на думку автора, можуть забезпечити підвищення ефективності аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. До таких підходів належать: забезпечення незалежності, компетентності та високого рівня знань аудиторів; поглиблення взаємодії внутрішніх і зовнішніх аудиторів; підвищення рівня контролю якості аудиторських перевірок; оновлення існуючої нормативно-правової бази та МСА; моделювання та розробка нових і вдосконалення існуючих процедур перевірки дотримання принципу безперервності діяльності; впровадження систем та програмного забезпечення з метою діджиталізації процесу аудиту.

3. Значною мірою ефективність аудиту принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу залежить від компетентності аудиторської команди та її незалежності. Брак компетентності в перевірці складних ділянок

обліку змушує аудиторів вдаватися до меншого рівня професійного скептицизму в перевірці і в більшій мірі покладатися на судження управлінського персоналу. Розроблений механізм підвищення компетентності аудиторів включає впровадження мінімального порогу професійної кваліфікації та забезпечення високоякісних методів навчання в ході безперервного професійного навчання аудиторів.

4. Доцільність прийняття рішення щодо використання роботи внутрішніх аудиторів в ході незалежного зовнішнього аудиту залежить від вирішення п'яти основних питань, які включатимуть: незалежність та об'єктивність внутрішніх аудиторів; сучасність методик, якими вони користуються в своїй роботі та дотичність роботи внутрішніх аудиторів з питання перевірки фінансової стабільності й стійкості аграрного підприємства; аналізу внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на безперервність діяльності. З іншого боку, поглиблення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів у питанні перевірки дотримання принципу безперервності діяльності має потенціал у підвищенні якості аудиторської перевірки та матиме позитивний двосторонній ефект на ефективність їх роботи.

5. Найважливішим засобом отримання аудиторських доказів є виконання процедур аудиту, які в свою чергу формуються на основі попереднього моделювання з метою визначення найбільш ефективних методик. В ході дослідження визначено основні принципи моделей в аудиті, вимоги до їх побудови, а також етапи моделювання процедур аудиту дотримання принципу безперервності діяльності. Такі дослідження є важливими для розвитку теоретичної складової аудиторської професії.

6. У процесі моделювання процедур аудиту, що включає в себе як розробку нових процедур, так і вдосконалення існуючих, необхідно враховувати основні принципи моделей в аудиті та вимоги до їх побудови. Ефективна модель в аудиті повинна будуватися на достовірних та актуальних вхідних даних, має бути зрозумілою, прозорою, мати визначену мету та

підлягати верифікації з боку інших осіб шляхом належного її документування. В дисертації вперше розроблена розширена модель аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами агробізнесу в умовах невизначеності, яка складається з базового блоку, що включає аналіз фінансових результатів, ліквідності, чистих активів, грошових потоків та планів керівництва, і розширеного блоку, спрямованого на виявлення ризиків, пов'язаних зі специфікою аграрного виробництва. Даний блок процедур включає в себе оцінку впливу агробіологічних чинників та чинників воєнного стану та воєнних дій на безперервність діяльності аграрного бізнесу.

7. Для реалізації розробленої моделі аудиту запропоновано застосовувати в аудиті оновлений запит-опитувальник з безперервності діяльності для аграрних підприємств. Форма оновленого опитувальника враховує основні чинники, що включають особливості сільськогосподарської діяльності, відповідно структура запитань в ньому розділена на три окремі блоки, що містять: базовий блок запитань фінансово-економічного характеру; блок запитань агропромислового характеру; блок запитань, пов'язаних з воєнними діями та умовами воєнного стану в Україні. Такий розподіл дозволив визначити переваги та можливі недоліки від впровадження оновленого опитувальника в аудиторській практиці. Запропоновані зміни враховують виклики сучасності та ризики, що притаманні підприємствам агробізнесу, при цьому наслідують найкращі міжнародні практики щодо оцінки безперервності діяльності.

8. Використання методики «що-якщо?» в ході моделювання процедур аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу є необхідним інструментом. Питання дотримання принципу безперервності діяльності здебільшого ґрунтується на судженнях, відповідно дана методика дозволяє визначати зміни у прогнозах під впливом змін у припущеннях, на яких базуються такі прогнози. Застосування методики «що-якщо?» в ході моделювання дозволить аудиторам формувати нові ідеї, мислити креативно та отримувати додаткові аудиторські докази щодо ризикових ділянок аудиту.

9. Безперервний цифровий розвиток в суспільстві зумовлює необхідність адаптації та трансформації аудиторської професії. Великі аграрні холдинги та середні за розміром підприємства агробізнесу наразі активно використовують у своїй діяльності новітні цифрові технології з метою підвищення ефективності операційних процесів, відповідно аудиторські фірми повинні мати ресурси та програми для забезпечення автоматизації, сучасності та більшої орієнтації на клієнтів.

10. Сутність поняття діджиталізації наразі активно досліджується як національними, так і іноземними вченими. При цьому науковці досліджуючи дане поняття здебільшого акцентують свою увагу на окремі аспекти діджиталізації, відповідно існують відмінності у сформованих визначеннях. Було згруповано підходи вчених щодо сутності поняття за спільними ознаками та сформовано власне його визначення, зокрема для процесу аудиту: «це комплексний процес впровадження цифрових технологій у методику аудиторської перевірки, який включає трансформацію управлінських, облікових і контрольних процедур та створює підґрунтя для ефективного поєднання критичного людського мислення і професійних суджень аудитора з функціоналом та аналітичним потенціалом цифрових технологій в частині збору, обробки, візуалізації та аналізу великих обсягів даних».

11. Процес діджиталізації має не лише переваги, а й недоліки, що полягають у високій вартості впровадження, необхідності навчання персоналу, забезпеченні безпеки даних, втраті гнучкості аудиту та проблематиці уніфікації. При цьому визначено, що діджиталізація в умовах сьогодення є не опцією, а необхідністю для аудиторської професії з ряду причин. З переліку визначених підходів діджиталізації аудиту було сформовано їх градацію за потенціалом та ефективністю для аудиторської професії. При цьому визначено, що використання спеціалізованого програмного забезпечення для аудиту і використання функцій штучного інтелекту та машинного навчання є вагомими напрямками діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу.

Основні наукові висновки третього розділу опубліковані в працях, які наведено в списку використаних джерел [103, 99, 95, 91, 135,93].

ВИСНОВКИ

У дисертації сформоване теоретичне узагальнення та запропоновано науково обґрунтовані положення щодо удосконалення процесу аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. Отримані результати дослідження дали змогу досягти поставленої мети та сформулювати висновки та пропозиції, основні з яких зводяться до наступних науково-прикладних позицій.

1. Нові виклики для безперервності діяльності підприємств зумовлені спочатку пандемією COVID-19 та, згодом, повномасштабним вторгненням росії, зумовили потребу переосмислення теоретичних та методологічних засад оцінювання стійкості агробізнесу, оновлення підходів до ідентифікації ризиків та посилення ролі аудиту у забезпеченні економічної безпеки в умовах високої невизначеності. За результатами дослідження розвинуто наукові постулати щодо сутності та парадигми припущення про безперервність діяльності як основи економічної безпеки підприємств агробізнесу. Зокрема, запропоновано власне визначення принципу безперервності діяльності як принципу діяльності підприємства, що характеризує здатність підприємств функціонувати безперебійно та ефективно в умовах високого рівня невизначеності внаслідок розробки та застосування стратегій, процедур і резервних планів управління економічною безпекою для забезпечення безперервності основних напрямків діяльності та нормальної потужності. З урахуванням сучасних ризиків функціонування агропідприємств виокремлені та класифіковані ознаки дотримання принципу безперервності діяльності, а також ідентифіковані та узагальнені основні виклики, зумовлені наслідками пандемії Covid-19 та воєнного вторгнення росії на територію України. Такі наукові узагальнення формують сучасну парадигму припущення про безперервність діяльності та є основою для подальшого удосконалення методичних підходів аудиту.

2. В умовах різкого зростання економічної, безпекової та регуляторної

невизначеності наявність дієвої та актуальної нормативно-правової бази та регулювання аудиту безперервності діяльності є вкрай важливою. На основі проведеного аналізу системи нормативно-правового забезпечення та регулювання аудиту безперервності діяльності запропоновано структуру методичних рекомендацій з оцінки ризиків безперервності діяльності агробізнесу, що поєднує ідентифікацію галузевих ризиків, вимірювання невизначеності та інтеграцію результатів у систему внутрішнього контролю. Розроблений шаблон обов'язкового параграфа Звіту аудитора щодо підтвердження дотримання принципу безперервності діяльності, що забезпечує підвищення прозорості та уніфікації аудиторської практики. На міжнародному рівні регулювання аудиту внесено пропозиції з розширення Міжнародного стандарту аудиту 570 «Безперервність діяльності» критеріями соціально-економічних, безпекових та агробіологічних факторів. Сукупність запропонованих розробок формує науково-прикладну основу для адаптації аудиту безперервності діяльності до умов воєнної та економічної невизначеності.

3. В результаті вивчення концептуальних положень принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності було визначено шість основних концептуальних засад даного принципу (система бухобліку, логістика, технології, фінансова стійкість, ризик менеджмент, планування та бюджетування) та виокремлені специфічні засади принципу безперервності діяльності, що враховують специфіку аграрного бізнесу та впливають на його діяльність (кліматичні та біологічні ризики, сезонність виробництва, органічне виробництво, інвестиції в сільськогосподарську інфраструктуру, державні дотації та гранти). На основі проведених узагальнень сформовано модель концептуальних засад забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. Модель поєднує фактори мікро-, мезо- та макrorівня, визначає їхній взаємозв'язок і вплив на стійкість агробізнесу, а також містить як універсальні, так і галузево-специфічні засади безперервності. Вона

відображає головні джерела невизначеності, систематизує загальні та спеціальні фактори, пов'язані з аграрним виробництвом (кліматичні, біологічні, фінансові, логістичні та управлінські ризики), та визначає напрями їх удосконалення. Реалізація моделі формує системне, багаторівневе та галузево адаптоване підґрунтя для підвищення стійкості аграрних підприємств, точності оцінки ризиків і обґрунтованості управлінських та аудиторських рішень в умовах високої невизначеності.

4. В процесі дослідження інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу, встановлено суттєві недоліки чинної системи як фінансової, так і нефінансової інформації, що обмежують можливість аудитора своєчасно та повноцінно оцінювати ризики порушення безперервності діяльності. На цю вимогу в дисертації оновлено існуючу класифікацію інформації, що дало змогу визначити окремі її підкласи, що враховують специфіку діяльності підприємств агробізнесу. За результатами дослідження з'ясовано умови невизначеності, що характерні для агробізнесу, та пов'язано їх з ризиками, що впливають на дотримання агробізнесом принципу безперервності діяльності. Зокрема, означено фінансові, макроекономічні, біологічні та кліматичні джерела умов невизначеності, для отримання аудиторських доказів щодо яких має бути сформоване відповідне інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності. На цій основі обґрунтовано пріоритетні типи аудиторських процедур та шляхи їх застосування в аудиті як окремого джерела інформаційного забезпечення, а також сформовано характеристики прийнятності інформації та їх вплив на звіт незалежного аудитора в частині висловлення думки щодо безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. Розроблені наукові положення підсилюють здатність аудитора отримувати достатні та релевантні докази для формування професійного судження щодо дотримання принципу безперервності діяльності.

5. Удосконалення методичних підходів до аудиторської перевірки

безперервності діяльності передбачало розробку комплексного плану та програми аудиту, адаптованих до галузевих особливостей і узгоджених із відповідними процедурами перевірки. У межах дослідження розроблено та апробовано аналітичний інструментарій діагностики стану дотримання принципу безперервності, який ґрунтується на розрахунку, оцінці та інтерпретації системи фінансових і операційних показників на основі даних фінансової та управлінської звітності аграрних підприємств. Апробація інструментарію на двох контрастних групах підприємств – успішних і таких, що наближаються до банкрутства – дала змогу обґрунтувати нормативні значення головних факторів безперервності та визначити можливі наслідки їх недотримання. Реалізація інструментарію забезпечить аудитора надійним, структурованим та відтворюваним механізмом оцінки здатності аграрного підприємства продовжувати діяльність в умовах невизначеності.

6. Аудиторська оцінка дотримання підприємствами принципу безперервності діяльності починаючи з 2022 року набула особливої актуальності. За статистикою Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю щодо 4 з 5 підприємств суспільного інтересу України у 2023 році аудитори визначили наявність суттєвої невизначеності щодо спроможності дотримання принципу безперервності у найближчому майбутньому. За таких умов актуалізується питання якості аудиторських послуг, що зумовило розроблення підходів до оцінки дієвості аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Для аналізу дієвості аудиту сільськогосподарських підприємств розроблено та впроваджено анкети, що містять структурований набір запитань, спрямованих на діагностику дієвості аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Результати анкетування аудиторів і агропідприємств засвідчили, що дієвість аудиту безперервності діяльності визначається сукупністю інституційних, методичних та інформаційних чинників, а також якістю взаємодії між аудиторами та менеджментом підприємств. За результатами дослідження сформовано основні проблеми та обґрунтовано напрями їх усунення, що

створює підґрунтя для підвищення результативності аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств.

7. В умовах зростаючої економічної та операційної невизначеності питання підвищення ефективності аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств набуває стратегічної важливості для забезпечення їх стійкості та інвестиційної привабливості. На основі аналізу основних причин недоліків в аудиті було удосконалено концептуальні підходи з підвищення ефективності аудиту безперервності підприємств аграрного бізнесу. Зокрема, в дисертації обґрунтовано послідовність реалізації комплексу заходів для підвищення ефективності аудиту, що включає: забезпечення незалежності, високого рівня знань та компетентності аудитора; підвищення та підтримання на належному рівні якості аудиторської перевірки; поглиблення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів; внесення змін до існуючих МСА та інших нормативно-правових актів з управління безперервністю діяльності; моделювання та вдосконалення процедур аудиту безперервності діяльності; діджиталізацію процесу аудиту безперервності діяльності. Їх впровадження забезпечує зміцнення довіри до аудиторської професії, удосконалює практику аудиту фінансової звітності та створює передумови для своєчасного виявлення загроз функціонуванню підприємств аграрного сектору, що має вагоме наукове і прикладне значення для розвитку сучасних систем аудиту.

8. Застосування методів моделювання в дослідженнях з аудиту є новим та перспективним інструментом удосконалення його методології та організації. Розширюючи спектр застосування методу моделювання в аудиті, в дисертації розроблено модель аудиту дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами. Модель складається з базового блоку, який включає аналіз фінансових результатів, ліквідності, чистих активів, грошових потоків та планів керівництва, і розширеного блоку, спрямованого на виявлення ризиків, пов'язаних зі специфікою аграрного виробництва. До розширеного блоку входить оцінка врожайності, структури посівів, стану ґрунтів, хвороб рослин і тварин, рівня забезпеченості технікою, кліматичних

ризиків, а також воєнних факторів – замінованості земель, пошкодження активів, загроз персоналу та порушення логістики. Доповненням моделі є розроблений аудиторський опитувальник, структурований за трьома категоріями: фінансово-економічні питання, агропромислові показники та блок запитань про вплив воєнних дій. Така структура дає змогу аудитору отримати системну, деталізовану інформацію про основні фактори ризику безперервності діяльності, включно з тими, що раніше не враховувалися стандартними процедурами. Запропонована модель дасть змогу аудиторам ефективніше оцінювати стійкість сільськогосподарських підприємств шляхом аналізу більшої кількості показників, що в свою чергу підвищить кількість та якість отриманих аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься їх думка з цього питання.

9. Нині питання цифровізації аудиту має дедалі більшу актуальність для аудиторських компаній. З метою врахування сучасних технологічних тенденцій запропоноване авторське бачення дефініції поняття «діджиталізація аудиторської діяльності», визначено переваги та недоліків процесу діджиталізації аудиту, а також сформовано напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу. Така трансформація передбачає використання сучасних та передових технологій, зокрема: штучного інтелекту та машинного навчання; спеціалізованого програмного забезпечення для аудиту; макросів та системи роботизованої автоматизації бізнес-процесів; функціоналу таблиць та документів Word та Excel для виконання шаблонів аудиторських процедур; хмарних технологій та технологій блокчейн. Проведений SWOT-аналіз використання технологій штучного інтелекту в ході аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу забезпечив оцінку його сильних та слабких сторін, а також можливостей і загроз для суб'єктів аудиторської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 16 Artificial Intelligence projects from Deloitte Practical cases of applied AI. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/innovatie/deloitte-nl-innovatie-artificial-intelligence-16-practical-cases.pdf>.
2. A digital audit powered by Deloitte Omnia. IT, Data & Analytics. Deloitte. URL: <https://www.deloitte.com/gh/en/services/audit-assurance/services/it-data-analytics.html>.
3. About AuditNet. AuditNet. URL: <https://www.pgroups.org/auditnet/about/about-auditnet>.
4. Altman E. Financial ratios discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *Journal of Finance*. P. 589-609.
5. American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements – 1957 Revision. *Accounting Review*. 1957. P. 536-546.
6. Antoniuk L O., Chyzhevska N. Semenyshena. Legal regulation and trends of audit services: what are the differences (evidence of Ukraine). *Independent Journal of Management & Production (Special Edition PDATU)*. 2019. Vol. 10 No 7. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.903>.
7. Anugerah N., Sirojuzilam E. The factors affecting the acceptance of going concerned audit opinion (empirical study on registered agricultural sector companies in Indonesia stock exchange 2013-2019). *International Journal of Research and Review*. 2022. Vol. 9 (1). P. 189-200. DOI: <https://doi.org/10.52403/ijrr.20220125>.
8. Arena M., Azzone G. Identifying organizational drivers of external audit effectiveness. *Int. Journal Auditing*. 2010. P. 43-60.
9. Arens A. A., Elder R. J., Beasley M. S. Auditing and assurance services: an integrated approach – 14th ed. 2012. URL: <https://bayanbox.ir/view/1232155917207355575/AUDITING-AND-ASSURANCE-SERVICES.pdf>.

10. Audit Software Market Valuation – 2024-2031. *VERIFIED MARKET RESEARCH*. URL: <https://www.verifiedmarketresearch.com/product/audit-software-analysis-market/>.
11. Audit technology. *EY*. URL: https://www.ey.com/en_gl/services/audit/technology.
12. Audit technology. The technology platform that powers your financial statement audit. *PwC*. URL: <https://www.pwc.com/us/en/services/audit-assurance/financial-statement-audit/aura-audit-technology.html>.
13. AuditFile – Secure, Cloud-Based Audit Software for CPAs. *AuditFile*. URL: <https://auditfile.com/>.
14. Auditor Reporting and The New Auditor's Report. *IAASB*. URL: <https://www.iaasb.org/focus-areas/auditor-reporting>.
15. Aydın E. ACL (Galvanize) in Internal Audit. *Medium*. URL: <https://medium.com/@emrahmetu/acl-galvanize-in-internal-audit-2767cc48441e>.
16. Belay Z. A Study on effective implementation of internal audit function to promote good governance in the public sector. *In The Achievements, Challenges, and Prospects of the Civil Service Reform program implementation in Ethiopia : Conference Proceedings*. Ethiopian Civil Service College Research, Publication & Consultancy Coordination Office, 2007.
17. Blay A. D., Geiger M. A., North D. S. The Auditor's Going-Concern Opinion as Communication of Risk. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. 2011. Vol. 30. No 2. P. 77-102.
18. Bochulia T., Melnychenko, O. Accounting and analytical provision of management in the times of information thinking. *European Cooperation*. 2019. Vol. 1 (41). P. 52-64. DOI: <https://doi.org/10.32070/ec.v1i41.21>.
19. Bringing clarity to the audit with AI (Artificial Intelligence). *KPMG*. URL: <https://kpmg.com/us/en/capabilities-services/audit-services/kpmg-clara.html>.
20. Brody R. G. External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: *The influence of work style and barriers to cooperation – Advances in Accounting*. 2012. Vol. 28 (1). P. 11-21.

21. Bubmann K., Zirus W. Going Concern Concept. *StudyFinance*. URL: <https://studyfinance.com/going-concern-concept/>.
22. Castillo-Merino D., Garcia-Blandon J., Rodríguez-Pérez G. Effects of the 2014 European reform on audit activity, the audit outcome and the audit market: the auditors' view. *Meditari Accountancy Research*. 2024. Vol. 32 (7). P. 88-119. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2022-1746>.
23. Chiosea D-B-R, Hategan C-D. Research Trends in Going Concern Assessment and Financial Distress in Last Two Decades: A Bibliometric Analysis. *Risks*. 2024. Vol. 12. Is. 12. DOI: <https://doi.org/10.3390/risks12120184>.
24. Cohen A., Sayag G. The effectiveness of external auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Acc Rev* 20. 2010. P. 296-307.
25. De Clerck J.-P. Digitization, digitalization and digital transformation: the differences. *i-SCOOP*. URL: <https://www.iscoop.eu/digitization-digitalization-digitaltransformation-disruption/>.
26. Dittenhofer M. External auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*. 2001. P. 443-450.
27. Dordevic M., Dukic T.. Auditors' responsibility in assessing going concern assumption affected by COVID-19. *Sciendo: Economic Themes*. 2021. Vol. 59 (1). P. 77-93. DOI: 10.2478/ethemes-2021-0005.
28. Eisig B. Innovating Future Audits. BDO URL: <https://www.bdo.com/insights/assurance/innovating-future-audits>.
29. Elliott D., Swartz E. Herbane B.. Business continuity management: A crisis management approach (2nd ed.). *Routledge*. URL: https://www.routledge.com/Business-Continuity-Management-A-Crisis-Management-Approach/Swartz-Elliott/p/book/9780415371094?srsId=AfmBOop_t9F4LJwsvwItnRiStvcxq3YtR1pDEyifNFdD5ylD9c1SbuSv1&utm_source=chatgpt.com.
30. Engagement Quality Reviews – ISQM 2. *IAASB*. URL: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/engagement-quality-reviews-isqm-2>.

31. EY Atlas. *EY*. URL: https://www.ey.com/en_us/services/audit/technology/atlas.
32. FAO. Ukraine: Impact of the war on agriculture and rural livelihoods in Ukraine – Findings of a nation-wide rural household survey,. Rome, 2022. 52 p. DOI: <https://doi.org/10.4060/cc3311en>.
33. Farnham K. Understanding internal controls: Definition, types and examples. *Diligent. Audit and Analytics*. URL: <https://www.diligent.com/resources/blog/internal-controls>.
34. Financial Accounting Standards Board. Statement of Financial Accounting Concepts No 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. URL: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/concepts- statements.html>.
35. Financial Reports – Investor Relations | Kernel. *Kernel*. URL: <https://www.kernel.ua/investor-relations/financial-reports/>.
36. Financial reports. Працюємо заради Перемоги | МХП. URL: <https://www.mhp.com.ua/en/mhp-se/financial-reports>.
37. Financial Results – Annual Results. *Агропромисловий холдинг «Астарта-Київ»*. URL: <https://astartaholding.com/financial-results-annual-results/>.
38. Food and Agriculture Organization of the United Nations. Priorities for prevention of the climate change and adaptation to it in the agricultural, forestry and fisheries of Ukraine before 2030. URL: <https://www.fao.org/3/ca7466en/CA7466EN.pdf>.
39. Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements. *IAASB*. URL: <https://www.iaasb.org/publications/fraud-and-going-concern-audit-financial-statements>.
40. Gipper B., Leuz C., Maffett M. Public audit oversight and reporting credibility: Evidence from the PCAOB inspection regime. *NBER Working Paper Series*. 2019. No 21530. DOI: 10.3386/w21530.

41. Going Concern – ISA 570. *IAASB*. URL: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/going-concern>.
42. Going Concern Concept. *Study Finance*. URL: <https://www.carboncollective.co/sustainable-investing/going-concern-concept>.
43. Going concern. US Financial statement presentation guide. *PricewaterhouseCoopers*. URL: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/financial_statement_/financial_statement___18_US/chapter_24_risks_and_US/245_going_concern_US.html#pwc-topic.dita_1400043112158782.
44. Guide to Going Concern Assessments. *BDO USA*. URL: <https://www.bdo.com/insights/assurance/guide-to-going-concern-assessments>.
45. Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities. Core Concepts. Guidance & Support Tools. *International Federation of Accountants*. 2018. Vol. 1. P. 136-137.
46. Gutsalenko L., Kolesnikova O. Non-financial and management reporting – information tool of risk management. *Economics and Business Management*. 2022. № 13 (4). P. 14-23. DOI: [https://doi.org/10.31548/economics13\(4\).2022.14-23](https://doi.org/10.31548/economics13(4).2022.14-23).
47. Herbane B., Elliott D., Swartz E. Business continuity management: Time for a strategic role? *Long Range Planning*. 2004. Vol. 37 (5). DOI: 10.1016/j.lrp.2004.07.010.
48. Hossenfelder J., Grote R. Digitalisierung in der Wirtschaftsprüfung. Lünendonk & Hossenfelder GmbH. Published. URL: <https://www.luenendonk.de/produkte/studien-publikationen/luenendonk-publikation-2021-digitalisierung-in-der-wirtschaftspruefung/>.
49. How AuditBoard helps you become risk resilient. *AuditBoard*. URL: <https://auditboard.com/>.
50. IFRS. Going concern – a focus on disclosure. URL: <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/2021/going-concern-jan2021.pdf?la=en>.

51. Kanade V. What Is Machine Learning? Definition, Types, Applications, and Trends. *Spiceworks*. URL: <https://www.spiceworks.com/tech/artificial-intelligence/articles/what-is-ml/>.
52. Kenton W. Internal Controls: Definition, Types, and Importance. *Investopedia* – *business essentials*. URL: <https://www.investopedia.com/terms/i/internalcontrols.asp>.
53. Kim K. Russia-Ukraine war impact on supply chains and inflation. Economic Analysis. *KPMG*. URL: <https://kpmg.com/us/en/articles/2022/russia-ukraine-war-impact-supply-chains-inflation.html>.
54. Kuruppu N., Laswad Fawzi and Oyelere Peter. The efficacy of liquidation and bankruptcy prediction models for assessing going concern. *Managerial Auditing Journal*. 2003. Vol. 18. Is. 6/7. P. 577-590.
55. Kuzyk N., Shevchuk K., Kruhla M., Aloslyn V. Audit Of Financial Reporting As A Tool For Investment Attractiveness Of Agricultural Business Enterprises. *Economic science for rural development* : Proceedings of the 24th International Scientific Conference (May 10-12, 2023, Jelgava, Latvia). Jelgava : Latvia, 2023 P. 150-157.
56. Largest bankruptcies in the United States as of March 2023, by assets at time of bankruptcy. 2023. URL: <https://www.statista.com/statistics/1096794/largest-bankruptcies-usa-by-assets/>.
57. Laudato M. The audit of going concern. ACCA CPD technical article. URL: <https://www.accaglobal.com/gb/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/going-concern15.html#:~:text=ISA%20570%20requires%20the%20auditor%20to%20consider%20going%20concern%20at,about%20the%20going%20concern%20assumption.>
58. Locke J. Two Treatises of Government and A Letter Concerning Toleration. New Haven : Yale University Press, 2003. 384 p.
59. Lombardi R. The Going-Concern in Accounting Research. In: *The Going-Concern-Principle in Non-Financial Disclosure. SIDREA Series in*

Accounting and Business Administration. 2021. Springer : Cham.. P. 1-29. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-030-81127-3_1.

60. Lytvynenko V., Burdym Yu. Digital Transformation of Agribusiness Enterprises' Financial Statement Audit. *Oblik i finansi*. 2025. Vol. 3 (109). DOI: [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-41-50](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-41-50).

61. Mihret D., Yismaw A. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*. 2007. Vol. 22 (5). P. 470-484.

62. Ministry of Foreign Affairs of Ukraine. Grain From Ukraine. URL: <https://mfa.gov.ua/en/grain-ukraine?utm>.

63. Moving at the speed of innovation. The foundational tools and talents of technology-enabled Internal Audit. PwC. URL: <https://www.pwc.co.uk/audit-assurance/assets/pdf/moving-at-the-speed-of-innovation.pdf>.

64. Mugisa M. B. IDEA vs ACL (Galvanise) vs Teammate + Audit Analytics: which one? *Summit*. URL: <https://www.summitcl.com/idea-vs-acl-galvanise-vs-teammate-audit-analytics-which-one/>.

65. Nazarova K., Malko D. Imperatives of auditing financial statements of agro-industrial enterprises. *Internauka*. 2025. № 4. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2057-2025-4-10872>.

66. Neurohr J., Follert F., Schild M. Chancen und Herausforderungen kleiner und mittlerer Gesellschaften im deutschen Wirtschaftsprüfungsmarkt: eine empirische Analyse. *Die Unternehmung*. 2019. Vol. 73 (3). P. 250-275. DOI: 10.5771/0042-059X-2019-3-250.

67. Nyoman N., Made D., Dwindi M. Determining The Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570. *Asian Journal of Accounting Research* 2. 2017. P. 29-35.

68. Paton W. A., Littleton, A. C. An introduction to corporate accounting standards. URL: [https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.\\$b37903&utm_source=chatgpt.com&seq=6](https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.$b37903&utm_source=chatgpt.com&seq=6).

69. Percy J. P. Fifteen Years of Reformation What Next? *Managerial Auditing Journal*. 2007. Vol. 22. No. 2. P. 226-235.
70. Piddubna A. The Future of AgriTech: Trends and Innovations in Agriculture to Watch in 2023. *Intellias: Global Technology Partner*. URL: <https://intellias.com/innovations-in-agriculture/>.
71. Prawitt D. F., Smith J. L., Wood D. A. Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*. 2009. Vol. 84. No 4. P. 1255-1280.
72. Priorities for agricultural support in Ukraine. The World Bank Report. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099062524074615884/pdf/P1801981319afe091b8b71b33b7a901d4e.pdf>.
73. Product IDEA. *Caseware*. URL: <https://www.caseware.com/ca/products/idea/>.
74. Proho M. Going concern assessment: a literature review. *Journal of Forensic Accounting Profession*. 2023. Vol. 4. Is. 2. DOI: <https://doi.org/10.2478/jfap-2023-0009>.
75. Risk Management – Risk in Agriculture. *USDA Economic Research Service*. URL: <https://www.ers.usda.gov/topics/farm-practices-management/risk-management/risk-in-agriculture/>.
76. Rizzi S. What-If Analysis. In: LIU L., ÖZSU M. T. *Encyclopedia of Database Systems*. Springer, Boston. 2009. URL: https://doi.org/10.1007/978-0-387-39940-9_466.
77. Rosman A. Auditors' going-concern judgments: rigid, adaptive, or both? *Review of Accounting and Finance*. 2011. Vol. 10. Is. 1. P. 31-44.
78. Seyam A., Brickman S. The Going Concern Assumptions and Presentation on Financial Statements. *Int J Account Res*. 2016. Vol. 4. DOI: doi:10.4172/2472-114X.1000123.
79. Sheffi Y., Rice J. A supply chain view of the resilient enterprise. *MIT Sloan Management review*. 2005. Vol. 47. No 1. URL: https://web.mit.edu/scresponse/repository/Sheffi_Rice_SC_View_of_the_Resilient_Enterprise_Fall_2005.pdf?utm_source=chatgpt.com.

80. Skyrms B. *Evolution of the Social Contract*. 2nd ed. Cambridge : Cambridge University Press, 2014. 148 p.
81. Sokolova H. B. Some aspects of the development of the digital economy in Ukraine. *Economic Bulletin of Donbass*. 2018. No 1 (51). P. 92-96.
82. Statistical Yearbook of Ukraine for 2023 / ed. by I. Verner. 2024. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/11/year_23_e.pdf.
83. Sterling R. R. The Going Concern: An Examination. *The Accounting Review*. 1968. Vol. 43 (3). P. 481-502. URL: <http://www.jstor.org/stable/244071>.
84. TeamMate+ Audit. *Wolters Kluwer*. URL: <https://www.wolterskluwer.com/en/solutions/teammate/teammate-audit>.
85. The World Bank. The World Bank In Ukraine. URL: <https://www.worldbank.org/en/country/ukraine/overview>.
86. Top 13 Innovations in Agriculture/Farming in 2023. *Jiva*. URL: <https://www.jiva.ag/blog/top-13-innovations-in-agriculture-farming#:~:text=IoT%20is%20used%20as%20a,resources%20can%20be%20managed%20efficiently>.
87. Weale A. *Modern Social Contract Theory*. Oxford : Oxford University Press, 2020. 472 p.
88. World Food Programme WFP Ukraine – Supporting exports of Ukrainian food – July 2025. URL: <https://www.wfp.org/publications/wfp-ukraine-supporting-exports-ukrainian-food-july-2025?utm>.
89. Zahari B., Zulkifli M., Noorulsadigin Y. The Effect of Business Continuity Management Factors on Organizational Performance: A Conceptual Framework. *International Journal of Economics and Financial*. 2015. Is. 5 (1). 2015. P. 128-134.
90. Абакуменко О., Деркач А., Корнєєва М. Діджиталізація банківського сектору України. *Фінансові дослідження*. 2016. № 1 (1). С. 69-75.
91. Альошин В. Є. Аудит, інновації та диверсифікація як інструменти управління ризиками та забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. № 16. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-16-09-04>.

92. Альошин В. Є. Виклики якісного інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект* : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : НУБіП, 2022. С. 37-40.

93. Альошин В. Є. Діджиталізація процесу аудиту безперервності діяльності: можливості та бар'єри для аудиторів України. *Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку* : матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конф. з бухгалтерського обліку, м. Умань, 16-17 жовт. 2025 р. Умань, 2025. С. 179-181.

94. Альошин В. Є. Інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності агробізнесу в умовах воєнного стану: теоретичні та практичні аспекти. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic science*. 2025. № 3. Т. 2. С. 107-113. DOI: [https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3\(2\)-17](https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3(2)-17).

95. Альошин В. Є. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції* : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф., м. Одеса, 18 травня 2023 р. ОНЕУ, 2023. С. 180-182.

96. Альошин В. Є. Оптимізація процесів як основа забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Облік, оподаткування, контроль та аналіз: виклики та прогнози в умовах воєнного стану* : зб. матеріалів VII Всеукраїнської студ. наук.-практ. онлайн-конф. Київ : НУБіП, 2023. С. 11-13.

97. Альошин В. Є. Особливості аудиту безперервності діяльності в умовах воєнного стану. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах євроінтеграції* : матеріали Всеукраїнської наук.-практ. інтернет-конф.. м. Миколаїв, 22 травня 2023 р. Миколаїв, 2023. С. 165-167.

98. Альошин В. Є. Особливості регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Фінансово-*

кредитне та обліково-аналітичне забезпечення післявоєнного відновлення економіки України : зб. Матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : НУБіП, 2023. С. 208-210.

99. Альошин В. Є. Перспективи розвитку аудиту за умови використання штучного інтелекту. *Agricultural and food economics – 2024* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 19-20 вересня 2024 р. Київ, 2024. С. 169-170.

100. Альошин В. Є. Сучасні виклики аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. *Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування*: матеріали IV наук.-практ. міжнар. конф. молодих науковців, здобувачів освіти. м. Луцьк, 10 листопада 2022 р. Луцьк, 2022. С. 48-50.

101. Альошин В. Є. Фінансова звітність як інформаційне джерело у процесі забезпечення безперервності діяльності підприємства. *Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів* : зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : ДТЕУ, 2024. С. 17-18.

102. Альошин В. Є. Шляхи оптимізації аудиторських процедур з оцінки безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах економічної нестабільності. *Наукове видавництво ДКС Центр. Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2024. № 12. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.12.77>.

103. Альошин В. Є., Актуальність процедур моделювання при аудиті безперервності діяльності підприємств агробізнесу. *Економічні дні – 2025* : матеріали II Всеукраїнської наук.-практ. конф. молодих вчених та студентів, м. Київ, 10 квітня 2025 р. Київ, 2025. С. 339-340.

104. Альошин В. Є. Сутність поняття безперервності діяльності в залежності від мети суб'єкта. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу*: Збірник праць учасників II Міжнародної науково-

практичної конференції. м. Житомир, 9-10 листопада 2023 р. ПНУ, 2023. С. 70-72.

105. Альошин В. Є., Ключові аспекти аудиту безперервності діяльності суб'єктів малого агробізнесу. *Економічні дні – 2024* : зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : НУБіП, 2024. С. 14-15.

106. Андріїв Н. М. Економічна безпека підприємств харчової промисловості: ключові загрози. *Ефективна економіка*. 2023. № 1. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.1.25>.

107. Ареф'єва О. В, Кузенко Т. Б. Економічні основи формування фінансової складової економічної безпеки. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 1 (91). С. 98-104.

108. Архів - Нібулон. *Нібулон*. URL: <https://www.nibulon.com/arkhiv/>.

109. Аудиторська палата України. Аналіз порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг за 2023 рік. URL: <https://www.apu.com.ua/2024/04/01/%d0%b4%d0%be-%d1%83%d0%b2%d0%b0%d0%b3%d0%b8-%d0%b0%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%82%d0%be%d1%80%d1%96%d0%b2-4/>.

110. Аудиторська палата України. Аудитори – суб'єкти первинного фінансового моніторингу. URL: <https://www.apu.com.ua/2018/09/08/%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8-%D1%81%D1%83%D0%B1%D1%94%D0%BA%D1%82%D0%B8-%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE/>.

111. Аудиторська палата України. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2020 році. URL: <https://www.apu.com.ua/2021/06/24/інформація-про-стан-аудиторської-дія-4/>.

112. Аудиторська палата України. Прийняття і продовження відносин з клієнтами, прийняття конкретних завдань, процедура призначення та

відсторонення суб'єкта аудиторської діяльності та аудитора. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/03/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%B9%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%82%D1%8F-%D1%82%D0%B0-%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%BA%D0%BB%D1%96%D1%94%D0%BD%D1%82%D1%96%D0%B2-%D1%96-%D0%B7%D0%B0%D0%B2%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D1%8C-23.10.2024-%D0%90%D0%9F%D0%A3.pdf>.

113. Балла А. Д., Назарова К. О. Роль аудиту фінансової звітності промислових підприємств суспільного інтересу в умовах відкритої економіки. *Ефективна економіка*. 2025. № 5. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.5.36>.

114. Бездушна Ю. С., Романюк Г. В. Завдання аудиту циркулярних бізнес-моделей. *Ефективна економіка*. 2025. № 9. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.9.18%20>.

115. Безус Р. М., Бойко А. В. Механізм стійкості аграрного сектору економіки України до глобальних викликів. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2014. № 2 (17). С. 22-29.

116. Берестенко В. Як логістика адаптувалася до війни. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/07/24/702529/>.

117. Білуха М. Курс аудиту. Підручник. К. : Вища шк. Знання, 2008.

118. Бойда С. Інноваційні підходи до управління підприємствами в умовах діджиталізації економіки. *Економіка та управління підприємствами*. 2022. № I (85). С. 72-81. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2022-1.85.06>.

119. Бондаренко О. О. Причини та соціально-економічні наслідки банкрутства підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 15. С. 53-55.

120. Босак І. П. Інформаційне забезпечення управління підприємством: економічний аспект. *Регіональна економіка*. 2007. № 4. С. 193-195.

121. Брацун І. Розкриття концептуальних підходів сутності освіти. *Вісник Львівського університету. Серія філос.-політолог. студії*. 2017. № 15. С. 23-30.
122. Варга В. П. Діджиталізація як один з чинників конкурентоспроможності підприємства. *Ефективна економіка*. 2020. № 8. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.8.154.
123. Верховний суд України. Оголошення та повідомлення про відкриті справи про банкрутство. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/og_pov/.
124. Волошанюк Н. В., Маліванчук С. Ю. Організаційно-методичні аспекти діагностики ризику банкрутства підприємств. *Науковий вісник БДФА. Економічні науки*. 2012. № 1. С. 37-47.
125. Гаркуша Н. М. Моделі та методи прийняття рішень при аналізі та аудиті : навч. посібн. К. : Знання, 2018. 591 с.
126. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4. С. 3-13.
127. Головач К. С. Формування механізму антикризового управління у сільськогосподарських підприємствах : дис. канд. екон. наук : 08.00.04. Житомир, 2017. С. 249.
128. Грибіненко О. М. Діджиталізація економіки в новій парадигмі цифрової трансформації. *Міжнародні відносини. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 16. С. 35-37.
129. Гринчишин Я. М. Аудит принципу безперервності діяльності та його вплив на антикризовий фінансовий менеджмент підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2020. № 57. С. 127-132. DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.57-23>
130. Гудзь О., Федюнін С. Діджиталізація, як конкурентна перевага підприємств. *Економіка. Менеджмент. Бізнес*. 2019. № 3 (29). С. 18-24. DOI: 10.31673/2415-8089.2019.031824.

131. Гулієв Р. З. Інформаційне забезпечення, організація і методика аудиту витрат підприємства. Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр». Тернопіль. 2019. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37253/1/%D0%93%D1%83%D0%B%D1%96%D1%94%D0%B2.pdf?utm>.

132. Гуренко А., Гашутіна О. Напрями розвитку систем управління в умовах діджиталізації бізнесу в Україні. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С. 739-745. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-113>.

133. Гусаренко В. В. Нефінансова звітність: особливості та перспективи. *Участь молоді у розбудові агропромислового комплексу України* : матеріали 31-ї студентської наук.-теоретичної конф., м. Миколаїв, 20-22 березня 2019 р. Миколаїв, 2019 С. 96-99.

134. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Концептуальні засади принципу безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. *Науковий журнал «Економіка і управління бізнесом»*. 2023. Т. 14. № 2/2023. С. 5-20. DOI: [https://doi.org/10.31548/economics14\(2\).2023.005](https://doi.org/10.31548/economics14(2).2023.005)

135. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств – передумова підвищення його ефективності. *Вісник економіки*. 2024. № 2/2024 (112). С. 92-105. DOI: <https://doi.org/10.35774/>.

136. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Роль аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств у формуванні стратегії їх розвитку в умовах невизначеності. *Облік і фінанси*. 2025. № 3 (109). [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-172-184](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-172-184).

137. Демченко А. О., Момот О. І. Присутність понять «ефективність» та «результативність» в економіці. *Економічний вісник Донбасу*. 2013. № 3 (33). С. 207-210.

138. Денисенко М. П. Інформаційне забезпечення ефективного управління підприємством Колос. *Економіка та держава*. 2006. № 7. С. 19-24.

139. Державна служба статистики. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm.

140. Державна служба статистики. Очікування сільськогосподарських підприємств щодо перспектив розвитку їх ділової активності. Архів 2023. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2023/fin/rp/selo/arj_selo_2023.htm.

141. Державна служба статистики. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами промислової діяльності. Архів 2023. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/chpr/chpr_pr/chpr_pr_u/arh_chpr_pr2023_u.htm.

142. Дмитренко І. Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств : монографія. Донецьк : ДонНУЕТ. 2010. 320 с.

143. Донець Л. І., Ващенко Н. В. Економічна безпека підприємства: навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2008. 240 с.

144. Єрмоленко Г. Прибуток українських підприємств у 2022 році. *GMK Center*. URL: <https://gmk.center/ua/news/pributok-ukrainskih-pidpriemstv-u-2022-roci-vpav-u-12-6-raza/>.

145. Жосан Г. Стан розвитку діджиталізації в Україні. *Економічний аналіз*. 2020. Т. 30. № 1. Ч. 2. С. 44-52. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.01.02.044>.

146. Завантаження. *Вайтерра Україна*. URL: <https://www.viterraukraine.com.ua/uk/downloads>.

147. Заноза О. Припущення щодо безперервності діяльності є фундаментальним для фінансової звітності компанії та однією з базових зон відповідальності керівництва. *Практика МСФЗ*. 2021. № 11. URL: <https://ibuhgalter.net/material/1236/24765>.

148. Звіт про стан аудиторської діяльності в Україні 01 січня 2023 – 30 червня 2024. ОСНАД. Київ, 2024. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=269.

149. Зеліско І. М. Ризики та загрози діяльності аграрно-промислових компаній. *Ефективна економіка*. 2014. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3608>.
150. Зеркіна О., Євстаф'єв С. Діджиталізація підприємництва в Україні: поняття та визначення. *Економіка та суспільство. Менеджмент. Міжнародний гуманітарний університет*. 2024. № 63. С. 11-15. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-52>.
151. Іванов С. В. Використання апарату економіко-математичного моделювання в практиці виробничо-торговельного підприємства. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 2 (18). С. 94-100. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2015/No2/94-100.pdf>.
152. Інвестиції в агробізнес України: виклики, можливості та пропозиції 2025 року. *InVenture*. URL: <https://inventure.com.ua/uk/analytics/articles/investiciyi-v-agrobiznes-ukrayini:-vikliki-mozhливosti-ta-tendenciyi-2025-roku>.
153. Інвесторам. Optimus Agro. *Optimus Agro*. URL: <https://optimus.com.ua/about/investors/>.
154. Кава Н. В Україні запровадили нові правила експорту агропродукції в умовах воєнного стану. *РБК – Україна*. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/ukrayini-zaprovadili-novi-pravila-eksportu-1698846371.html>.
155. Кальчук А. Л. Нефінансова звітність: її сутність та класифікація. *Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування*. 2016. С. 45-48. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/45.pdf>.
156. Камлик М. І. Економічна безпека підприємницької діяльності. Економіко-правовий аспект: навч. посіб. К. : Атіка, 2005. 432 с.
157. Карімов Г. І. Моделювання та прогнозування в управлінні: навч. посібник. Кам'янське : ДДТУ, 2018. 163 с.
158. Карпачова О. Застосування аналітичних процедур при аудиті МСФЗ звітності. *Socio-economic relations in the digital society*. 2021. № 3. С. 75-80. DOI: 10.18371/2221-755x3(42)2021253528.

159. Кифяк В. Концептуальні підходи дослідження структури системи агробізнесу. *Економіка та суспільство*. 2024. № 66. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-23>.
160. Клименко К. В. Діджиталізація як інноваційний розвиток підприємств: досвід України. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2020. № 4. Т. 3. С. 13-18. DOI: 10.31891/2307-5740-2020-284-4(3)-2.
161. Кобернюк С., Яценко О., Помазан Л. Цифровий маркетинг в аграрному бізнесі: електронна комерція, соціальні мережі та онлайн-продажі сільськогосподарської продукції. *Ефективна економіка*. 2024. DOI: 10.32702/2307-2105.2024.2.18.
162. Кобилянська Г. Ю., Вовк М. О. Оцінка ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту. *Облік і фінанси АПК: науково-освітній портал*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ocinka-efektivnosti-funkcionuvannya-sluzhbi-vnutrishnogo-auditu.html>.
163. Комаринець С. О. Фінансова гнучкість підприємства в умовах невизначеності середовища. Львів : Львівська політехніка. 2007. С. 186-191.
164. Кондратюк О. М., Руденко О. В., Чернобровкіна А. Є. Можливості та перспективи використання штучного інтелекту в аудиті. *Ефективна економіка*. 2021. № 1. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.1.89.
165. Конспект лекцій з дисципліни «Теорія інформації та кодування». НУБіП України. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u34/teoriya_informaciyi_ta_koduvannya_konspekt_0.pdf.
166. Концепція – енциклопедична стаття. Енциклопедія Сучасної України. Т. 24. / гол. ред. І. М. Дзюба, А. І. Жуковський, М. Г. Железняк та ін. Київ: Інститут енциклопедичних досліджень НАН України, 2022. URL: <https://esu.com.ua/article-3256>.
167. Коптелова А. К. Digitization (оцифровування) vs Digitalization (цифровізація). URL: <http://koptelov.info/digitization-digitalization/>.
168. Корецький С. М. Моделювання процесу формування мотивації злочинної поведінки особи. *Юридична психологія*. 2016. № 1 (18). С. 163-176.

169. Коробка С. В. Діджиталізація підприємницької діяльності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія економічна*. 2021. № 100. С. 88-96. DOI: 10.26565/2311-2379-2021-100-09.
170. Костенко С. О. Цифровізація в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2024. № 2. С. 176-181. DOI <https://doi.org/10.32850/sulj.2024.2.30>.
171. Крамаренко Д. Три тижні блокади. Чому стоїть кордон із Польщею та як це б'є по Україні. *РБК – Україна*. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/tri-tizhni-blokadi-chomu-stoyit-kordon-iz-1700829311.html>.
172. Круковська О. В., Борковська В. В., Короленко О. Б. Прийняття управлінських рішень : моделі та методи в аналізі та аудиті. *Інвестиції : практика та досвід*. 2021. № 6. С. 10-16. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.6.10>.
173. Крутова А. С., Семенець А. О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту: вітчизняний досвід та світова практика. *Бізнес Інформ*. 2018. № 12. С. 309-316.
174. Кузьома В. В. Розвиток аграрного бізнесу на засадах циркулярної економіки в умовах забезпечення продовольчої безпеки : реф. дис. ... д-ра економ. наук. Одеса, 2024. URL: <https://card-file.ontu.edu.ua/bitstreams/1453138c-2d16-4ba5-af19-decce5f8db4a/download>.
175. Кургузенкова Л. А. Економічна безпека підприємства: сутність та чинники формування її відповідного рівня. *Економіка та суспільство*. 2015. № 1. С. 31-34.
176. Лазоренко Т., Шолом І. Діджиталізація як основний фактор розвитку бізнесу. *Бізнес, інновації, менеджмент: проблеми та перспективи*. 2020. №1. С. 50-51.
177. Ларченко М. О. Застосування результатів кримінологічного моделювання в практиці запобігання злочинності. *Університетські наукові записки*. 2016. № 58. С. 172-181.

178. Легенчук С. Ф. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки. *Школа професійного бухгалтера*. 2011. № 1 (119). С. 23-29.
179. Лепейко Т. І., Доценко Т. О. Аналіз сучасних методик прогнозування ймовірності банкрутства підприємства. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2011. № 1 (10).
180. 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. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.53%20>.
181. Литвиненко В. С., Колеснікова О. М. Безперервність діяльності сільськогосподарських підприємств: виклики аудиту в умовах воєнного часу. Електронне наукове фахове видання *Агросвіт*. 2025. № 14. DOI: [10.32702/2306-6792.2025.14.71](https://doi.org/10.32702/2306-6792.2025.14.71).
182. Лівінський А., Бортник У. Концептуальні підходи до розуміння сутності управління професійним розвитком персоналу організації. *Економіка та суспільство*. 2024. № 68. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-114>.
183. Лігоненко Л., Хріпко А., Доманський А. Зміст та механізм формування стратегії діджиталізації в бізнес-організаціях. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Економічні науки*. 2018. № 22 (62). Т. 2. С. 21-24. DOI: [10.25313/2520-2057-2018-22-4555](https://doi.org/10.25313/2520-2057-2018-22-4555).
184. Лобай Р. Теоретичні підходи до визначення ефективності економічної діяльності. *Ефективність державного управління*. 2013. № 36. С. 353-361.
185. Лопоносова Н. П. Особливості правового регулювання аудиторської діяльності. *Наукові записки. Серія: право*. 2020. № 8. С. 272–275.
186. Мазур Н. П. Класифікація ризиків аграрного підприємства для цілей бухгалтерського обліку. Миколаїв : МНУ. 2014. С. 1264-1268.
187. Манько Н. Ф. Доказовість професійного судження в аудиту: теорія та практика: дис. ... канд. екон. наук, Київ, 2020. URL: <http://nasoa.edu.ua/>.

188. Мельниченко О. В. Використання штучного інтелекту в системах контролю господарської діяльності. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/11/342.pdf>.

189. Мігус І. П., Коваль Я. С. Інноваційний розвиток підприємств в умовах діджиталізації економіки. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2021. № 62. С. 159-165. DOI: 10.31732/2663-2209-2021-62-159-165.

190. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%201_ukr_2024.pdf.

191. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після звітного періоду». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2010%20ukr_2024.pdf.

192. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2020_ukr_2024.pdf.

193. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2041_ukr_2024.pdf.

194. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%208_ukr_2024.pdf.

195. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2016_ukr_2024.pdf.

196. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%205_ukr_2024.pdf.

197. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%207_ukr_2024.pdf.

198. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2014 року. Ч. I. пер. з англ. Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. 2015.

199. Мікуляк К. А., Леденчук М. Д. Фінанова підтримка розвитку суб'єктів аграрного сектору в сучасних умовах. *Студентський науковий Вісник*. 2022. № 1 (22). Ч. I. С. 16-22.

200. Міністерство фінансів України. Уряд схвалив зміни до Закону про бухгалтерський облік: що зміниться для бізнесу. 2025. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_skhvaliv_zmini_do_zakonu_pro_bukhgalterskii_oblik_shcho_zminitsia_dlja_biznesu-5212.

201. Морщенок Т. С. Огляд підходів до визначення економічної сутності поняття «ефективність». *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. № 1. С. 7-13.

202. Москаль Н. Комплексний підхід до оцінки безперервності діяльності підприємства: обліково-аналітичні аспекти. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-39>.

203. Муквіч О., Боренков А. Діджиталізація процесів в аудиті. *BDO Україна*. URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/insights-2/information-materials/2024/digitalisation-of-audit-processes>.

204. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності. *Східна Європа: Економіка, Бізнес та Управління*. 2017. № 2 (07). С. 285-291.

205. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту безперервності діяльності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 16. С. 889-893.

206. Мултанівська Т., Горяєва М. Принцип безперервності у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. *Сучасні проблеми управління*

підприємствами: теорія та практика. 2017. URL: <https://repository.hneu.edu.ua/>.

207. Назаренко В. Ризик-менеджмент для агробізнесу. *Аграрне інформаційне агентство Agravery*. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/rizik-menedzment-dla-agrobiznesu>.

208. Назарова К. О, Швець В. В. Внутрішній аудит в забезпеченні безперервності діяльності суб'єкта господарювання. *Агросвіт*. 2025. № 9. <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2025.9.46>.

209. Назарова К. О., Малько Д. Д. Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Бізнес Інформ*. 2024. № 11. С. 197-203. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-11-197-203>.

210. Найбільш відомі випадки корпоративного шахрайства. *FA service*. URL: <https://cfo.ua/5vidomykhvipadkiv/ukr>.

211. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

212. Негода Ю. В. Галузеві підходи до оцінки безперервності діяльності агробізнесу: ризик-орієнтований аудит в умовах сучасних загроз. *Облік і фінанси*. 2025. № 3(109). DOI: [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-199-205](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-199-205).

213. Негода Ю. В. Цифровізація в удосконаленні процедур незалежного аудиту діяльності підприємств аграрного сектору. *Ефективна економіка*. 2025. № 7. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.7%20>.

214. Негода Ю. В., Колеснікова О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 14. DOI: 10.32702/2306-6814.2025.14.76.

215. Нестеренко К. Принцип безперервності діяльності: що означає і як застосовувати у кризу. *Фінансова академія «Актив»*. URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/printsip-neprerivnosti-deyatelnosti>.

216. Ніколаюк С. І., Никифорчук Д. Й. Безпека суб'єктів підприємницької діяльності : курс лекцій. К. КНТ, 2005. 320с.

217. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навчальний посібник / Л. В. Гуцаленко., У. О. Марчук, Л. П. Миськів, Т. О. Гуренко, В. Є. Альошин, А. Ю. Іваненко, О. В. Боднар. Київ: Вид-во «SBA Print», 2026. 378 с.

218. Озеран А. В., Принцип безперервності діяльності – індикатор оцінки вартості підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 2 (23). С. 234-242.

219. Олександренко І. В. Основні причини банкрутства підприємств. *Економічний форум*. 2015. № 2. С. 222-226. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_2_37.

220. ОСНАД. Звіт про стан аудиторської діяльності в Україні 01 січня 2022 – 30 червня 2023. Київ, 2023. 26 р. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/12/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97-%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96-%D0%B2-%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%96.pdf>.

221. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.11.2017 № 2258-VIII (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

222. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

223. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>.

224. Про затвердження Порядку щорічного погодження пропозицій щодо окремих фінансових показників, а також обсягів виплат на користь держави, бюджетного фінансування та квазіфіскальних операцій, які включатимуться до листа очікувань власника, а також до фінансових планів, стратегічних планів розвитку та інвестиційних планів на середньострокову перспективу суб'єктів господарювання державного сектору економіки: постанова Кабінету Міністрів Україна від 27.08.2024 № 984. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/uploads/public/66c/f19/6ad/66cf196add345219799404.pdf>.

225. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство». 2011. 739 с.

226. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження бухгалтерського обліку: теоретико-методичний аспект : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир, 2006. 235 с.

227. Річна звітність. *Дельта Вілмар Україна*. URL: <https://www.deltawilmar.com/richna-zvitnist/>.

228. РМСБО. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%82%D1%83%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0_ukr\(4\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%82%D1%83%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0_ukr(4).pdf).

229. Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності : лист Аудиторської палати України. URL: <https://www.apu.com.ua/2022/05/06/%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D0%B9-%D0%BB%D0%B8%D1%81%D1%82-%D1%80%D0%B0%D0%B4%D0%B8-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE-4/>.

230. Ружанський О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в публічному управлінні системою ДСНС України. *Науковий вісник: Державне управління*. 2023. № 1 (13). С. 123-137. DOI: [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1\(13\)-123-137](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1(13)-123-137).

231. Руссо Ж.-Ж. Про суспільну угоду, або принципи політичного права / Пер. з фр. О. Хома. Київ : Port-Royal, 2001. 349 с.
232. Саванчук Т. М. Інформаційне забезпечення управління процесом постачання в аграрних підприємствах. *Причорноморські економічні студії – економіка та управління підприємствами*. 2017. № 15. С. 115-120.
233. Самуляк Р. М. Становлення та розвиток аудиту в Україні та окремих зарубіжних країн. Випускова кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр». Тернопіль. 2019. С. 12-21.
234. Селіщев С. В. Аудиторські докази щодо припущення про безперервність діяльності підприємства. *Статистика України*. 2018. № 3. С. 78-82. DOI: 10.31767/su. 3(82)2018.03.09.
235. Селіщев С. В., Оцінка ризиків безперервності діяльності, пов'язаних із бізнес-середовищем суб'єкта господарювання. *Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 4. С. 122-128. DOI: 10.31767/nasoa.4.2018.12.
236. Селянське (фермерське) господарство «Весела долина». *Опендатабот*. URL: <https://opendatabot.ua/c/21900245?utm>.
237. Сисоліна Н., Савеленко Г., Сисоліна І. Економічна безпека агропідприємств в умовах війни: можливості та загрози. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-19>.
238. Слободяник І. Фермерству в Україні кінець? *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/03/13/697907/>.
239. Соловйов А. І. Прогнозування та нейромережеве моделювання в управлінні аграрними виробничими структурами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. № 8. Ч. 2. С. 87-90.
240. Стадник В. В. Інноваційний менеджмент : навч. посібн. К. : Академвидав, 2016. 464 с.
241. Сукрушева Г. О. Причини та наслідки банкрутства вітчизняних підприємств у сучасних умовах. *Економіка та суспільство*. 2017. № 9. С. 682-686.

242. Тищенко В., Ачкасова С., Карпова В., Канигін С. Оцінювання впливу позикового капіталу на банкрутство підприємств аграрного сектора. *Agricultural and Resource Economics*. 2023. Vol. 9. № 2. С. 183-204. DOI: <https://doi.org/10.51599/are.2023.09.02.08>.
243. Ткачук В. І., Яремова М. І. Економічна безпека сільськогосподарських підприємств. *Ефективна економіка*. 2019. № 6. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.6.12.
244. Трусова Н. В., Присяжнюк Н. М., Федорук Ю. В., Федорук Н. М., Ткаченко О. В. Теоретичні підходи до розуміння категорії «Економічна ефективність». *Ефективна економіка*. 2023. № 12. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.12.8>.
245. Удачина К. О. Моделювання економічної поведінки суб'єктів господарювання : дис.... канд. екон. наук : 08.00.11 / Полтавський ун-т економіки і торгівлі. Дніпро, 2017. 219 с.
246. Устенко М., Руських А. Діджиталізація: основа конкурентоспроможності підприємства в реаліях цифрової економіки. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2019. № 68. С. 181-192. DOI: <https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i68.188288>.
247. Фермерське господарство «Солард Агрокультура». *Українське бюро кредитних історій*. URL: <https://edrpou.ubki.ua/ua/43002488?utm>.
248. Фермерське господарство «Степ». Фінансова звітність малого підприємства за 2022 рік. URL: <https://procedure.prozorro.sale/api/documents/public/619d516738a94ae3a592d072b77ea07a?utm>.
249. Фінансова звітність – Оліяр. *Оліяр*. URL: <https://oliyar.com.ua/about-oliyar/finansova-zvitnist/>.
250. Фінансова Звітність ТОВ «Луї Дрейфус Компані Україна». *Луї Дрейфус Компані Україна*. URL: <https://www ldc.com/ua/uk/%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C-%D1%82%D0%BE%D0%B2-%D0%BB%D1%83%D1%97-%D0%B4%D1%80%D0%B5%D0%B9%D1%84%D1%83%D1%81/>.

251. Фінансова звітність. ТОВ «Байєр». URL: <https://www.bayer.com/en/>.
252. Фоменко В. Вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на безперервну діяльність підприємства. 2011. С. 191-198. URL: <https://old-zdia.znu.edu.ua/>.
253. Халапсіс О. В. Сучасна цивілізаційна ситуація і метрико-онтологічні параметри історичного буття. *Науковий вісник Чернівецького університету. Філософія*. 2006. № 301-302. С. 95-99.
254. Хачатрян В., Красняк О. Економічна безпека в умовах воєнного стану як чинник формування ринку праці молоді. *Міжнародний науковий журнал менеджменту, економіки та фінансів*. 2024. № 3 (1), С. 24-37. DOI: <https://doi.org/10.46299/j.isjmef.20240301.03>.
255. Хорін А. М. Розкриття суттєвої інформації в бухгалтерській звітності: дотримання принципу безперервного функціонування організації. *Бухгалтерський облік*. 2000. № 1. С. 67-71.
256. Царик І. М. Проблеми та перспективи розвитку нефінансової звітності як інструменту корпоративної соціальної відповідальності. *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 24. С. 89-93.
257. Центр звітності. АТ КАРГІЛЛ. URL: <https://www.cargill.com/sustainability/reporting-hub>.
258. Циганок Ю. В. Правове регулювання аудиторської діяльності: Міжнародні стандарти аудиту як квазі-джерело фінансового права. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 3. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.46>.
259. Цюрюпа С. В. Класифікація інформації та способи її відображення для використання в діяльності підприємства. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2013. № 33. С. 231-235.
260. Що потрібно знати аудитору при прийнятті завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності емітентів цінних паперів. АМК-Сервіс. АМК-СЕРВІС. URL: <https://amk-service.com.ua/audit-uk/%D0%A9%D0%BE->

%D0%BF%D0%BE%D1%82%D1%80%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%BE-
 %D0%B7%D0%BD%D0%B0%D1%82%D0%B8-%D0%B0%D1%83%
 D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%83-%D0%BF%D1%
 80%D0%B8-%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B9%D0%BD %D1%8F/.

261. Юзва Р. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством. *Облік і фінанси АПК*: науково-освітній портал. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblikovo-analitichna-sistema-informaciyne-zabezpechennya-upravlinnya-pidpriemstvom.html>.

262. Як штучний інтелект впливає на аудит. URL: <https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2018/06/auditing-with-artificial-intelligence.html>.

263. Яровенко Г. М. Автоматизація як перспективний напрям розвитку зовнішнього аудиту. *Інвестиції: практика та досвід*. 2012. № 4/2012. С. 34-38.

ДОДАТОК А

Розмежування думок вчених щодо визначення принципу безперервності діяльності за притаманними йому ознаками

Автор	Визначення	Ознаки
І. Дмитренко [142]	Припущення безперервності передбачає, що підприємство не має передумов і намірів реалізовувати активи, має можливість погасити всі поточні зобов'язання щонайменше протягом принаймні 12 місяців після звітної дати.	«Припущення»; Підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (не менше 12 місяців)
С. Голов [126]	Принцип безперервності передбачає, що діяльність підприємства триватиме протягом невизначеного періоду і не буде припинена в недалекому майбутньому.	«Принцип»; Тривалість роботи підприємства не обмежена в часі
С. Легенчук [178]	За звичайних умов принцип безперервності передбачає використання тієї оцінки об'єктів, яка відображає їх цінність та економічну сутність, а для припиненої діяльності, щодо якої принцип безперервності недотримано – ліквідаційну вартість.	«Принцип» В основі лежить передбачуваність і стабільність економічних відносин
А. Хорін [255]	Припущення безперервності передбачає, що підприємство збереже свою економічну життєздатність у найближчому майбутньому і дотримання даного припущення підприємством можна оцінити шляхом аналізу зміни фінансового стану підприємства за звітний період.	«Припущення»; Підприємство є функціонуючим і залишатиметься таким

		у найближчому майбутньому
А. Рабошук [226]	Принцип безперервності діяльності це принцип функціонування суб'єкта господарювання, в якому дотримуються очікування власників стосовно тривалої та результативної діяльності підприємства.	«Принцип»; Підприємство нормально функціонує і збереже свої позиції на ринку в найближчому майбутньому
В. Фоменко [252]	Принцип безперервності діяльності передбачає, що економічний суб'єкт буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (щонайменше 12 місяців після звітної дати) і в нього відсутні наміри чи необхідність ліквідації та істотного скорочення діяльності.	«Принцип»; У підприємств немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати господарсько-фінансову діяльність
Н. Москаль [202]	Принцип безперервності припускає, що підприємство продовжуватиме свою діяльність у передбачуваному майбутньому і його оцінка є необхідною для забезпечення довіри до фінансової звітності.	«Принцип»; В основі лежить передбачуваність і стабільність економічних відносин
Т. Мултанівська [206]	Безперервність діяльності – це принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності українських підприємств, відповідно до якого підприємство розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у найближчому майбутньому. Воно не має ні наміру ні потреби ліквідуватися, ні припиняти діяльність чи шукати захисту від кредиторів. При цьому його активи та зобов'язання обліковуються, ґрунтуючись на тому, що суб'єкт господарювання зможе продати свої активи та погасити свої зобов'язання, продовжуючи звичайну діяльність.	«Принцип»; Підприємство нормально функціонує і збереже свої позиції на ринку в найближчому майбутньому

А. Озеран [218]	Безперервність діяльності – це принцип, основна ідея якого міститься у нормативних документах та підтримується багатьма дослідниками і полягає в оцінці активів та зобов’язань підприємства, виходячи з припущення, що “його діяльність триватиме далі”, тобто невизначений термін, в неосяжному майбутньому.	«Принцип»; Тривалість роботи підприємства не обмежена в часі
Н. Манько [187]	Безперервність діяльності - базовий принцип підготовки фінансової звітності, що передбачає припущення про безперервність діяльності підприємства, якщо управлінський персонал не має наміру його ліквідувати чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Оцінка управлінським персоналом здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність повинна передбачати його судження, у певний момент часу, про невизначені за сутністю майбутні результати подій чи умов.	«Принцип»; У підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати господарсько-фінансову діяльність
R. Lombardi [59]	Безперервність діяльності – це базове припущення в обліку, що підприємство продовжує існувати "без порушень" у найближчому майбутньому, включаючи як фінансову, так і нефінансову стійкість. Принцип тісно пов’язаний з корпоративним управлінням, стратегічним плануванням, а також з обліковими та аудиторськими процесами.	«Припущення»; Підприємство є функціонуючим і залишатиметься таким у найближчому майбутньому
A. Seyam, S. Brickman [78]	Безперервність діяльності – це фундаментальне припущення у фінансовій звітності про те, що підприємство залишатиметься активно діяти в осяжному майбутньому та не буде змушене припинити діяльність, ліквідувати активи або збанкрутувати. Керівництво підприємства має оцінювати ризики порушення цього припущення і включати відповідні застереження у фінансовій звітності.	«Припущення»; У підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати господарсько-фінансову діяльність

M. Proho [74]	Безперервність діяльності – це фундаментальний принцип фінансової звітності, який передбачає, що підприємство веде і буде вести діяльність щонайменше протягом найближчих 12 місяців, без ризику значних перерв.	«Принцип»; Підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (не менше 12 місяців)
D. Chiosea, C. Hategan [23]	Безперервність діяльності – це припущення про довгострокову стабільність підприємства, що лежить в основі привернення значної уваги на кризові явища у фінансовій звітності.	«Припущення»; В основі лежить передбачуваність і стабільність економічних відносин
K. Bubmann, W. Zirus [21]	Безперервність діяльності – це припущення, що компанія продовжить операційну діяльність і її облікові політики припускають неперервність, тобто залишаються незмінними доки не існує юридичних чи фактичних підстав для припинення діяльності. Дотримання даного допущення наголошує на обов'язку керівництва оцінювати ризики (операційні, фінансові, юридичні тощо), формувати прогнози ліквідності як мінімум на 12 місяців, інакше застосовувати ліквідаційну модель обліку.	«Припущення»; У підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати господарсько-фінансову діяльність
В. Альошин	<i>Принцип безперервної діяльності – це принцип, що характеризує здатність підприємств функціонувати безперебійно та ефективно в умовах високого рівня невизначеності внаслідок розробки та застосування стратегій, процедур і резервних планів управління економічною безпекою для забезпечення безперервності основних напрямків діяльності та нормальної потужності»</i>	«Принцип»; Підприємство нормально функціонує і збереже свої позиції на ринку в найближчому майбутньому

ДОДАТОК Б

Структура та основні елементи методичних рекомендацій щодо оцінки ризиків безперервності діяльності і ступеня економічної невизначеності в агробізнесі

Структура	Основні елементи
Загальні положення	Оцінка ризиків і рівня економічної невизначеності в агробізнесі має бути невід’ємною складовою системи внутрішнього контролю, спрямованої на забезпечення безперервної діяльності підприємств. З огляду на високу залежність аграрного сектору від природних, економічних і регуляторних чинників, методичні підходи до ідентифікації ризиків повинні враховувати галузеву специфіку та інтегруватися у процеси управління системою внутрішнього контролю.
Розділ I. Ідентифікація ризиків, методи їх оцінки та класифікація за рівнем значущості	Ідентифікація ризиків за їх характером (кліматичні, біологічні, фінансові, регуляторні, соціально-економічні); розподіл ризиків за рівнем значущості (низький, помірний, значущий); розгляд кількісних (сценарний аналіз, аналіз чутливості), якісних (опитування, експертні оцінки, SWOT-аналіз) та комбінованих методів оцінки ризиків.
Розділ II. Невизначеність та методи її вимірювання	Розгляд першопричин невизначеності в агробізнесі та характеру її впливу на діяльність аграрного підприємства; вивчення сутності невизначеності в агробізнесі, виявлення її основних чинників та розробка системи індикаторів і комплексних індексів для її кількісного і якісного вимірювання.
Розділ III. Роль системи внутрішнього контролю	Визначення ролі і завдань системи внутрішнього контролю агробізнесу у процесі управління ризиками та невизначеністю; обґрунтування її впливу на своєчасне виявлення загроз, достовірність фінансової звітності та відповідність вимогам облікових стандартів та законодавства.
Розділ IV. Рекомендації для практичного застосування	Формулювання практичних інструментів та пропозицій для впровадження оцінки ризиків і невизначеності, пов’язаних з принципом безперервності, в діяльність агропідприємств; побудова карти ризиків, організація моніторингу та інтеграція результатів оцінки управління підприємством.

ДОДАТОК В

**Розроблений шаблон обов'язкового параграфа щодо дотримання
принципу безперервності діяльності у випадку відсутності суттєвої
невизначеності та його місце у структурі звіту незалежного аудитора**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Керівництву [адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності [адресат] (далі – Компанія), що складається з Балансу (Звіту про фінансовий стан) на 31 грудня 20XX року, Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про зміни в капіталі та Звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи суттєву інформацію про облікову політику.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20XX р., її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – ЗУ № 996-XIV) щодо складання фінансової звітності.

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів («РМСЕБ») Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) («Кодекс РМСЕБ») та етичними вимогами, застосовними в Україні до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Безперервність діяльності

Ми дійшли висновку, що використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при підготовці фінансової звітності Компанії є обґрунтованим. На підставі отриманих аудиторських доказів ми не виявили суттєвої невизначеності, пов'язаної з подіями чи умовами, які можуть викликати значні сумніви щодо здатності Компанії продовжувати діяльність на безперервній основі.

Ключові питання аудиту

Звітування відповідно до вимог МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».

Інша інформація

Звітування відповідно до вимог МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації».

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність

Звітування відповідно до вимог МСА 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Звітування відповідно до вимог МСА 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

Звітування відповідно до ч. 4 ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII (за потреби).

Ключовим партнером з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [аудитор].

Ключовий партнер з аудиту

[аудитор]

ДОДАТОК Г

Розширений перелік критеріїв впливу на безперервність діяльності чинного МСА 570 «Безперервність діяльності», що включають вплив соціально-економічних та воєнних показників, а також специфіку діяльності підприємств, зокрема аграрного бізнесу

Базовий блок (наводиться безпосередньо в МСА 570 «Безперервність діяльності»)	
Фінансові	✓ Перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами; ✓ Позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; або надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів; ✓ Ознаки скасування фінансової підтримки кредиторами; ✓ Від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність; ✓ 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; ✓ Неможливість виконувати умови угод про позики; ✓ Перехід від системи оплати в кредит за доставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги; ✓ Неможливість отримати фінансування для розробки нових основних продуктів або для фінансування інших суттєвих інвестицій.
Операційні	✓ Наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність; ✓ Втрата ключового управлінського персоналу без його заміни; ✓ Втрата основного ринку, ключового клієнта (клієнтів), франшизи, ліцензії або головного постачальника (постачальників); ✓ Труднощі з робочою силою; ✓ Нестача важливих ресурсів; ✓ Поява дуже успішного конкурента.
Інші	✓ Недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог, таких як вимоги до платоспроможності чи ліквідності для фінансових установ; ✓ Незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які у разі їх задоволення можуть

	призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою вірогідністю не зможе задовольнити; ✓ Зміни у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, що, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання; ✓ Відсутність страхування чи недостатнє страхування від катастроф у разі їх настання.
Розширений блок (пропозиція автора)	
Безпекові	✓ Впровадження воєнного стану на території юрисдикції суб'єкта господарювання; ✓ Прямі бойові дії на території чи в безпосередній близькості до підприємства; ✓ Руйнування чи пошкодження оборотних та необоротних активів; ✓ Неможливість доступу до земельних ділянок чи виробничих потужностей внаслідок бойових дій чи окупації; ✓ Мобілізація персоналу, впровадження евакуації населення в зоні функціонування підприємства; ✓ Порушення логістики та шляхів збуту продукції внаслідок замінованості, блокування портів та транспортних шляхів.
Соціально-економічні	✓ Інфляція, девальвація національної валюти, гіперінфляційні процеси; ✓ Обмеження валютних операцій під час експорту чи імпорту; ✓ Скасування програм підтримки бізнесу, втрата державних дотацій чи бюджетних компенсацій; ✓ Високий рівень безробіття, соціальна нестабільність, страйки персоналу; ✓ Зростання вартості кредитів, відсоткових ставок, що негативно вплинуть на підприємство; ✓ Санкційні обмеження на національному чи міжнародному рівні.
Орієнтованість на аграрний бізнес	✓ Суттєвий негативний вплив погодних умов: посухи, повені, заморозки; ✓ Дефіцит ресурсів для виробництва: добрив, засобів захисту рослин, кормів, насіння; ✓ Втрата врожаїв та продукції тваринництва внаслідок проблем зі зберіганням; ✓ Падіння внутрішніх закупівельних цін внаслідок обмеження експорту зернових та іншої продукції, закриття або відмова від зернових угод; ✓ Втрата рослин та тварин внаслідок біологічних ризиків нашествия шкідників, епідемії хвороб; ✓ Недостатність обігових коштів для функціонування в міжсезонний період.

ДОДАТОК Д

План аудиту принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу

Загальне: План аудиту містить питання з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності, їх вплив на виконання завдання та підходи до виконання аудиту принципу безперервності діяльності.	
Мета: Перевірити, чи здатне підприємство агробізнесу продовжувати свою діяльність щонайменше протягом 12 місяців після дати звітності, враховуючи біологічні, кліматичні, фінансові та операційні ризики та чи містить фінансова звітність достатнє та обґрунтоване розкриття щодо застосовності принципу безперервності діяльності у процесі фінансового звітування.	
1. Завдання та цілі перевірки	• Визначити вплив сезонності та кліматичних умов на стабільність виробництва; • Оцінити коментарі керівництва щодо дій у відповідь на наявні ризики безперервності; • Оцінити реальність та обґрунтованість фінансових планів, бюджетів та прогнозів; • Виконати аналітичні процедури щодо фінансової звітності; • Проаналізувати основні коефіцієнти та показники, зокрема ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості та незалежності; • Перевірити наявність доступу до фінансування, дотацій, кредитів, страхових виплат; • Вивчити договори оренди землі, постачання та збуту. • Оцінити ризики втрати врожаю, захворювань тварин, коливань ринку; • Перевірити заходи менеджменту з управління робочим капіталом, політику резервування.
2. Попередній огляд ризиків, включаючи оцінки та судження управлінського персоналу	• Невизначеність через воєнні дії; • Залежність від погодних умов та сезонності; • Коливання цін на зернові та продукцію тваринництва; • Ризик втрати доступу до зовнішніх ринків; • Обмеження валютних операцій і відтік робочої сили; • Обмеження грантів, дотацій та програм підтримки з боку держави.
3. Джерела аудиторських доказів та інформації	• Коментарі керівництва та працівників підприємства; • Відповіді на запити; • Інформація з відкритих джерел; • Фінансова звітність; • Фінансові плани, бюджети та прогнози руху грошових коштів; • Договори з банками, постачальниками, орендодавцями; • Кредитні договори, договори позик, переуступки права вимоги

	Дані агрономічних служб (урожайність, стан ґрунтів, погодні умови). Постанови та звіти про дотації, субсидії та гранти.
4. Виконання аудиторських процедур	- Відправка запитів та усне обговорення з клієнтом; - Виконання аналітичних процедур; - Виконання процедур по суті; - Оцінка адекватності розкриттів у примітках до фінансової звітності щодо ризиків та невизначеностей.
5. Завершення	- Узагальнення результатів перевірки, документування результатів; - Обговорення з управлінським персоналом основних спостережень аудиту з питання дотримання принципу безперервності діяльності; - Отримання листа-запевнення від керівництва про їхню відповідальність за оцінку та дотримання принципу безперервності діяльності; - Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями про основні результати та спостереження аудиту; - Формування аудиторського звіту (немодифікована думка, думка із застереженням, окремий параграф щодо суттєвої невизначеності з безперервності діяльності, негативна думка, відмова від думки).

ДОДАТОК Е

Шаблон заповненої програми аудиту щодо перевірки принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу

План виконання	Посилання на робочий документ	Завершено, П.І.Б., дата	Задовільно Так/Ні/НВ (короткий коментар)
1	2	3	4
1. ЗАГАЛЬНЕ			
1.1 Розгляньте, чи виправдано складання фінансової звітності на основі безперервності діяльності, взявши до уваги:			
- звіти управлінського персоналу щодо перспектив на майбутнє чи обговорення з управлінським персоналом;	Протокол обговорення з клієнтом	Альошин В.Є., 30.11.2025	Так, підприємство планує вести подальшу діяльність
- наміри управлінського персоналу щодо ліквідації Компанії;	Протокол обговорення з клієнтом	Альошин В.Є., 30.11.2025	Так, такі наміри відсутні
- загальні результати та чисті активи і зобов'язання;	Фінансова звітність за 2024 рік	Альошин В.Є., 30.11.2025	Так, чисті активи мають позитивне значення. Оборотний капітал позитивний
- втрату ринку, постачальників чи покупців;	Протокол обговорення з клієнтом, аналіз	Альошин В.Є., 30.11.2025	Так, не спостерігається

	інформації з відкритих джерел		
- появу нового успішного конкурента;	Протокол обговорення з клієнтом, аналіз інформації з відкритих джерел	Альошин В.Є., 30.11.2025	Так, не спостерігається
- незастраховані чи недостатньо застраховані катастрофічні події;	Протокол обговорення з клієнтом	Альошин В.Є., 30.11.2025	Ні, підприємство не застраховане від катастрофічних подій
- огляд умовних зобов'язань та подій після дати балансу	Секція Тест умовні зобов'язання, Аналіз подій після звітної дати	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, умовних зобов'язань не виявлено. Незвичних подій після звітної дати не виявлено.
- огляд кліматичних та біологічних факторів	Секція Тест кліматичні та біологічні показники, аналіз інформації з відкритих джерел	Альошин В.Є., 02.12.2025	Ні, виявлено падіння урожайності за останні 2 роки. Спостерігається підвищення температури і частоти стихійних лих внаслідок такого підвищення.
- впливу воєнного стану, геополітичної ситуації та пандемії	Запит Оцінка впливу воєнного стану та пандемії	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, частина активів і земель були окуповані. Більшість активів була вивезена, а щодо яких втрачено контроль – нараховано резерв відповідно до МСБО 36.

1.2 Розглянути чи є фактори, які дають змогу уникнути або збалансувати несприятливі події в аграрному бізнесі	Протокол обговорення з клієнтом, аналіз інформації з відкритих джерел	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, наявна можливість отримання фінансової підтримки з боку держави у вигляді дотацій та пільгового кредитування
1.3 Чи містять прогнози управлінського персоналу дані про залучення грошових коштів від третіх сторін (гарантій)	н/п	Альошин В.Є., 01.12.2025	Ні, підприємство не формує фінансові прогнози
1.4 Обговорити з керівництвом Компанії наявність ознак можливої неплатоспроможності	Протокол обговорення з клієнтом	Альошин В.Є., 30.11.2025	Так, підприємство знаходиться на достатньому рівні ліквідності та фінансової стійкості
1.5 Отримати письмові запевнення від керівництва щодо доречності застосування принципу безперервності діяльності	Запит щодо письмових запевнень	Альошин В.Є., 30.11.2025	Так, керівництво погодилося надати відповідне запевнення
2. ВИКОНАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР			
2.1 Виконати порівняння фактичних фінансових показників із прогнозами	н/п	Альошин В.Є., 02.12.2025	Ні, підприємство не формує фінансові прогнози
2.2 Аналіз динаміки показників у фінансовій звітності за останні 3 роки	Секція Попередні та фінальні аналітичні процедури	Альошин В.Є., 02.12.2025	Так, незвичної динаміки не виявлено. Спостерігається падіння обсягів реалізації внаслідок зниження врожайності
2.3 Виконати горизонтальний та вертикальний аналіз балансу	Секція Попередні та фінальні аналітичні процедури	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, суттєвих та незвичних змін у структурі балансу не було

2.4 Виконати аналіз звіту про сукупний дохід (зміни валового прибутку, рентабельності, структури витрат)	Секція Попередні та фінальні аналітичні процедури	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, спостерігається падіння рентабельності. Однак показники залишаються позитивними. У структурі витрат суттєвих змін не було.
2.5 Аналіз динаміки основних фінансових коефіцієнтів та показників	Секція Попередні та фінальні аналітичні процедури	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, основні показники знаходяться в межах норми.
3. ВИКОНАННЯ ТЕСТІВ ДЕТАЛЕЙ			
3.1 Направити керівництву запит-опитувальник щодо безперервності діяльності	Запит Опитувальник щодо безперервності діяльності	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, відповідь задовільна. Підприємство планує подальшу безперервну діяльність
3.2 Направити запит юристам та юридичним консультантам щодо наявності судових процесів і претензій проти підприємства	Запит щодо юридичних питань	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, не виявлено суттєвих судових процесів проти підприємства
3.3 Проаналізувати кредитні угоди на предмет умов погашення та наявності ковенантів	н/п	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, у підприємства відсутні кредитні угоди та пов'язані з ними зобов'язання
3.4 Розглянути чи базується складання бюджетів та прогнозів грошових потоків на розумних припущеннях, розглянути чи є обґрунтованим період прогнозів, чи врахована сезонність діяльності	н/п	Альошин В.Є., 01.12.2025	Ні, підприємство не формує фінансові прогнози та бюджети

3.5 Розглянути існування інших та умовних зобов'язань Компанії (таких як угоди з пов'язаними сторонами, зобов'язання та гарантії)	Секція Тест умовні зобов'язання	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, нерозкритих у фінансовій звітності умовних зобов'язань не виявлено
3.6 Отримати підтвердження від третіх сторін (банківських установ) існування та умов банківських та інших запозичень та зміни умов щодо таких договорів	Секція Грошові кошти	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, згідно відповідей банків відсутні банківські та інші запозичення підприємства
3.7 Отримати підтвердження від третіх сторін щодо фінансової підтримки в разі потреби	н/п	Альошин В.Є., 01.12.2025	НВ, такої потреби не виникало. Підприємство знаходиться на достатньому рівні ліквідності
3.8 Оцінити достатність створених резервів (на корми, насіння, засоби захисту рослин, тощо)	Секція Тест поточні забезпечення та резерви	Альошин В.Є., 01.12.2025	Ні, підприємство не створює резерви кормів, насіння, тощо. Замовлення відбувається по заявкам операційного персоналу.
3.9 Оцінити можливість диверсифікації культур, тварин та ринків збуту	Протокол обговорення з клієнтом	Альошин В.Є., 01.12.2025	Ні, підприємство планує працювати в сталих умовах
3.10 Розглянути можливість використання державних грантів та ринків збуту	Протокол обговорення з клієнтом	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, така можливість існує
3.11 Ідентифікувати в аудиторських файлах пункти, які вимагають розкриття у фінансовій звітності	Секція Знайомство з бізнесом клієнта – умови господарювання	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, вплив воєнного стану

3.12 Перевірити розкриття інформації щодо безперервності діяльності у примітках до фінансової звітності	Проект фінансової звітності за 2024 рік	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, розкриття є обґрунтованим та повним
4. ЗАВЕРШЕННЯ			
4.1 Розглянути чи повинен бути модифікований аудиторський звіт або чи повинен він включати пояснювальний параграф щодо невизначеності відносно безперервності діяльності	Проект Звіту незалежного аудитора	Альошин В.Є., 01.12.2025	Так, внаслідок воєнного стану звіт має включати параграф щодо суттєвої невизначеності з безперервності діяльності

ДОДАТОК Є

**Аналіз динаміки окремих зовнішніх та внутрішніх показників впливу на безперервність діяльності підприємства
з іноземними інвестиціями «Вайтерра Україна» за період 2021-2024 років**

Абсолютне відхилення

Показник	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	Абсолютне відхилення			
					22/21	23/22	24/23	24/21
Зовнішні фактори								
Індекс інфляції, %	110,0	126,6	105,1	112,0	16,6	-21,5	6,9	2,0
Середньорічна температура, °С	9,2	9,7	10,8	11,4	0,5	1,1	0,6	2,2
Середньорічні опади, мм	656	627	638	642	-29	11	4	-14
Курс за 1 долар США, грн	27,2782	36,5686	37,9824	42,0390	9,29	1,41	4,06	14,76
Облікова ставка НБУ, %	9	25	15	13,5	16,0	- 10,0	- 1,5	4,5
Земельні ресурси, млн. га	60,4	41,2	46,8	48,1	- 19,2	5,6	1,3	- 12,3
Середньомісячна заробітна плата, грн	14 014	14 847	17 442	21 025	833,0	2 595,0	3 583,0	7 011,0
Темп зміни цін виробників, %, грудень до грудня попереднього року	62,2	38,2	16,2	27,6	- 24,0	- 22,0	11,4	- 34,6
Зміна експорту товарів та послуг, у % до попереднього року	34,3	-29,4	-10,8	9,4	- 63,7	18,6	20,2	- 24,9
Зміна імпорту товарів та послуг, у % до попереднього року	33,4	-1,1	7,1	3	- 34,5	8,2	- 4,1	- 30,4
Бюджетні дотації, млрд. грн	4,7	4,6	1,6	4,2	- 0,1	- 3,0	2,6	- 0,5
Внутрішні фактори								
Обсяги реалізації продукції, тон	1 752	1 178	1 091	1 752	- 574	- 87	661	-

Валовий прибуток, тис. грн	1 106 576	2 264 828	1 454 237	1 012 987	1 158 252	-810 591	-441 250	- 93 589
Показник валової рентабельності, %	5,9	12,0	14,0	6,8	6,1	2,0	- 7,2	0,9
Показник операційної рентабельності, %	3,5	9,7	10,1	4,5	6,2	0,3	- 5,6	0,9
Рентабельність чистого прибутку, %	2,9	7,7	8,1	3,6	4,7	0,5	- 4,5	0,7
Рентабельність власного капіталу, %	111,1	78,8	41,4	26,1	- 32,2	- 37,4	- 15,3	- 84,9
Рентабельність активів, %	9,2	30,0	32,9	19,5	20,9	2,8	- 13,4	10,3
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1,05	1,52	4,45	3,04	0,47	2,93	- 1,41	1,99
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,10	0,14	0,46	0,31	0,04	0,32	- 0,15	0,21
Чисті грошові потоки від операційної діяльності, тис. грн	806 044	- 2 064	403 942	918 872	- 808 108	406 006	514 930	112 828
Зобов'язання за кредитами перед банками, тис. грн	773 103	688 829	305 111	395 221	- 84 274	-383 718	90 110	- 377 882
Робочий капітал	352 024	1 370 356	2 216 637	1 749 385	1 018 332	846 281	-467 252	1 397 361
Забезпеченість персоналом, осіб	156	152	147	144	- 4	- 5	- 3	- 12
Плинність кадрів, %	20	13	7	5	- 7	- 6	- 2	- 15
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,14	0,05	0,13	0,57	- 0,09	0,07	0,45	0,43
Коефіцієнт фінансового важеля (левериджу)	11,13	1,62	0,26	0,34	- 9,51	- 1,36	0,08	- 10,79
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,09	0,38	0,79	0,75	0,30	0,41	- 0,05	0,66
Коефіцієнт фінансової автономії (незалежності)	0,08	0,38	0,79	0,74	0,30	0,41	- 0,05	0,66

Відносне відхилення

Показник	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	Відносне відхилення			
					22/21	23/22	24/23	24/21
Зовнішні фактори								
Індекс інфляції, %	110,0	126,6	105,1	112,0	15%	-17%	7%	2%
Середньорічна температура, °С	9,2	9,7	10,8	11,4	5%	11%	6%	24%
Середньорічні опади, мм	656	627	638	642	-4%	2%	1%	-2%
Курс за 1 долар США, грн	27,2782	36,5686	37,9824	42,0390	34%	4%	11%	54%
Облікова ставка НБУ, %	9	25	15	13,5	178%	-40%	-10%	50%
Земельні ресурси, млн. га	60,4	41,2	46,8	48,1	-32%	14%	3%	-20%
Середньомісячна заробітна плата, грн	14 014	14 847	17 442	21 025	6%	17%	21%	50%
Темп зміни цін виробників, %, грудень до грудня попереднього року	62,2	38,2	16,2	27,6	-39%	-58%	70%	-56%
Зміна експорту товарів та послуг, у % до попереднього року	34,3	-29,4	-10,8	9,4	-186%	-63%	-187%	-73%
Зміна імпорту товарів та послуг, у % до попереднього року	33,4	-1,1	7,1	3	-103%	-745%	-58%	-91%
Бюджетні дотації, млрд. грн	4,7	4,6	1,6	4,2	-2%	-65%	163%	-11%
Внутрішні фактори								
Обсяги реалізації продукції, тон	1 752	1 178	1 091	1 752	-33%	-7%	61%	0%
Валовий прибуток, тис. грн	1 106 576	2 264 828	1 454 237	1 012 987	105%	-36%	-30%	-8%
Показник валової рентабельності, %	5,9	12,0	14,0	6,8	103%	17%	-51%	15%
Показник операційної рентабельності, %	3,5	9,7	10,1	4,5	175%	4%	-56%	26%

Рентабельність чистого прибутку, %	2,9	7,7	8,1	3,6	160%	6%	-55%	24%
Рентабельність власного капіталу, %	111,1	78,8	41,4	26,1	-29%	-47%	-37%	-76%
Рентабельність активів, %	9,2	30,0	32,9	19,5	228%	9%	-41%	113%
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1,05	1,52	4,45	3,04	45%	193%	-32%	190%
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,10	0,14	0,46	0,31	40%	229%	-33%	210%
Чисті грошові потоки від операційної діяльності, тис. грн	806 044	- 2 064	403 942	918 872	-100%	-19671%	127%	14%
Зобов'язання за кредитами перед банками, тис. грн	773 103	688 829	305 111	395 221	-11%	-56%	30%	-49%
Робочий капітал	352 024	1 370 356	2 216 637	1 749 385	289%	62%	-21%	397%
Забезпеченість персоналом, осіб	156	152	147	144	-3%	-3%	-2%	-8%
Плинність кадрів, %	20	13	7	5	-35%	-46%	-29%	-75%
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,14	0,05	0,13	0,57	-64%	144%	354%	302%
Коефіцієнт фінансового важеля (левериджу)	11,13	1,62	0,26	0,34	-85%	-84%	32%	-97%
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,09	0,38	0,79	0,75	347%	106%	-6%	767%
Коефіцієнт фінансової автономії (незалежності)	0,08	0,38	0,79	0,74	362%	108%	-6%	803%

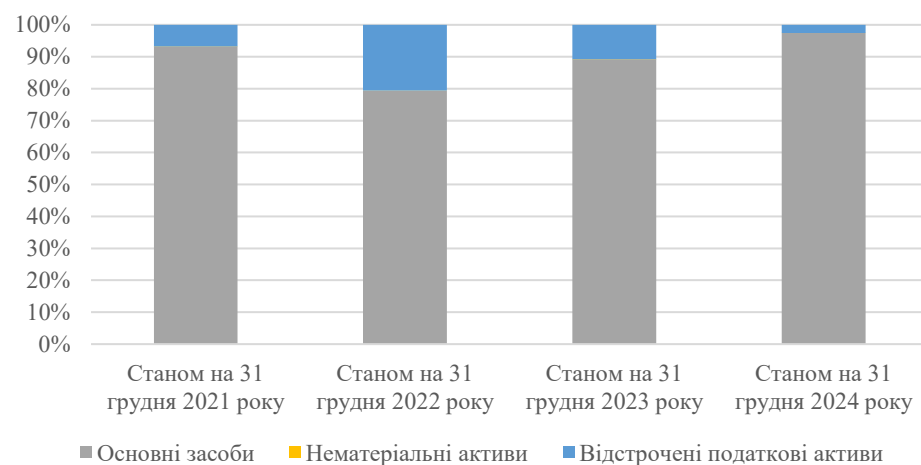
ДОДАТОК Ж

Вертикальний аналіз Звіту про фінансовий стан (Баланс) ПП «Вайтерра Україна» за період 2021-2024 років

Стаття	Станом на 31 грудня 2021 року	%	Станом на 31 грудня 2022 року	%	Станом на 31 грудня 2023 року	%	Станом на 31 грудня 2024 року	%
Активи								
Необоротні активи								
Основні засоби	241 264	3%	224 709	5%	234 372	8%	755 710	22%
Нематеріальні активи	111	0%	246	0%	198	0%	149	0%
Відстрочені податкові активи	17 558	0%	58 546	1%	28 243	1%	19 843	1%
Загальна сума необоротних активів	258 933	4%	283 501	7%	262 813	8%	775 702	23%
Поточні активи								
Поточні запаси	4 146 095	58%	2 496 196	58%	1 566 213	50%	1 253 065	37%
Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість	1 096 296	15%	391 267	9%	519 582	17%	584 566	17%
Дебіторська заборгованість по податках	911 534	13%	746 882	17%	469 833	15%	501 461	15%
Грошові кошти та їх еквіваленти	659 414	9%	363 668	8%	296 232	9%	262 317	8%
Витрати майбутніх періодів	22 797	0%	14 562	0%	7 818	0%	5 534	0%
Непоточні активи, класифіковані як утримувані для продажу	-	0%	25	0%	-	0%	-	0%
Загальна сума поточних активів	6 836 136	96%	4 012 600	93%	2 859 678	92%	2 606 943	77%
Загальна сума активів	7 095 069	100%	4 296 101	100%	3 122 491	100%	3 382 645	100%

Власний капітал та зобов'язання								
Власний капітал								
Статутний капітал	32 096	0%	32 096	1%	32 096	1%	32 096	1%
Нерозподілений прибуток	552 863	8%	1 605 382	37%	2 447 354	78%	2 487 149	74%
Загальна сума власного капіталу	584 959	8%	1 637 478	38%	2 479 450	79%	2 519 245	74%
Необоротні зобов'язання								
Інші необоротні фінансові зобов'язання	25 998	0%	16 379	0%	-	0%	5 842	0%
Загальна сума необоротних зобов'язань	25 998	0%	16 379	0%	-	0%	5 842	0%
Поточні зобов'язання								
Поточні резерви за зобов'язаннями	44 245	1%	49 132	1%	55 798	2%	65 104	2%
Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість	362 188	5%	243 704	6%	261 451	8%	144 635	4%
Поточні податкові зобов'язання	52 661	1%	107 905	3%	69	0%	8 773	0%
Інші поточні фінансові зобов'язання	787 494	11%	706 880	16%	323 489	10%	416 074	12%
Інші поточні зобов'язання	5 237 524	74%	1 534 623	36%	2 234	0%	135 353	4%
Дивіденди до сплати	-	0%	-	0%	-	0%	87 619	3%
Загальна сума поточних зобов'язань	6 484 112	91%	2 642 244	62%	643 041	21%	857 558	25%
Загальна сума зобов'язань	6 510 110	92%	2 658 623	62%	643 041	21%	863 400	26%
Загальна сума власного капіталу та зобов'язань	7 095 069	100%	4 296 101	100%	3 122 491	100%	3 382 645	100%

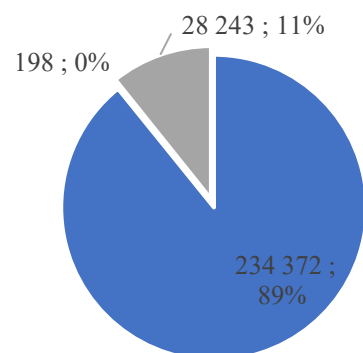
Динаміка структури вартості необоротних активів
протягом 2021-2024 рр., тис. грн



Структура необоротних активів на 31 грудня 2024 року, тис. грн

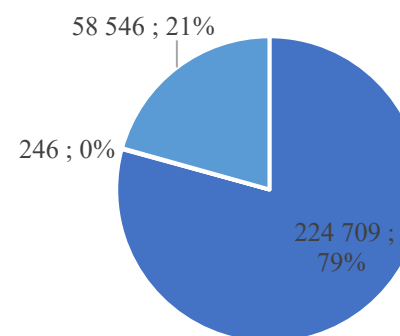


Структура необоротних активів на 31 грудня 2023 року, тис. грн



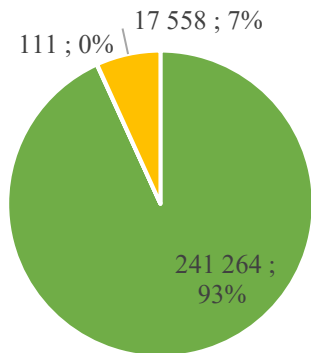
■ Основні засоби ■ Нематеріальні активи ■ Відстрочені податкові активи

Структура необоротних активів на 31 грудня 2022 року, тис. грн



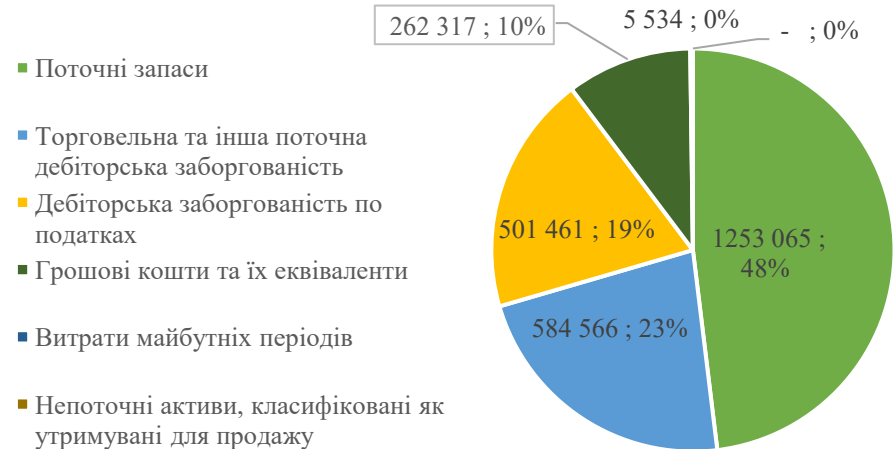
■ Основні засоби ■ Нематеріальні активи ■ Відстрочені податкові активи

Структура необоротних активів на 31 грудня 2021 року, тис. грн



■ Основні засоби ■ Нематеріальні активи ■ Відстрочені податкові активи

Структура оборотних активів на 31 грудня 2024 року, тис. грн



■ Поточні запаси
■ Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість
■ Дебіторська заборгованість по податках
■ Грошові кошти та їх еквіваленти
■ Витрати майбутніх періодів
■ Непоточні активи, класифіковані як утримувані для продажу

Структура оборотних активів на 31 грудня 2023 року, тис. грн



■ Поточні запаси
■ Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість
■ Дебіторська заборгованість по податках
■ Грошові кошти та їх еквіваленти
■ Витрати майбутніх періодів
■ Непоточні активи, класифіковані як утримувані для продажу

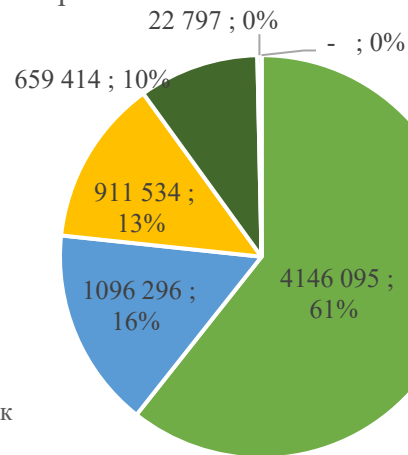
Структура оборотних активів на 31 грудня 2022 року, тис. грн



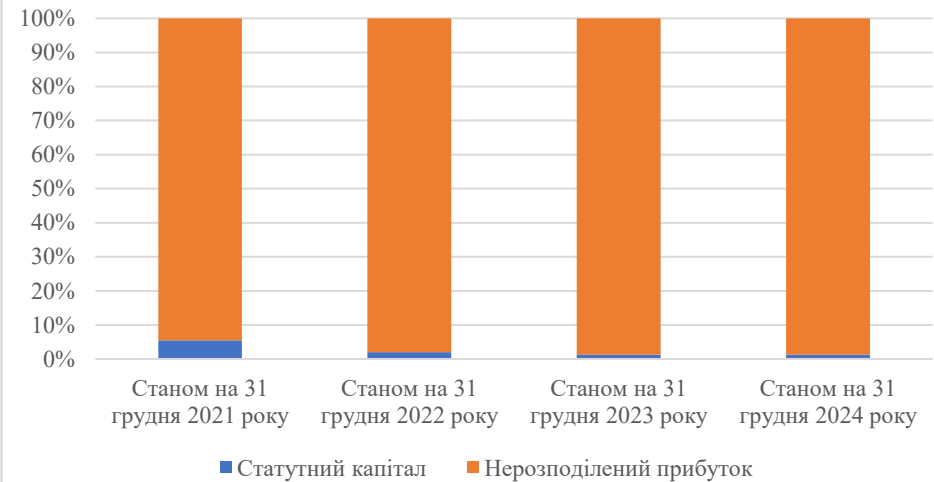
■ Поточні запаси
■ Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість
■ Дебіторська заборгованість по податках
■ Грошові кошти та їх еквіваленти
■ Витрати майбутніх періодів
■ Непоточні активи, класифіковані як утримувані для продажу

Структура оборотних активів на 31 грудня 2021 року,
тис. грн

- Поточні запаси
- Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість
- Дебіторська заборгованість по податках
- Грошові кошти та їх еквіваленти
- Витрати майбутніх періодів
- Непоточні активи, класифіковані як утримувані для продажу

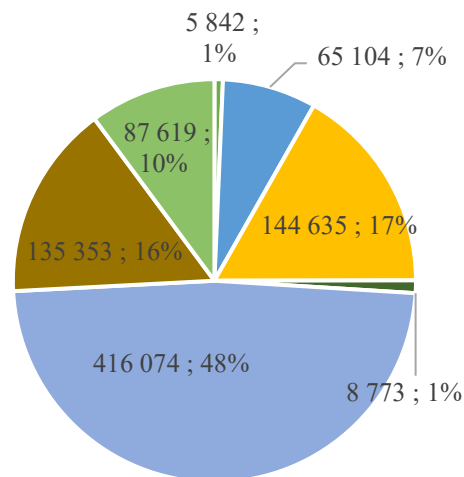


Динаміка структури власного капіталу, тис. грн



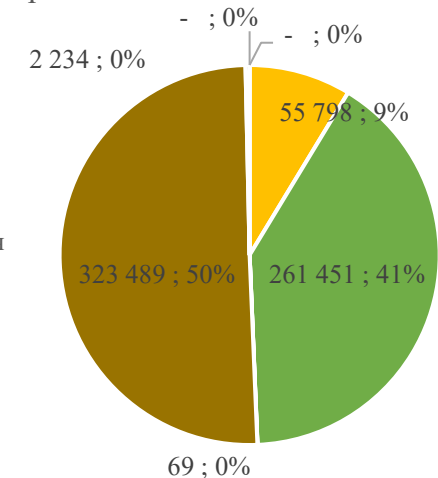
Структура зобов'язань на 31 грудня 2024 року, тис. грн

- Інші необоротні фінансові зобов'язання
- Поточні резерви за зобов'язаннями
- Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість
- Поточні податкові зобов'язання
- Інші поточні фінансові зобов'язання
- Інші поточні зобов'язання
- Дивіденди до сплати

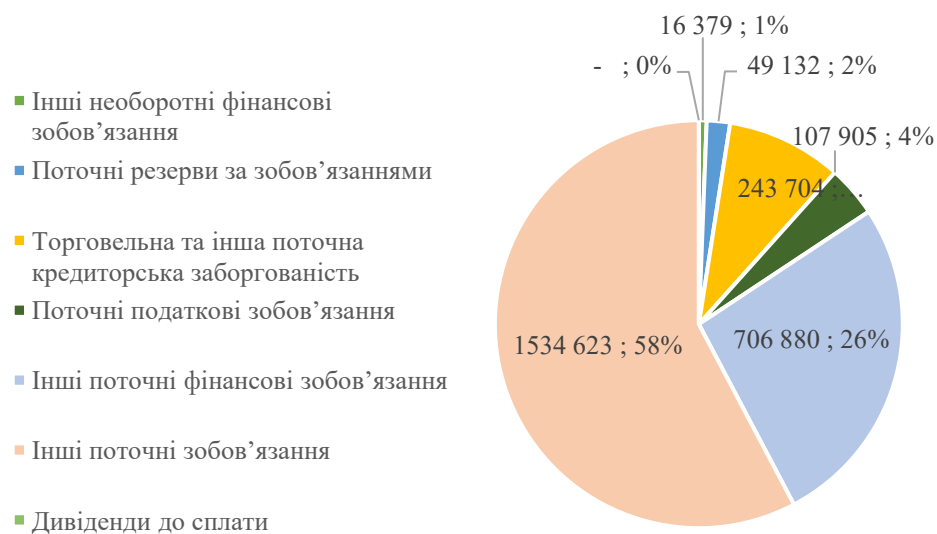


Структура зобов'язань на 31 грудня 2023 року, тис. грн

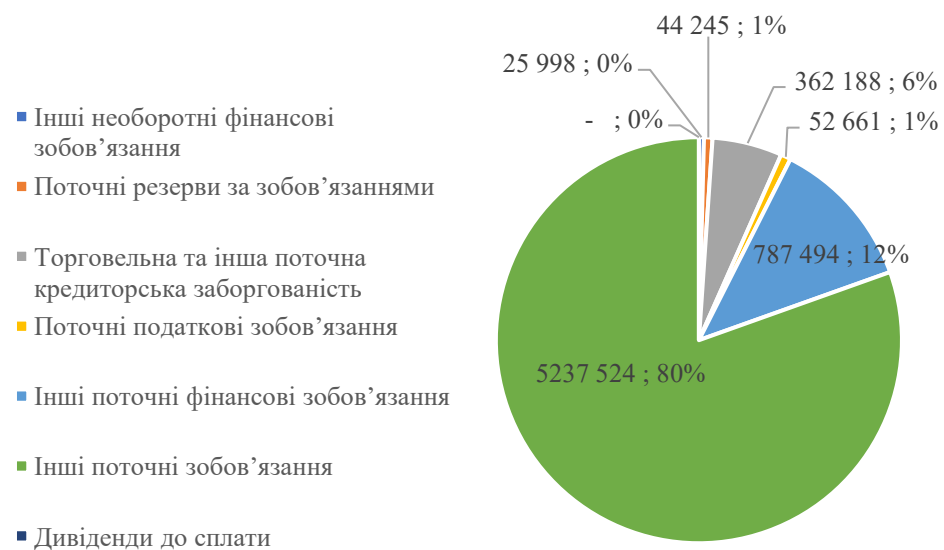
- Інші необоротні фінансові зобов'язання
- Поточні резерви за зобов'язаннями
- Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість
- Поточні податкові зобов'язання
- Інші поточні фінансові зобов'язання
- Інші поточні зобов'язання
- Дивіденди до сплати



Структура зобов'язань на 31 грудня 2022 року, тис. грн



Структура зобов'язань на 31 грудня 2022 року, тис. грн



ДОДАТОК 3

Горизонтальний аналіз Звіту про фінансовий стан (Баланс) ПП «Вайтерра Україна» за період 2021-2024 років

Абсолютне відхилення

Стаття	Станом на 31 грудня 2021 року	Станом на 31 грудня 2022 року	Станом на 31 грудня 2023 року	Станом на 31 грудня 2024 року	Абсолютне відхилення, тис. грн		
					22/21	23/22	24/23
Активи							
Необоротні активи							
Основні засоби	241 264	224 709	234 372	755 710	- 16 555	9 663	521 338
Нематеріальні активи	111	246	198	149	135	- 48	- 49
Відстрочені податкові активи	17 558	58 546	28 243	19 843	40 988	- 30 303	- 8 400
Загальна сума необоротних активів	258 933	283 501	262 813	775 702	24 568	- 20 688	512 889
Поточні активи							
Поточні запаси	4 146 095	2 496 196	1 566 213	1 253 065	- 1 649 899	- 929 983	- 313 148
Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість	1 096 296	391 267	519 582	584 566	- 705 029	128 315	64 984
Дебіторська заборгованість по податках	911 534	746 882	469 833	501 461	- 164 652	- 277 049	31 628
Грошові кошти та їх еквіваленти	659 414	363 668	296 232	262 317	- 295 746	- 67 436	- 33 915
Витрати майбутніх періодів	22 797	14 562	7 818	5 534	- 8 235	- 6 744	- 2 284
Непоточні активи, класифіковані як утримувані для продажу	-	25	-	-	25	- 25	-
Загальна сума поточних активів	6 836 136	4 012 600	2 859 678	2 606 943	- 2 823 536	- 1 152 922	- 252 735

Загальна сума активів	7 095 069	4 296 101	3 122 491	3 382 645	- 2 798 968	- 1 173 610	260 154
Власний капітал та зобов'язання							
Власний капітал							
Статутний капітал	32 096	32 096	32 096	32 096	-	-	-
Нерозподілений прибуток	552 863	1 605 382	2 447 354	2 487 149	1 052 519	841 972	39 795
Загальна сума власного капіталу	584 959	1 637 478	2 479 450	2 519 245	1 052 519	841 972	39 795
Необоротні зобов'язання							
Інші необоротні фінансові зобов'язання	25 998	16 379	-	5 842	- 9 619	- 16 379	5 842
Загальна сума необоротних зобов'язань	25 998	16 379	-	5 842	- 9 619	- 16 379	5 842
Поточні зобов'язання							
Поточні резерви за зобов'язаннями	44 245	49 132	55 798	65 104	4 887	6 666	9 306
Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість	362 188	243 704	261 451	144 635	- 118 484	17 747	- 116 816
Поточні податкові зобов'язання	52 661	107 905	69	8 773	55 244	- 107 836	8 704
Інші поточні фінансові зобов'язання	787 494	706 880	323 489	416 074	- 80 614	- 383 391	92 585
Інші поточні зобов'язання	5 237 524	1 534 623	2 234	135 353	- 3 702 901	- 1 532 389	133 119
Дивіденди до сплати	-	-	-	87 619	-	-	87 619
Загальна сума поточних зобов'язань	6 484 112	2 642 244	643 041	857 558	- 3 841 868	- 1 999 203	214 517
Загальна сума зобов'язань	6 510 110	2 658 623	643 041	863 400	- 3 851 487	- 2 015 582	220 359
Загальна сума власного капіталу та зобов'язань	7 095 069	4 296 101	3 122 491	3 382 645	- 2 798 968	- 1 173 610	260 154

Відносне відхилення

Стаття	Станом на 31 грудня 2021 року	Станом на 31 грудня 2022 року	Станом на 31 грудня 2023 року	Станом на 31 грудня 2024 року	Відносне відхилення, %		
					22/21	23/22	24/23
Активи							
Необоротні активи							
Основні засоби	241 264	224 709	234 372	755 710	-7%	4%	222%
Нематеріальні активи	111	246	198	149	122%	-20%	-25%
Відстрочені податкові активи	17 558	58 546	28 243	19 843	233%	-52%	-30%
Загальна сума необоротних активів	258 933	283 501	262 813	775 702	9%	-7%	195%
Поточні активи							
Поточні запаси	4 146 095	2 496 196	1 566 213	1 253 065	-40%	-37%	-20%
Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість	1 096 296	391 267	519 582	584 566	-64%	33%	13%
Дебіторська заборгованість по податках	911 534	746 882	469 833	501 461	-18%	-37%	7%
Грошові кошти та їх еквіваленти	659 414	363 668	296 232	262 317	-45%	-19%	-11%
Витрати майбутніх періодів	22 797	14 562	7 818	5 534	-36%	-46%	-29%
Непоточні активи, класифіковані як утримувані для продажу	-	25	-	-	0%	-100%	0%
Загальна сума поточних активів	6 836 136	4 012 600	2 859 678	2 606 943	-41%	-29%	-9%
Загальна сума активів	7 095 069	4 296 101	3 122 491	3 382 645	-39%	-27%	8%
Власний капітал та зобов'язання							
Власний капітал							

Статутний капітал	32 096	32 096	32 096	32 096	0%	0%	0%
Нерозподілений прибуток	552 863	1 605 382	2 447 354	2 487 149	190%	52%	2%
Загальна сума власного капіталу	584 959	1 637 478	2 479 450	2 519 245	180%	51%	2%
Необоротні зобов'язання							
Інші необоротні фінансові зобов'язання	25 998	16 379	-	5 842	-37%	-100%	0%
Загальна сума необоротних зобов'язань	25 998	16 379	-	5 842	-37%	-100%	0%
Поточні зобов'язання							
Поточні резерви за зобов'язаннями	44 245	49 132	55 798	65 104	11%	14%	17%
Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість	362 188	243 704	261 451	144 635	-33%	7%	-45%
Поточні податкові зобов'язання	52 661	107 905	69	8 773	105%	-100%	12614%
Інші поточні фінансові зобов'язання	787 494	706 880	323 489	416 074	-10%	-54%	29%
Інші поточні зобов'язання	5 237 524	1 534 623	2 234	135 353	-71%	-100%	5959%
Дивіденди до сплати	-	-	-	87 619	0%	0%	0%
Загальна сума поточних зобов'язань	6 484 112	2 642 244	643 041	857 558	-59%	-76%	33%
Загальна сума зобов'язань	6 510 110	2 658 623	643 041	863 400	-59%	-76%	34%
Загальна сума власного капіталу та зобов'язань	7 095 069	4 296 101	3 122 491	3 382 645	-39%	-27%	8%

ДОДАТОК Л

Горизонтальний аналіз Звіту про сукупний дохід ПП «Вайтерра Україна» за період 2021-2024 років

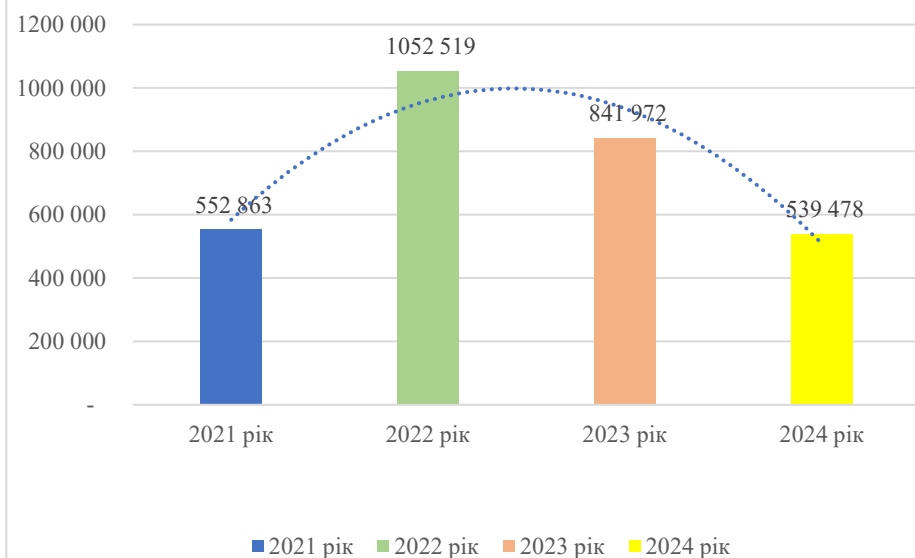
Абсолютне відхилення

Стаття	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Абсолютне відхилення, тис. грн		
					22/21	23/22	24/23
Дохід	18 802 532	13 744 349	10 356 068	14 836 729	- 5 058 183	-3 388 281	4 480 661
Собівартість реалізації	- 17 695 956	- 11 479 521	- 8 901 831	- 13 823 742	6 216 435	2 577 690	- 4 921 911
Валовий прибуток	1 106 576	2 264 828	1 454 237	1 012 987	1 158 252	- 810 591	- 441 250
Інші доходи	49 529	19 574	282 913	184 398	- 29 955	263 339	- 98 515
Витрати на збут	- 199 732	- 320 856	- 359 354	- 199 166	- 121 124	- 38 498	160 188
Адміністративні витрати	- 243 902	- 298 283	- 303 495	- 331 798	- 54 381	- 5 212	- 28 303
Інші витрати	- 46 428	- 325 712	- 28 907	- 3 297	- 279 284	296 805	25 610
Інші збитки	- 10	- 191	-	-	- 181	191	-
Прибуток від операційної діяльності	666 033	1 339 360	1 045 394	663 124	673 327	- 293 966	- 382 270
Фінансові доходи	28 199	10 124	16 044	38 890	- 18 075	5 920	22 846
Фінансові витрати	- 44 550	- 58 707	- 34 453	- 43 673	- 14 157	24 254	- 9 220
Прибуток до оподаткування	649 682	1 290 777	1 026 985	658 341	641 095	- 263 792	- 368 644
Податкові витрати	- 96 819	- 238 258	- 185 013	- 118 863	- 141 439	53 245	66 150
Чистий прибуток та всього сукупного доходу за рік	552 863	1 052 519	841 972	539 478	499 656	- 210 547	- 302 494

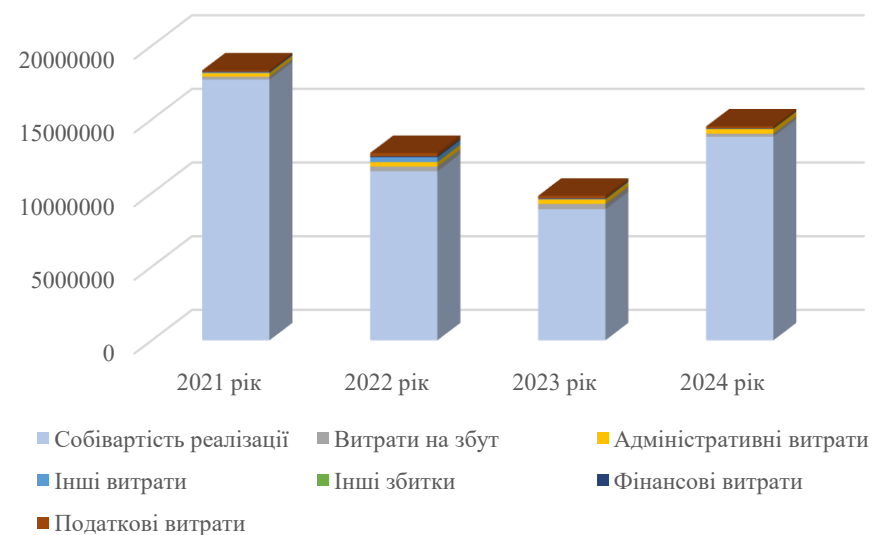
Відносне відхилення

Стаття	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Відносне відхилення, %		
					22/21	23/22	24/23
Дохід	18 802 532	13 744 349	10 356 068	14 836 729	-27%	-25%	43%
Собівартість реалізації	- 17 695 956	- 11 479 521	- 8 901 831	- 13 823 742	-35%	-22%	55%
Валовий прибуток	1 106 576	2 264 828	1 454 237	1 012 987	105%	-36%	-30%
Інші доходи	49 529	19 574	282 913	184 398	-60%	1345%	-35%
Витрати на збут	- 199 732	- 320 856	- 359 354	- 199 166	61%	12%	-45%
Адміністративні витрати	- 243 902	- 298 283	- 303 495	- 331 798	22%	2%	9%
Інші витрати	- 46 428	- 325 712	- 28 907	- 3 297	602%	-91%	-89%
Інші збитки	- 10	- 191	-	-	1810%	-100%	0%
Прибуток від операційної діяльності	666 033	1 339 360	1 045 394	663 124	101%	-22%	-37%
Фінансові доходи	28 199	10 124	16 044	38 890	-64%	58%	142%
Фінансові витрати	- 44 550	- 58 707	- 34 453	- 43 673	32%	-41%	27%
Прибуток до оподаткування	649 682	1 290 777	1 026 985	658 341	99%	-20%	-36%
Податкові витрати	- 96 819	- 238 258	- 185 013	- 118 863	146%	-22%	-36%
Чистий прибуток та всього сукупного доходу за рік	552 863	1 052 519	841 972	539 478	90%	-20%	-36%

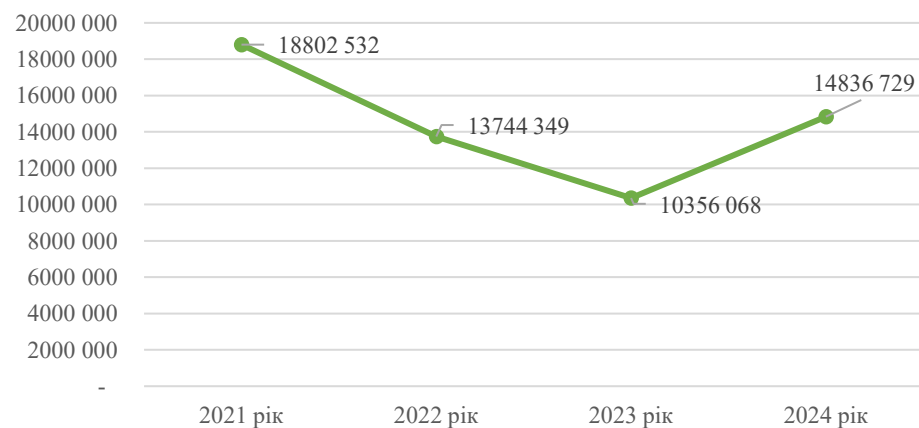
Динаміка прибутковості 2021-2024, тис. грн



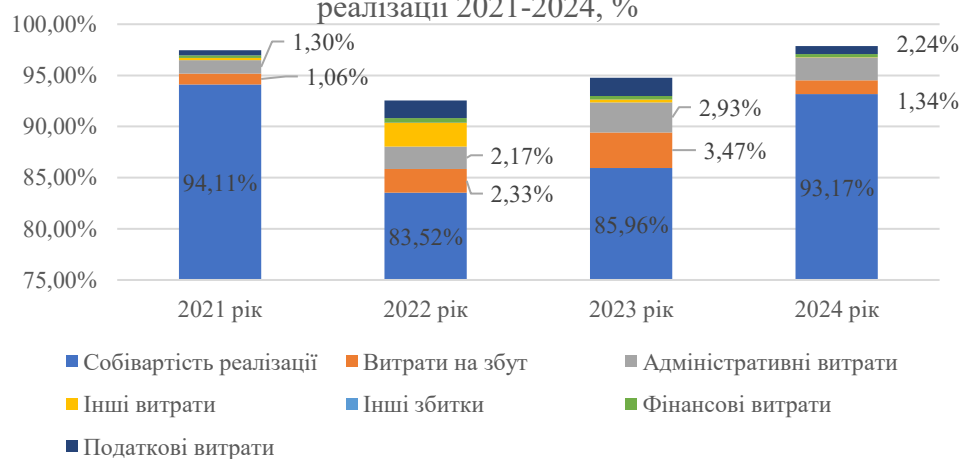
Динаміка і структура витрат за функцією 2021-2024, тис. грн



Динаміка чистого доходу від реалізації 2021-2024, тис. грн



Динаміка структури витрат у % від доходу від реалізації 2021-2024, %



ДОДАТОК М

Горизонтальний аналіз Звіту про рух грошових коштів (прямий метод) ПП «Вайтерра Україна» за період 2021-2024 років

Абсолютне відхилення

Стаття	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Абсолютне відхилення, тис. грн		
					22/21	23/22	24/23
Надходження від продажу товарів та надання послуг	21 759 342	10 684 151	8 961 557	15 344 049	- 11 075 191	- 1 722 594	6 382 492
Надходження за договорами, що утримуються в дилерських чи торговельних цілях	-	-	3 965 883	70 361	-	3 965 883	- 3 895 522
Надходження за відшкодування збитків, ануїтетами та іншими виплатами за полісами	3 755	694	2	-	- 3 061	- 692	- 2
Надходження за оренду та подальшим продажем активів, утримуваних для оренди іншими особами і в подальшому утримуваних для продажу	146	3 715	18 888	34 428	3 569	15 173	15 540
Інші надходження грошових коштів від операційної діяльності	2 615 449	1 652 425	1 449 983	1 977 943	- 963 024	- 202 442	527 960
Виплати постачальникам за товари та послуги	- 23 346 774	- 11 845 852	- 9 328 642	- 15 736 396	11 500 922	2 517 210	- 6 407 754

Виплати за договорами, що утримуються в дилерських чи торговельних цілях	-	-	- 3 898 745	- 70 044	-	- 3 898 745	3 828 701
Виплати працівникам та виплати від їх імені	- 155 869	- 172 828	- 194 048	- 210 201	- 16 959	- 21 220	- 16 153
Інші виплати грошових коштів за операційною діяльністю	- 36 275	- 111 109	- 67 262	- 49 305	- 74 834	43 847	17 957
Чисті грошові потоки від діяльності	839 774	211 196	907 616	1 360 835	- 628 578	696 420	453 219
Проценти отримані	28 018	10 452	16 545	38 807	- 17 566	6 093	22 262
Сплата податків на прибуток	- 62 495	- 224 001	- 283 234	- 81 071	- 161 506	- 59 233	202 163
Інші надходження грошових коштів	747	62 289	353 215	551 411	61 542	290 926	198 196
Інше вибуття грошових коштів	-	- 62 000	- 590 200	- 889 300	- 62 000	- 528 200	- 299 100
Чисті грошові потоки від операційної діяльності	806 044	- 2 064	403 942	980 682	- 808 108	406 006	576 740
Надходження від продажу основних засобів	1 286	705	5 544	4 067	- 581	4 839	- 1 477
Придбання основних засобів	- 59 203	- 20 660	- 59 104	- 656 879	38 543	- 38 444	- 597 775
Чисті грошові потоки використані в інвестиційній діяльності	- 57 917	- 19 955	- 53 560	- 652 812	37 962	- 33 605	- 599 252
Надходження від запозичень	8 848 097	3 632 665	1 411 037	4 201 000	- 5 215 432	- 2 221 628	2 789 963
Погашення запозичень	- 8 708 528	- 3 876 034	- 1 794 027	- 4 110 500	4 832 494	2 082 007	- 2 316 473
Інші надходження грошових коштів	176 000	21 000	-	-	- 155 000	- 21 000	-
Виплати за орендними зобов'язаннями	- 18 999	- 19 149	- 22 632	- 25 467	- 150	- 3 483	- 2 835
Дивіденди сплачені	- 394 923	-	-	- 412 064	394 923	-	- 412 064
Проценти сплачені	- 42 574	- 56 142	- 33 364	- 42 963	- 13 568	22 778	- 9 599
Інші вибуття грошових коштів	- 154 000	- 98 500	-	-	55 500	98 500	-

Чисті грошові потоки від фінансової діяльності	- 294 927	- 396 160	- 438 986	- 389 994	- 101 233	- 42 826	48 992
Чистий рух грошових коштів та їх еквівалентів до впливу змін валютного курсу	453 200	- 418 179	- 88 604	- 62 124	- 871 379	329 575	26 480
Вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їх еквіваленти	- 14 933	122 433	21 168	28 209	137 366	- 101 265	7 041
Чистий рух грошових коштів та їх еквівалентів	438 267	- 295 746	- 67 436	- 33 915	- 734 013	228 310	33 521
Залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок періоду	221 147	659 414	363 668	296 232	438 267	- 295 746	- 67 436
Залишок грошових коштів та їх еквівалентів на кінець періоду	659 414	363 668	296 232	262 317	- 295 746	- 67 436	- 33 915

Відносне відхилення

Стаття	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Відносне відхилення, %		
					22/21	23/22	24/23
Надходження від продажу товарів та надання послуг	21 759 342	10 684 151	8 961 557	15 344 049	-51%	-16%	71%
Надходження за договорами, що утримуються в дилерських чи торговельних цілях	-	-	3 965 883	70 361	0%	0%	-98%
Надходження за відшкодування збитків, ануїтетами та іншими виплатами за полісами	3 755	694	2	-	-82%	-100%	-100%
Надходження за оренду та подальшим продажем активів, утримуваних для оренди іншими особами і в подальшому утримуваних для продажу	146	3 715	18 888	34 428	2445%	408%	82%
Інші надходження грошових коштів від операційної діяльності	2 615 449	1 652 425	1 449 983	1 977 943	-37%	-12%	36%
Виплати постачальникам за товари та послуги	- 23 346 774	- 11 845 852	- 9 328 642	- 15 736 396	-49%	-21%	69%
Виплати за договорами, що утримуються в дилерських чи торговельних цілях	-	-	- 3 898 745	- 70 044	0%	0%	-98%
Виплати працівникам та виплати від їх імені	- 155 869	- 172 828	- 194 048	- 210 201	11%	12%	8%
Інші виплати грошових коштів за операційною діяльністю	- 36 275	- 111 109	- 67 262	- 49 305	206%	-39%	-27%
Чисті грошові потоки від діяльності	839 774	211 196	907 616	1 360 835	-75%	330%	50%
Проценти отримані	28 018	10 452	16 545	38 807	-63%	58%	135%
Сплата податків на прибуток	- 62 495	- 224 001	- 283 234	- 81 071	258%	26%	-71%
Інші надходження грошових коштів	747	62 289	353 215	551 411	8239%	467%	56%

Інше вибуття грошових коштів	-	- 62 000	- 590 200	- 889 300	0%	852%	51%
Чисті грошові потоки від операційної діяльності	806 044	- 2 064	403 942	980 682	-100%	-19671%	143%
Надходження від продажу основних засобів	1 286	705	5 544	4 067	-45%	686%	-27%
Придбання основних засобів	- 59 203	- 20 660	- 59 104	- 656 879	-65%	186%	1011%
Чисті грошові потоки використані в інвестиційній діяльності	- 57 917	- 19 955	- 53 560	- 652 812	-66%	168%	1119%
Надходження від запозичень	8 848 097	3 632 665	1 411 037	4 201 000	-59%	-61%	198%
Погашення запозичень	- 8 708 528	- 3 876 034	- 1 794 027	- 4 110 500	-55%	-54%	129%
Інші надходження грошових коштів	176 000	21 000	-	-	-88%	-100%	0%
Виплати за орендними зобов'язаннями	- 18 999	- 19 149	- 22 632	- 25 467	1%	18%	13%
Дивіденди сплачені	- 394 923	-	-	- 412 064	-100%	0%	0%
Проценти сплачені	- 42 574	- 56 142	- 33 364	- 42 963	32%	-41%	29%
Інші вибуття грошових коштів	- 154 000	- 98 500	-	-	-36%	-100%	0%
Чисті грошові потоки від фінансової діяльності	- 294 927	- 396 160	- 438 986	- 389 994	34%	11%	-11%
Чистий рух грошових коштів та їх еквівалентів до впливу змін валютного курсу	453 200	- 418 179	- 88 604	- 62 124	-192%	-79%	-30%
Вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їх еквіваленти	- 14 933	122 433	21 168	28 209	-920%	-83%	33%
Чистий рух грошових коштів та їх еквівалентів	438 267	- 295 746	- 67 436	- 33 915	-167%	-77%	-50%
Залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок періоду	221 147	659 414	363 668	296 232	198%	-45%	-19%
Залишок грошових коштів та їх еквівалентів на кінець періоду	659 414	363 668	296 232	262 317	-45%	-19%	-11%

ДОДАТОК Н**Розроблений шаблон аудиторського запиту щодо фінансової підтримки
власників**

Вих. № _____

від _____

Власникам Фермерського господарства «Степ»**Аудиторський запит щодо намірів фінансової підтримки в межах дотримання
принципу безперервності діяльності**

Під час виконання аудиторських процедур по оцінці ризиків, пов'язаних з існуванням суттєвої невизначеності щодо безперервності діяльності Фермерського господарства «Степ» (далі – Підприємство), нами були виявлені події та умови, що можуть свідчити про існування суттєвої невизначеності стосовно безперервності діяльності Підприємства, зокрема воєнне вторгнення російської федерації в Україну, що триває. Перебіг війни може суттєво вплинути на операційне середовище в країні та діяльність Підприємства, а остаточне врегулювання неможливо передбачити з достатньою вірогідністю.

З метою підтвердження застосування принципу безперервності діяльності, просимо надати Лист-гарантію від Вашого імені як власників Підприємства про відсутність намірів щодо припинення його діяльності протягом щонайменше 12 місяців з дати даного листа, а також про готовність, у разі необхідності, надати фінансову підтримку впродовж цього періоду.

Будемо Вам вдячні, якщо Ви надасте відповідь у найближчий час. Своєчасне отримання зазначеної інформації буде сприяти виконанню процедур у заплановані договором терміни.

З повагою**Ключовий партнер з аудиту**

**Розроблений шаблон відповіді власників на аудиторський запит щодо
фінансової підтримки підприємства**

Вих. № _____

від _____

Ключовому партнеру з аудиту

Аудиторської фірми ТОВ «_____»

**Лист-відповідь на аудиторський запит щодо намірів фінансової підтримки
підприємства**

Як власник Фермерського господарства «Степ» (далі – Підприємство), я ознайомлений з умовами та факторами невизначеності, що можуть впливати на безперервність діяльності Підприємства, зокрема з поточними ризиками, пов'язаними з воєнним вторгненням російської федерації в Україну та його наслідками для економіки й аграрного сектору.

Підтверджую, що станом на дату підписання цього листа відсутні наміри щодо ліквідації або припинення діяльності Підприємства протягом щонайменше 12 місяців з дати цього листа.

Крім того, у разі необхідності, готовий забезпечити Підприємству належну фінансову підтримку для виконання його зобов'язань та продовження операційної діяльності впродовж зазначеного періоду.

Цей лист-гарантія наданий виключно для цілей аудиторської перевірки фінансової звітності Підприємства та не є договором поруки або іншого виду забезпечення.

З повагою

ДОДАТОК О

**Розроблений шаблон листа-запевнення управлінського персоналу
підприємств агробізнесу з параграфом щодо запевнень з безперервності
діяльності**

Лист-запевнення

Направляємо даний лист у зв'язку з проведенням вами аудиту фінансової звітності (далі – фінансова звітність) Фермерського господарства «Степ» (далі - Компанія) станом на та за рік, що закінчився 31 грудня 2022 року з метою висловлення думки про те, що фінансова звітність надає достовірну та справедливу інформацію про фінансовий стан Компанії на звітну дату, її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився 31.12.2022 р. відповідно до МСФЗ.

Ми розуміємо, що вся інформація, необхідна вам для формування думки щодо фінансової звітності, може бути не отримана шляхом перевірки облікових записів та інших документів, і що ви маєте отримати запевнення від управлінського персоналу Компанії. Управлінський персонал усвідомлює повну відповідальність щодо справедливого представлення фінансової звітності відповідно до МСФЗ. Ми підтверджуємо, що відповідно до наших знань та переконань, ми запевняємо вас у наступному:

- фінансова звітність, згадана вище, складена відповідно до МСФЗ;
- ми надали Вам усі облікові регістри та підтвердні документи, всі протоколи зборів акціонерів і ради директорів (а саме тих, що відбулися із 01.01.2022 по 31.12.2022);
- немає суттєвих операцій, які б не були відповідно відображені в облікових записах, на яких ґрунтується фінансова звітність;
- немає відомого фактичного або можливого недотримання законів і нормативних актів, які могли б мати суттєвий вплив на фінансову звітність в разі їх недотримання;
- ми визнаємо свою відповідальність за розробку та впровадження внутрішнього контролю для запобігання й виявлення шахрайства і помилок;
- ми розкрили Вам інформацію про всі важливі факти щодо відомих чи можливих фактів шахрайства або підозрюваного шахрайства, які могли вплинути на Компанію;
- ми розкрили Вам інформацію про результати нашого оцінювання ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;

- ми вважаємо, що вплив не виправлених викривлень на фінансову звітність, взяту в цілому, які наведені у таблиці, що додається, є несуттєвим як окремо, так і в сукупності;
- ми підтверджуємо повноту інформації, наданої Вам щодо ідентифікації пов'язаних сторін;
- наведене нижче було належно відображено та, де це доречно, адекватно розкрито в фінансовій звітності:
 - о операції з пов'язаними сторонами, включаючи продажі, купівлі, позики, трансферти, угоди про оренду та гарантії, а також суми до отримання від пов'язаних сторін або до сплати пов'язаним сторонам;
 - о гарантії, письмові чи усні, за якими Компанія несе непередбачене зобов'язання;
- подання й розкриття інформації про оцінки активів та зобов'язань за справедливою вартістю відповідають Міжнародним стандартам фінансової звітності. Використані припущення відображають наш намір і можливості виконувати конкретні дії за дорученням суб'єкта господарювання, якщо вони стосуються оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації;
- ми не маємо жодних планів або намірів, що можуть суттєво впливати на балансову вартість або класифікацію активів і зобов'язань, відображених у фінансовій звітності;
- ми не маємо планів щодо припинення випуску будь-якого виду продукції або інших планів чи намірів, які призведуть до утворення залишків чи старіння запасів, і жодна зі статей запасів не відображена у сумі, яка перевищує вартість їх реалізації;
- Компанія володіє беззаперечним правом власності на всі активи; немає права звернення стягнення або обтяження активів Компанії;
- ми відобразили в обліку або розкрили у відповідний спосіб усі зобов'язання (як фактичні, так і непередбачені).

Ми вважаємо, що фінансова звітність Компанії повинна складатися на основі безперервності діяльності на тій підставі, що поточні та майбутні джерела фінансування або підтримки будуть більш ніж достатніми для потреб Компанії. Ми також підтверджуємо, що наші плани щодо майбутніх дій, необхідних для продовження безперервної діяльності Компанії, є здійсненними. Ми розглянули період у дванадцять місяців з дати затвердження фінансової звітності.

АБО

Ми усвідомлюємо, що баланс свідчить про перевищення поточних зобов'язань над поточними активами на суму тис. грн та про дефіцит у власному капіталі на суму тис. грн (у разі потреби описати іншу причину). Проте ми вважаємо, що основа безперервності діяльності є доречною при підготовці фінансової звітності за рік, що закінчився, і підтверджуємо, що отримали офіційне зобов'язання від акціонерів/учасників надати Компанії необхідну фінансову підтримку для виконання її зобов'язань у строки, що настають, щонайменше на 12 місяців з дати затвердження вищезгаданої фінансової звітності для випуску.

Наскільки нам відомо та наскільки ми розуміємо, в період від дати балансу до дати цього листа не відбулося ніяких подій, які потребували б коригувань чи розкриття інформації в зазначеній вище проміжній фінансовій інформації.

З повагою,

Директор

Головний бухгалтер

ДОДАТОК П

Узагальнені формулювання параграфів щодо суттєвої невизначеності у дотриманні принципу безперервності діяльності у звітах незалежних аудиторів щодо аудиту найбільших агропідприємств України

№, п/п	Дата звіту незалежного аудитора (період перевірки)	Суб'єкт аудиторської діяльності, що проводив аудит	Суб'єкт агробізнесу	Формулювання параграфу щодо суттєвої невизначеності пов'язаної з безперервністю діяльності
1	27 жовтня 2023 року (01.07.2022-30.06.2023)	PricewaterhouseCoopers Limited	Kernel Holding S.A.	Material uncertainty related to going concern We draw attention to Note 4 to the consolidated financial statements, which highlights that since 24 February 2022 the Group's operations are significantly affected by the ongoing military invasion of Ukraine and the magnitude of further developments or the timing of the cessation of those actions are uncertain. As stated in Note 4, these events or conditions, along with other matters as set forth in Note 3, indicate that a material uncertainty exists that may cast significant doubt on the Group's ability to continue as a going concern. Our opinion is not modified in respect of this matter.
2	02 травня 2024 року (01.01.2023-31.12.2023)	Ernst & Young Cyprus Limited	MHP SE	Material Uncertainty Related to Going Concern We draw attention to Note 2 to the consolidated financial statements, which indicates that the Group's operations are negatively affected by the Russian Federation's military invasion of Ukraine, with the magnitude of further developments or the timing of their cessation being uncertain. These conditions, along with other matters as set forth in Notes 2 and 34 indicate the existence of a material uncertainty that may cast significant doubt on the Group's ability to continue as a going concern. Our opinion is not modified in respect of this matter.
3	30 червня 2022 року	ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги»	ТОВ «НІБУЛОН»	Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності

	(01.01.2021-31.12.2021)			Ми звертаємо увагу на Примітку 4.1 та Примітку 35 до окремої фінансової звітності, в яких вказується, що з 24 лютого 2022 року на діяльність Компанії негативно впливає воєнне вторгнення в Україну, що триває, причому масштаби подальшого розвитку подій або терміни їх завершення залишаються невизначеними. Як зазначено в Примітці 4.1, ці події або умови разом з іншими питаннями, викладеними в Примітці 35, вказують, що Існує суттєва невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.
4	15 квітня 2024 (01.01.2023-31.12.2023)	PricewaterhouseCoopers Limited	ASTARTA HOLDING PLC	Material uncertainty related to going concern We draw attention to Note 2(b) to the consolidated financial statements and to Note 2 to the separate financial statements, which indicate that since 24 February 2022 the Group's and Company's operations are significantly affected by the ongoing military actions in Ukraine and the magnitude of further developments or the timing of cessation of those actions are uncertain. As stated in Note 2(b) to the consolidated financial statements and Note 2 to the separate financial statements, these events or conditions, along with other matters as set forth in Note 1(b) to the consolidated financial statements and Note 2 to the separate financial statements, indicate that a material uncertainty exists that may cast significant doubt on the Group's and Company's ability to continue as a going concern. Our opinion is not modified in respect of this matter.
5	28 травня 2024 року (01.01.2023-31.12.2023)	ПрАТ «КПІМГ Аудит»	ПІІ «Вайтерра Україна»	Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності Ми звертаємо увагу на Примітку 1.2 до фінансової звітності, яка описує негативний вплив на діяльність Компанії воєнного вторгнення на територію України, розпочатого Російською Федерацією 24 лютого 2022 року. Як також зазначено у Примітці 1.2, ці події або умови, разом із іншими питаннями викладеними в цій Примітці, вказують на те, що існує суттєва невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність Компанії

				продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку щодо цього питання не було модифіковано.
6	20 липня 2023 року (01.01.2022-31.12.2022)	ТОВ «РАССЕЛ БЕДФОРД ЕР СІ ДЖІ»	ТОВ «АТ КАРГІЛЛ»	Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності Ми звертаємо увагу на Примітки 25 і 27 у фінансовій звітності, в яких розкривається, що 24 лютого 2022 року в Україні введено воєнний стан у зв'язку з повномасштабним воєнним вторгненням Російської Федерації в Україну. На дату випуску фінансової звітності Компанії конфлікт не було вирішено, і його наслідки наразі невизначені. Ці події та умови разом із іншими питаннями, викладеними в Примітках 25 і 27, вказують, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку щодо цих питань не було модифіковано.
7	23 червня 2023 року (01.01.2022-31.12.2022)	ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)»	ТОВ «Дельта Вілмар Україна»	Суттєва невизначеність, пов'язана з подальшою безперервною діяльністю Ми звертаємо увагу на розділ "Безперервність діяльності", включений до Примітки 3 у окремій фінансовій звітності, в якій описано, що операції Компанії зазнають суттєвого впливу подальшої повномасштабної воєнної агресії з боку Російської Федерації в Україні. Масштаби та тривалість подальшого розвитку подій та їх вплив на операції та активи Компанії є невизначеними. Як зазначено у Примітці 3, ці події та умови, а також невизначеність щодо здатності Компанії узгодити невиконання гарантії щодо зобов'язань пов'язаної сторони є джерелом суттєвих невизначеностей, які можуть викликати значні сумніви в спроможності Компанії продовжувати подальшу безперервну діяльність. Наша думка не є модифікованою щодо цього питання.
8	29 серпня 2023 року (01.01.2021-31.12.2021)	ТОВ «Делойт енд Туш Юкрейніан Сервісез Компані»	ТОВ «Луї Дрейфус Компані Україна»	Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності Наведена консолідована фінансова звітність була підготовлена на основі припущення, що Група здатна продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Як зазначено в Примітці 1 та

				Примітці 22 до консолідованої фінансової звітності, з 24 лютого 2022 року вплив триваючих воєнних дій в Україні, масштаби їх подальшого розвитку, терміни припинення цих дій та остаточне вирішення конфлікту є непередбачуваними та такими, що негативно впливають на діяльність Групи. Ці умови, разом з іншими питаннями, викладеними в Примітці 2 (г), створюють суттєву невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Плани керівництва стосовно цих питань викладені в Примітці 2 (г) до цієї консолідованої фінансової звітності. Консолідована фінансова звітність не містить жодних коригувань, які могли б знадобитися у результаті цієї невизначеності. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.
9	15 травня 2023 року (01.01.2022-31.12.2022)	ТОВ «РСМ УКРАЇНА»	ПП «ОЛІАР»	Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності Ми звертаємо увагу на Примітку 3 до фінансової звітності, де зазначається, що станом на дату затвердження цієї фінансової звітності повномасштабна агресія російської федерації проти України, яка розпочалася 24 лютого 2022 року, та воєнний стан в Україні тривають. Ці події або умови разом із іншими питаннями, викладеними в Примітці 3, вказують, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.
10	31 травня 2024 року (01.01.2023-31.12.2023)	ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»	ТОВ «ОПТИМУСАГРО ТРЕЙД»	Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності Ми звертаємо увагу на Примітку [810000] «Корпоративна інформація та Звіт про відповідність вимогам МСФЗ», яка вказує на те, що з 24 лютого 2022 року на діяльність Товариства негативно впливає триваюче воєнне вторгнення в Україну, причому масштаби подальших подій або терміни їх припинення є невизначеними. Як зазначено в Примітці [810000] «Корпоративна інформація та Звіт

				про відповідність вимогам МСФЗ», ці події або умови вказують на те, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Товариства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.
11	31 жовтня 2023 року (01.01.2022-31.12.2022)	ТОВ «Делойт енд Туш Юкрейніан Сервісез Компані»	ТОВ «Байер»	Пояснювальний параграф Операційне середовище Ми звертаємо вашу увагу на Примітку 2 та Примітку 3 до цієї окремої фінансової звітності, в яких йдеться про те, що з 24 лютого 2022 року вплив триваючих воєнних дій в Україні, масштаби їх подальшого розвитку, терміни припинення цих дій та їх остаточне вирішення є непередбачуваними та негативно впливають на економіку України та операційну діяльність Компанії. Плани керівництва стосовно даного впливу також викладені у Примітці 3 до цієї окремої фінансової звітності. Нашу думку із застереженням не було модифіковано щодо цього питання. Ми звертаємо вашу увагу на Примітку 2 та Примітку 3 до цієї окремої фінансової звітності, в яких йдеться про те, що з 24 лютого 2022 року вплив триваючих воєнних дій в Україні, масштаби їх подальшого розвитку, терміни припинення цих дій та їх остаточне вирішення є непередбачуваними та негативно впливають на економіку України та операційну діяльність Компанії. Плани керівництва стосовно даного впливу також викладені у Примітці 3 до цієї окремої фінансової звітності. Нашу думку із застереженням не було модифіковано щодо цього питання.

ДОДАТОК Р

Розроблена форма анкети опитування суб'єктів аудиторської діяльності, які проводили аудит підприємств агробізнесу

У зв'язку з проведенням дослідження поточного стану аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу прошу Вас відповісти на наступні питання:

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1
1	Загальний стан аудиту безперервності діяльності					
1.1	Аудитори в процесі виконання аудиту приділяють особливу увагу питанню спроможності дотримання клієнтом принципу безперервності діяльності та достатності розкриття інформації до фінансової звітності щодо цього?					
1.2	Члени аудиторської команди мають достатній технічний досвід для своїх ролей в процесі аудиту дотримання принципу безперервності діяльності?					
1.3	Персонал клієнта демонструє високий рівень чесності у своїх відносинах з аудиторами?					
1.4	Чи використовуєте Ви якісь спеціалізовані програмні засоби для виконання процедур аудиту безперервності діяльності? Якщо так, то які саме?					
2	Оцінка ризиків в процесі аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу					
2.1	Чи визначається питання дотримання принципу безперервності діяльності як значний ризик суттєвого викривлення на етапі планування аудиту?					
2.2	Оцініть наступні фактори впливу на безперервність					

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1
	діяльності підприємств агробізнесу (де 5 – найбільший вплив, 1 – найменший):					
–	природні катаклізми (пожежі, повені, засухи, хвороби);					
–	економічні ризики (коливання цін на продукцію та сировину, курсів валют, економічні кризи, від’ємна рентабельність);					
–	технічні ризики (поломка та застарівання обладнання, технології виробництва);					
–	соціальні ризики (нестача робочої сили, відсутність кваліфікованого персоналу);					
–	геополітичні ризики (воєнні дії, терористичні акти, розрив торговельних відносин, обмеження імпорту/експорту, закриття кордонів);					
–	інше (будь ласка, зазначте).					
3	Процес аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу: особливості та труднощі його проведення, з якими стикаються аудитори					
3.1	Які процедури Ви використовуєте для оцінки дотримання безперервності діяльності та повноти розкриття інформації щодо цього у примітках до фінансової звітності?:					
–	опитування та анкетування керівництва та працівників;					
–	оцінка впливу внутрішніх факторів, таких як проблеми в управлінні, операційній діяльності, юридичні обтяження, тощо;					
–	оцінка впливу зовнішніх факторів (економічних, політичних, кліматичних, тощо);					
–	оцінка прогнозів, бюджетів та фінансових планів на період більше ніж 12 місяців після дати звітності;					
–	аналіз фінансових показників, дотримання ковенантів, грошових потоків від операційної діяльності;					
–	інше (будь ласка, зазначте).					

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Так - 5	Переважно так - 4	Переважно ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1
3.2	Які основні труднощі виникають під час проведення аудиту безперервності діяльності агропідприємств?:					
–	недостатній рівень досвіду персоналу аудиторської фірми;					
–	складність даної ділянки аудиту;					
–	недостатність інструментарію аудиторських процедур для отримання належних і достатніх аудиторських доказів;					
–	високий рівень залежності від професійних суджень;					
–	недостатня комунікація та взаємодія з боку керівництва суб'єкта перевірки;					
–	інше (будь ласка, зазначте).					
4	Перспективи розвитку та рекомендації щодо удосконалення процесу аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу					
4.1	Аудиторська фірма проводить для аудиторів семінари та публікації, пов'язані із змінами та нововведеннями в процесі аудиту безперервності діяльності?					
4.2	Які заходи, на Вашу думку, можуть покращити якість та ефективність аудиту безперервності діяльності в агропідприємствах?:					
–	оновлення методичної та нормативної бази (міжнародних стандартів аудиту, професійних організацій бухгалтерів та аудиторів), розробка керівництв та посібників;					
–	проведення тренінгів, семінарів, круглих столів для аудиторів;					
–	розвиток та впровадження новітніх технологій та програмного забезпечення, використання технології штучного інтелекту;					
–	інше (будь ласка, зазначте)					

ДОДАТОК С

Розроблена форма анкети опитування суб'єктів агробізнесу, фінансова звітність яких підлягала обов'язковому аудиту

У зв'язку з проведенням дослідження використання управлінським персоналом підприємств агробізнесу припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності, прошу Вас відповісти на наступні питання:

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Так - 5	Переважно так - 4	Переважно ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи аналізується на регулярній основі припущення про здатність (не здатність) Компанії безперервно продовжувати діяльність впродовж наступних 12 місяців?					
2	Які з наступних методів використовуються Вами в ході аналізу здатності Компанії безперервно продовжувати операційну діяльність (де 5 – найбільш часто, 1 – не використовується):					
–	аналіз фінансових показників (ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, рентабельності);					
–	аналіз грошових потоків від операційної діяльності;					
–	аналіз ризиків (операційний, ринковий, ліквідності, концентрації);					
–	SWOT-аналіз та PEST-аналіз;					
–	аналіз конкуренції та ринку, ланцюгів поставок;					
–	використання роботи внутрішніх аудиторів;					

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1
1	2	3	4	5	6	7
–	орієнтація на спостереження зовнішніх аудиторів.					
–	інші методи (будь ласка, вкажіть їх)					
3	Оцініть наступні фактори, які на Вашу думку мають найбільший/найменший вплив на спроможність Компанії проводити свою діяльність на безперервній основі (де 5 – найбільший вплив, 1 – найменший):					
–	втрата ключового управлінського персоналу без належного заміщення;					
–	кліматичні зміни та екстремальні погодні явища;					
–	зміни у законодавчих чи нормативних актах, які негативно вплинуть на Компанію;					
–	карантинні обмеження внаслідок пандемії Covid-19;					
–	воєнні дії на території України, починаючи з 24.02.2024 року та пов'язані з ними наслідки;					
–	втрата основного ринку, основного клієнта, постачальника, ліцензії, тощо;					
–	поява нового успішного конкурента;					
–	інше (будь ласка, зазначте).					
4	Чи складаються прогнози грошових потоків, фінансові плани, бюджети на період щонайменше 12 місяців після дати балансу?					
5	Чи приділяється особлива увага з боку зовнішнього аудитора питанню безперервності діяльності та розкриттю пов'язаної з ним інформації у примітках до фінансової звітності?					
6	Чи містить звіт незалежного аудитора щодо фінансової					

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Так - 5	Переважно так - 4	Переважно ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1
1	2	3	4	5	6	7
	звітності Вашої Компанії один або декілька з наступних елементів:					
–	застереження;					
–	суттєву невизначеність, що стосується безперервності діяльності;					
–	пояснювальний параграф.					
7	Чи задоволені Ви роботою зовнішніх аудиторів з питання перевірки дотримання Компанією принципу безперервності діяльності					

ДОДАТОК Т

Результати проведеного анкетування представників 20 суб'єктів аудиторської діяльності України

№ з/п	Питання	У полях нижче зазначена кількість відповідних відповідей респондентів в розрізі можливих варіантів по результатам опитування представників 20 суб'єктів аудиторської діяльності України					
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1	Відповідь не отримано
1	Загальний стан аудиту безперервності діяльності						
1.1	Аудитори в процесі виконання аудиту приділяють особливу увагу питанню спроможності дотримання клієнтом принципу безперервності діяльності та достатності розкриття інформації до фінансової звітності щодо цього?	7	3	1	0	0	9
1.2	Члени аудиторської команди мають достатній технічний досвід для своїх ролей в процесі аудиту дотримання принципу безперервності діяльності?	5	4	2	0	0	9
1.3	Персонал клієнта демонструє високий рівень чесності у своїх відносинах з аудиторами?	3	5	2	1	0	9
1.4	Чи використовуєте Ви якісь спеціалізовані програмні засоби для виконання процедур аудиту безперервності діяльності? Якщо так, то які саме?	2	2	4	2	1	9
2	Оцінка ризиків в процесі аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу						
2.1	Чи визначається питання дотримання принципу безперервності діяльності як значний ризик суттєвого викривлення на	8	2	1	0	0	9

№ з/п	Питання	У полях нижче зазначена кількість відповідних відповідей респондентів в розрізі можливих варіантів по результатам опитування представників 20 суб'єктів аудиторської діяльності України					
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1	Відповідь не отримано
	етапі планування аудиту?						
2.2	Оцініть наступні фактори впливу на безперервність діяльності підприємств агробізнесу (де 5 – найбільший вплив, 1 – найменший):	-	-	-	-	-	-
–	природні катаклізми (пожежі, повені, засухи, хвороби);	7	3	1	0	0	9
–	економічні ризики (коливання цін на продукцію та сировину, курсів валют, економічні кризи, від'ємна рентабельність);	6	4	1	0	0	9
–	технічні ризики (поломка та застарівання обладнання, технології виробництва);	3	2	4	2	0	9
–	соціальні ризики (нестача робочої сили, відсутність кваліфікованого персоналу);	2	4	3	2	0	9
–	геополітичні ризики (воєнні дії, терористичні акти, розрив торгівельних відносин, обмеження імпорту/експорту, закриття кордонів);	8	3	-	-	-	9
–	інше (зазначено респондентами).	0	2	1	1	7	9
3	Процес аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу: особливості та труднощі його проведення, з якими стикаються аудитори						
3.1	Які процедури Ви використовуєте для оцінки дотримання безперервності діяльності та повноти розкриття інформації щодо цього у примітках до фінансової звітності?:	-	-	-	-	-	-
–	опитування та анкетування керівництва та працівників;	6	4	1	0	0	9

№ з/п	Питання	У полях нижче зазначена кількість відповідних відповідей респондентів в розрізі можливих варіантів по результатам опитування представників 20 суб'єктів аудиторської діяльності України					
		Так - 5	Переважно так - 4	Переважно ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1	Відповідь не отримано
	агробізнесу						
4.1	Аудиторська фірма проводить для аудиторів семінари та публікації, пов'язані із змінами та нововведеннями в процесі аудиту безперервності діяльності?	6	3	2	0	0	9
4.2	Які заходи, на Вашу думку, можуть покращити якість та ефективність аудиту безперервності діяльності в агропідприємствах?:	-	-	-	-	-	-
—	оновлення методичної та нормативної бази (міжнародних стандартів аудиту, професійних організацій бухгалтерів та аудиторів), розробка керівництв та посібників;	9	2	0	0	0	9
—	проведення тренінгів, семінарів, круглих столів для аудиторів;	8	3	0	0	0	9
—	розвиток та впровадження новітніх технологій та програмного забезпечення, використання технології штучного інтелекту;	7	3	1	0	0	9
—	інше (зазначено респондентами).	1	1	1	0	8	9

Результати проведеного анкетування представників 20 суб'єктів аграрного бізнесу України, фінансова звітність яких підлягала обов'язковому аудиту

№ з/п	Питання	Відповідь					
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1	Відповідь не отримано
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чи аналізується на регулярній основі припущення про здатність (не здатність) Компанії безперервно продовжувати діяльність впродовж наступних 12 місяців?	3	4	2	0	0	11
2	Які з наступних методів використовуються Вами в ході аналізу здатності Компанії безперервно продовжувати операційну діяльність (де 5 – найбільш часто, 1 – не використовується):	-	-	-	-	-	-
–	аналіз фінансових показників (ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, рентабельності);	7	2	0	0	0	11
–	аналіз грошових потоків від операційної діяльності;	5	2	2	0	0	11
–	аналіз ризиків (операційний, ринковий, ліквідності, концентрації);	3	2	4	0	0	11
–	SWOT-аналіз та PEST-аналіз;	2	3	2	1	1	11
–	аналіз конкуренції та ринку, ланцюгів поставок;	3	2	2	1	1	11
–	використання роботи внутрішніх аудиторів;	2	1	0	2	4	11
–	орієнтація на спостереження зовнішніх аудиторів.	3	3	1	1	1	11
–	інші методи (зазначено респондентами)	1	1	0	0	7	11
3	Оцініть наступні фактори, які на Вашу думку мають найбільший/найменший вплив на спроможність	-	-	-	-	-	-

№ з/п	Питання	Відповідь					
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1	Відповідь не отримано
1	2	3	4	5	6	7	8
	Компанії проводити свою діяльність на безперервній основі (де 5 – найбільший вплив, 1 – найменший):						
–	втрата ключового управлінського персоналу без належного заміщення;	2	3	3	1	0	11
–	кліматичні зміни та екстремальні погодні явища;	5	3	1	0	0	11
–	зміни у законодавчих чи нормативних актах, які негативно вплинуть на Компанію;	3	2	4	0	0	11
–	карантинні обмеження внаслідок пандемії Covid-19;	0	1	2	3	3	11
–	воєнні дії на території України, починаючи з 24.02.2024 року та пов'язані з ними наслідки;	8	1	0	0	0	11
–	втрата основного ринку, основного клієнта, постачальника, ліцензії, тощо;	6	2	1	0	0	11
–	поява нового успішного конкурента;	1	2	3	2	1	11
–	інше (зазначено респондентами).	1	2	0	0	6	11
4	Чи складаються прогнози грошових потоків, фінансові плани, бюджети на період щонайменше 12 місяців після дати балансу?	5	1	0	3	0	11
5	Чи приділяється особлива увага з боку зовнішнього аудитора питанню безперервності діяльності та розкриттю пов'язаної з ним інформації у примітках до фінансової звітності?	6	2	1	0	0	11
6	Чи містить звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності Вашої Компанії один або декілька з наступних елементів:	-	-	-	-	-	-
–	застереження;	0	0	2	7	0	11

№ з/п	Питання	Відповідь					
		Так - 5	Переважаю так - 4	Переважаю ні - 3	Ні - 2	Не застосовно - 1	Відповідь не отримано
1	2	3	4	5	6	7	8
–	суттєву невизначеність, що стосується безперервності діяльності;	7	1	1	0	0	11
–	пояснювальний параграф.	2	0	2	5	0	11
7	Чи задоволені Ви роботою зовнішніх аудиторів з питання перевірки дотримання Компанією принципу безперервності діяльності	5	3	1	0	0	11

ДОДАТОК У

Пріоритетні моделі оцінки ймовірності банкрутства підприємств агробізнесу*

Моделі оцінки ймовірності банкрутства	Методика розрахунку	Коротка характеристика
1. Двофакторна модель Альтмана	$Z = -0,3877 - 1,0736KП + 0,0579КАВТ$, де: Z – інтегральний показник рівня загрози банкрутства; $KП$ – коефіцієнт покриття; $КАВТ$ – коефіцієнт автономії (фінансової незалежності).	Для підприємств, у яких $Z=0$, ймовірність банкрутства становить 50%. Від’ємні значення Z свідчать про зменшення ймовірності банкрутства. Якщо $Z>0$ – ймовірність банкрутства підприємства перевищує 50% і зростає зі збільшенням Z .
2. П’ятифакторна модель Альтмана 1968 року	$Z = 1,2 K1 + 1,4 K2 + 3,3 K3 + 0,6 K4 + K5$, де: $K1$ – відношення власного оборотного капіталу до суми всіх активів підприємства; $K2$ – відношення нерозподіленого прибутку до суми всіх активів; $K3$ – рівень дохідності активів, тобто відношення загального прибутку до суми активів; $K4$ – відношення власного капіталу до суми залученого капіталу; $K5$ – коефіцієнт оборотності активів, тобто відношення виручки від реалізації до середньорічної суми активів	Залежно від значення Z прогнозується ймовірність банкрутства: до 1,8 – дуже висока; від 1,81 до 2,675 – висока; від 2,676 до 2,99 – можлива; понад 3,0 – дуже низька.
3. Модифікована п’ятифакторна модель Альтмана 1983 року	$Z83 = 0,717 K1 + 0,847 K2 + 3,107 K3 + 0,42 K4 + 0,995 K5$ де: $K1, K2, K3, K4$ та $K5$ аналогічні п.2 вище.	Якщо $Z83 < 1,23$, підприємству загрожує банкрутство; Якщо $Z83 > 1,23$, це свідчить про стабільний фінансовий стан.
4. Коефіцієнт Бівера	$KB = (\text{Чистий прибуток} - \text{Амортизація}) / (\text{Довгострокові зобов’язання} + \text{Короткострокові зобов’язання})$	Для стабільних компаній: 0,40-0,45; За п’ять років до банкрутства: 0,17; За рік до банкрутства: -0,15. Ознакою формування незадовільної структури балансу є таке фінансове становище підприємства,

		коли тривалий час (1,5-2 роки) коефіцієнт Бівера не перевищує 0,2.
5. Модель Сайфулліна і Кадикова	$ZCK=2K1+0,1K2+0,08K3+0,45K4+K5$, де: K1- коефіцієнт забезпечення власними коштами; K2 – коефіцієнт поточної ліквідності; K3 – коефіцієнт оборотності активів; K4 – рентабельність реалізованої продукції; K5 – рентабельність власного капіталу.	Якщо $ZCK>1$, підприємство має задовільний фінансовий стан, а якщо $ZCK<1$, підприємство має вірогідність банкрутства.
6. Модель Таффлера і Тішоу	$ZT=0,03K1+0,13K2+0,18K3+0,16K4$, де: K1 – відношення прибутку від реалізації до короткострокових зобов'язань; K2 – відношення оборотних активів до суми зобов'язань; K3 – відношення короткострокових зобов'язань до суми всіх активів; K4 – відношення виручки від реалізації до суми всіх активів.	Якщо значення $ZT>0,3$, імовірність банкрутства низька. Якщо $ZT<0,2$, є ймовірність банкрутства.
7. Модель Спрінгейта	$ZC=1,03 K1 + 3,07 K2+0,66K3+0,4K4$, де: K1 – відношення власних оборотних коштів до суми активів; K2 – відношення загального прибутку до суми активів; K3 – відношення загального прибутку до короткострокових зобов'язань; K4 – відношення виручки від реалізації до суми всіх активів.	Якщо $ZC<0,862$, підприємство є потенційним банкрутом.
8. Модель Романа Ліса	$ZЛ=0,063K1+0,092K2+0,057K3+0,001K4$ де: K1 – відношення оборотних активів до загального обсягу активів; K2 – відношення прибутку від реалізації до загального обсягу активів; K3 – відношення загального прибутку до загального обсягу активів; K4 – відношення власного капіталу до зобов'язань.	Граничне значення $ZЛ=0,037$. Якщо $ZЛ<0,037$, то підприємство під загрозою банкрутства; якщо $ZЛ>0,037$, має місце стабільний фінансовий стан.

* Узагальнено автором на основі [124, 127, 179]

ДОДАТОК Ф

Розроблений проект опитувальника з безперервності діяльності підприємств агробізнесу

Вих. № _____

Від _____._____._____

Керівництву

ЗАПИТ АУДИТОРІВ ЩОДО ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНО ДІЮЧОГО ПІДПРИЄМСТВ

У зв'язку з проведенням аудиту фінансової звітності ТОВ «...» за період, що закінчився _____._____._____. р., та з метою отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності, просимо Вас відповісти на наступні питання за трьома окремими блоками, наведеними нижче:

Питання до Компанії	Відповідь (Так/Ні/Не застосовно)	Коментарі
БЛОК А: ПИТАННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО ХАРАКТЕРУ		
1. Чи планує керівництво реорганізацію, ліквідацію компанії чи припинення певних видів діяльності?		
2. Чи має компанія змогу вчасно виконувати свої кредитні зобов'язання?		
3. Чи плануються компанією значні виплати за кредитами чи позиками у наступному році та чи спроможна компанія їх здійснити/відтермінувати?		
4. Чи були випадки порушення компанією умов кредитних угод або кovenантів?		
5. Чи може компанія отримати додаткові кошти або підтримку від інвесторів, материнської компанії чи інших джерел?		
6. Чи зберігаються для компанії доступними поточні джерела фінансування в умовах економічної нестабільності?		
7. Чи в змозі компанія своєчасно розраховуватися з кредиторами та постачальниками?		
8. Чи є в компанії суттєві фінансові зобов'язання або гарантії, які можуть вплинути на її фінансовий стан у майбутньому?		
9. Чи знижується попит на продукцію або послуги компанії?		
10. Чи впроваджено на ринку нові технології, які можуть зробити продукцію компанії застарілою?		
11. Чи з'явилися нові конкуренти, що суттєво посилюють ринкову конкуренцію?		

12. Чи спостерігається скорочення замовлень або укладених контрактів?		
13. Чи бракує компанії важливих матеріалів або ресурсів?		
14. Чи відбулася зміна ключового управлінського персоналу протягом звітного періоду?		
15. Чи бере компанія участь у судових спорах або розглядах із регуляторами, вирішення яких на користь компанії є малоімовірним?		
16. Чи існує ризик, що через нестачу фінансування компанія не зможе оновити основні засоби?		
17. Чи останні зміни у законодавстві можуть мати несприятливий вплив на компанію?		
18. Чи має керівництво розроблені плани для подолання проблем із безперервністю діяльності?		
19. Чи проводила компанія аналіз впливу економічних змін на свої грошові потоки від операційної діяльності?		
20. Чи є відомості про інші фактори, які можуть загрожувати безперервній діяльності компанії?		
БЛОК Б: ПИТАННЯ АГРОПРОМИСЛОВОГО ХАРАКТЕРУ		
21. Чи мали місце несприятливі погодні умови (посуха, надмірні опади, заморозки тощо), які негативно вплинули на врожайність чи ефективність виробництва продукції?		
22. Чи впливають постійні зміни клімату (тенденція до зміни тривалості сезонів, частота екстремальних погодних явищ, глобальне потепління) на планування сільськогосподарського виробництва компанії?		
23. Чи здійснює компанія страхування врожаю, техніки, тварин або інших активів для зменшення ризиків втрат?		
24. Чи має компанія достатні потужності для зберігання та переробки сільськогосподарської продукції без ризику її псування чи втрати якості?		
25. Чи забезпечена компанія необхідною технікою та обладнанням для повноцінного виконання всіх етапів аграрного циклу (посів, догляд, збирання врожаю)?		
26. Чи виникали у компанії проблеми з доступністю матеріально-технічних ресурсів (насіння, добрив, засобів захисту рослин, палива, зрошувальних систем)?		
27. Чи фіксувалися у звітному періоді випадки захворювань сільськогосподарських тварин або шкідників/хвороб рослин внаслідок епідемій, що мали суттєвий вплив на операційну діяльність компанії?		

28. Чи спостерігалось суттєве зниження врожайності основних сільськогосподарських культур у порівнянні з попередніми періодами?		
29. Чи проводиться регулярний моніторинг стану посівів та тварин, а також фітосанітарний та ветеринарний контроль?		
30. Чи відповідає якість ґрунтів вимогам для ведення запланованих сільськогосподарських робіт, чи проводиться їх регулярний аналіз?		
БЛОК В: ПИТАННЯ ВПЛИВУ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ВОЄННИХ ДІЙ		
31. Чи розташовані виробничі потужності, склади або підрозділи компанії поблизу зони бойових дій на поточну дату?		
32. Чи зазнали активи компанії пошкоджень або були знищені через воєнні дії? Якщо так, чи оцінено втрати та чи були списання відповідних активів на звітну дату?		
33. Чи є у компанії активи, над якими втрачено контроль у зв'язку з окупацією окремих регіонів після початку бойових дій?		
34. Чи переглянула компанія оцінку дебіторської заборгованості та створення резервів на очікувані кредитні збитки щодо контрагентів, які опинилися під значним впливом воєнного стану (окупація, бойові дії, банкрутство тощо)?		
35. Чи включена компанія або її кінцеві бенефіціари до санкційних списків України, ЄС, Великобританії чи США на звітну дату?		
36. Чи порушені основні логістичні ланцюги компанії, чи спостерігаються збої в постачанні та збуті продукції?		
37. Чи відбулася мобілізація значної частини персоналу компанії? Чи вистачає персоналу для забезпечення стабільної роботи компанії?		
38. Чи визнавала компанія зменшення корисності запасів та інших активів згідно з вимогами МСБО 2 та МСБО 36/НП(С)БО 28?		
39. Чи погіршилась система внутрішнього контролю через кадровий дефіцит або віддалений формат роботи?		
40. Чи надходила інформація про плани припинити діяльність або продати ключові активи від осіб, уповноважених приймати такі рішення?		

З повагою

Ключовий партнер з аудиту

ДОДАТОК Х

Основні думки вчених щодо поняття «діджиталізація»

Автори	Назва публікації	Основна думка вченого	Джерело
С. Коробка	Діджиталізація підприємницької діяльності	Діджиталізація трактується як процес трансформації діяльності, що передбачає використання цифрових технологій для оптимізації бізнес-процесів, підвищення продуктивності компанії та покращення досвіду роботи з клієнтами.	[169, с. 89]
О. Гудзь, С. Федюнін	Діджиталізація, як конкурентна перевага підприємств. Економіка	Діджиталізація – це заснований на можливостях сучасної ІТ-індустрії процес застосування підприємствами сучасних інформаційно-комунікаційних технологій для досягнення своєї мети, зорієнтований на трансформацію існуючих бізнес процесів шляхом їх діджиталізації.	[130, с. 19]
В. Варга	Діджиталізація як один з чинників конкурентоспроможності підприємства	Діджиталізація – це процес систематизації, використання, обробки інформації у цифровий формат, з метою вдосконалення обслуговування споживачів бізнес-середовища.	[122]
О. Зеркіна, С. Євстаф'єв	Діджиталізація підприємництва в Україні: поняття та значення	Діджиталізація підприємництва – це трансформація бізнесу з метою адаптації до вимог сучасного цифрового світу шляхом переведення бізнес процесів у цифровий формат.	[150, с. 13]
І. Мігус, Я. Коваль	Інноваційний розвиток підприємств в умовах діджиталізації економіки	Діджиталізація – це сукупність процесів інноваційного розвитку, які знаходять своє вираження у відповідних техніко-технологічних новаціях, націлених на здійснення цифровізації основних економічних процесів та явищ (тобто забезпеченні їх максимальної автоматизації та винесення людського фактору поза межі управлінського фокусу з метою зменшення, потреб у відслідковуванні керованості таких процесів та уникненні, породжених цим фактором помилок), які за своїм змістовим наповненням зазвичай представляють певний набір повторюваних ітерацій, у межах якого людська праця набуває механічного, позбавленого інтелектуальної складової процесу, слугуючи тим самим додатковим резервом зростання продуктивності праці.	[189, с. 161]

О. Грибіненко	Діджиталізація економіки в новій парадигмі цифрової трансформації	Діджиталізація – це трансформація, проникнення цифрових технологій щодо оптимізації та автоматизації бізнес-процесів, підвищення продуктивності та покращення комунікаційної взаємодії зі споживачами.	[128, с. 35]
О. Абакуменко	Діджиталізація банківського сектору України	Діджиталізація – процес переведення певного інформаційного поля з аналогового у цифровий формат для більш легкого подальшого використання на сучасних електронних девайсах.	[90, с. 69]
Л. Лігоненко, А. Хріпко, А. Доманський	Зміст та механізм формування стратегії діджиталізації в бізнес-організаціях	Діджиталізація – це процес перенесення інформації у цифрову форму, тобто перетворення паперових книжок у електронні, фотографії у зображення на екрані тощо.	[183, с. 21]
О. Халапсіс	Сучасна цивілізаційна ситуація і метрико-онтологічні параметри історичного буття	Діджиталізація – пов’язаний із тенденцією приведення в електронний вигляд найрізноманітніших видів використовуваної людиною інформації процес, умовно названий дослідником «оцифровуванням буття».	[253, с. 97]
Ж.-П. де Клерк	Digitization, digitalization and digital transformation: the differences	Діджиталізація – використання цифрових технологій та даних (оцифрованих (діджитизованих) та існуючих у цифровій формі спочатку) з метою одержання прибутку, поліпшення бізнесу, зміни/трансформації бізнес-процесів (відмінних від суто діджитизації останніх) та створення належного середовища для їх реалізації, в основі якого – використання цифрової інформації.	[25]
А. Коптелова	Digitization (оцифровування) vs Digitalization (цифровізація)	Діджиталізація – процес створення нового продукту, що спочатку існує в цифровій формі та не може бути перенесений на фізичний носій без суттєвого зниження його якості.	[167]
М. Устенко	Діджиталізація: основа конкурентоспроможності підприємства в реаліях цифрової економіки	Діджиталізація – корінні перетворення, що знаходять вираження в глибокому проникненні цифрових технологій у бізнес-процеси, їх оптимізації, підвищенні продуктивності та поліпшенні комунікаційної взаємодії зі споживачами.	[246, с. 184]
Г. Соколова	Some aspects of the development of the digital economy in Ukraine	Діджиталізація – це створення цифрової (заснованої на байтах та бітах – мінімально адресованих одиницях інформації) версії аналогових речей на паперових документів, відео- та фотозображень, звуків.	[81, с. 94]
К. Клименко	Діджиталізація як інноваційний розвиток підприємств: досвід України	Діджиталізація – дефініція, що характеризується трансформаційними змінами, що мають на меті симбіоз оцифровування і софту.	[160, с. 13]

А. Гуренко	Напрями розвитку систем управління в умовах діджиталізації бізнесу в Україні	Діджиталізація – це створення умов для більш комфортної та оперативної взаємодії бізнесу та споживачів.	[132, с. 739]
Т. Лазоренко, І. Шолом	Діджиталізація як основний фактор розвитку бізнесу	Діджиталізація – трансформація, впровадження цифрових технологій з метою оптимізації та автоматизації бізнес-процесів, покращення комунікаційних зв'язків із споживачами та підвищення ефективності господарської діяльності.	[176]
К. Мікуляк, М. Леденчук	Діджиталізація аграрного сектору в умовах ринкової економіки	Діджиталізація – запорука успіху агробізнесу в сучасних ринкових умовах. Застосування цифрових технологій надає можливість суб'єктам аграрного сектору здійснювати інвентаризацію с.-г. угідь, визначати щільність ґрунту, спостерігати за гідрологічними характеристиками земель та ін.	[199, с. 20]
В. Кузьома	Розвиток аграрного бізнесу на засадах циркулярної економіки	Цифровізація агробізнесу сприяє збереженню ресурсів, підвищенню продуктивності та є ключовим фактором продовольчої безпеки.	[174]
С. Кобернюк, О. Яценко, Л. Помазан	Цифровий маркетинг в аграрному бізнесі: електронна комерція, соціальні мережі та онлайн-продажі сільськогосподарської продукції	Цифровий маркетинг є вирішальним інструментом для просування продукції та покращення ефективності аграрного бізнесу.	[161]
Ю. Костенко	Цифровізація в податковій сфері	Електронний аудит є ключовим інструментом цифрового податкового контролю, що сприяє прозорості та ефективності перевірок.	[170, с. 179]

ДОДАТОК III

**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. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Концептуальні засади принципу безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. *Економіка і управління бізнесом*. 2023. Т. 14. № 2. [https://doi.org/10.31548/economics14\(2\).2023.005](https://doi.org/10.31548/economics14(2).2023.005) (особисто автором узагальнено основні концептуальні засади принципу безперервності діяльності та визначено можливі шляхи їх удосконалення).
2. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств – передумова підвищення його ефективності. *Вісник економіки*. 2024. № 2/2024 (112), С. 92-105. <https://doi.org/10.35774/visnyk2024.02.092> (особисто автором розкрито поняття «діджиталізація аудиту», окреслено напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств та розкрито основні проблеми та ризики, які пов'язані з процесом діджиталізації).
3. Альошин В. Є. Шляхи оптимізації аудиторських процедур з оцінки безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах економічної нестабільності. *Ефективна економіка*. 2024. № 12. <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.12.77>.
4. Альошин В. Є. Аудит, інновації та диверсифікація як інструменти управління ризиками та забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. № 16. <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-16-09-04>.
5. Альошин В. Є. Інформаційне забезпечення аудиту безперервності

діяльності агробізнесу в умовах воєнного стану: теоретичні та практичні аспекти. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic science*. 2025. № 3. Т. 2. С. 107-113. [https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3\(2\)-17](https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3(2)-17).

6. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Роль аудиту безперервності діяльності аграрних підприємств у формуванні стратегії їх розвитку в умовах невизначеності. *Облік і фінанси*. 2025. № 3 (109) [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-172-184](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-172-184) (особисто автором розроблено блок-схему аудиту дотримання принципу безперервності діяльності, сформовано класифікацію зовнішніх і внутрішніх ризиків безперервності та здійснено оцінку впливу кожного з ризиків за ймовірністю та масштабом наслідків, а також запропоновано стратегію антикризового розвитку агропідприємств).

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

7. Альошин В. Є. Виклики якісного інформаційного забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект*: зб. Матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф.; 04-06 жовтня 2022 р. Київ, НУБіП, 2022. С. 37-40.

8. Альошин В. Є. Сучасні виклики аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. *Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування*: Матеріали IV науково-практичної міжнародної конференції молодих науковців, здобувачів освіти. м. Луцьк, 10 листопада 2022 року. ВНУ ім. Лесі Українки, 2022. С. 48-50.

9. Альошин В. Є. Оптимізація процесів як основа забезпечення безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Облік, оподаткування, контроль та аналіз: виклики та прогнози в умовах воєнного стану*: зб. Матеріалів VII Всеукраїнської студентської науково-практичної онлайн-конференції; 23 березня 2023 р. м. Київ, НУБіП, 2023. С. 11-13.

10. Natalya Kuzyk, Kateryna Shevchuk, Maryna Kruhla, Vladyslav Aloslyn. Audit Of Financial Reporting As A Tool For Investment Attractiveness Of Agricultural Business Enterprises. *24th International Scientific Conference: Economic science for rural development 2023*. 10-12 May 2023, Jelgava, Latvia, 2023. P. 150-156.

11. Альошин В. Є. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств в умовах невизначеності. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції*: Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, 18 травня 2023 р. ОНЕУ, 2023. С. 180-182.

12. Альошин В. Є. Особливості аудиту безперервності діяльності в умовах воєнного стану. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах євроінтеграції*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. м. Миколаїв, 22 травня 2023 р. МНАУ, 2023. С. 165-167.

13. Альошин В. Є. Особливості регулювання аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах воєнного стану. *Фінансово-кредитне та обліково-аналітичне забезпечення післявоєнного відновлення економіки України*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ, 5-6 жовтня 2023 р. НУБіП, 2023. С. 208-210.

14. Гуцаленко Л. В., Альошин В. Є. Сутність поняття безперервність діяльності в залежності від мети суб'єкта. Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу: Збірник праць учасників II Міжнародної науково-практичної конференції. м. Житомир, 9-10 листопада 2023 р. ПНУ, 2023. С. 70-72.

15. Альошин В. Є. Фінансова звітність як інформаційне джерело у процесі забезпечення безперервності діяльності підприємства. *Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів*: зб. праць

учасників Міжнародної науково-практичної конференції; 27 березня 2024 р. м. Київ, ДТЕУ, 2024. С. 17-18.

16. Альошин В. Є. Ключові аспекти аудиту безперервності діяльності суб'єктів малого агробізнесу. *Економічні дні – 2024*: зб. праць учасників Міжнародної науково-практичної конференції; 10 квітня 2024 р. м. Київ, НУБіП, 2024. С. 14-15.

17. Альошин В. Є. Перспективи розвитку аудиту за умови використання штучного інтелекту. *Agricultural and food economics – 2024*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ, 19-20 вересня 2024 р. Київ, 2024. С. 169-170.

18. Альошин В. Є. Актуальність процедур моделювання при аудиті безперервності діяльності підприємств агробізнесу. *Економічні дні - 2025*: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів; 10 квітня 2025 р. м. Київ, НУБіП, 2025. С. 339-340.

19. Альошин В. Є. Діджиталізація процесу аудиту безперервності діяльності: можливості та бар'єри для аудиторів України. *Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з бухгалтерського обліку; 16-17 жовтня 2025 р. м. Умань, УНУ, 2025. С. 179-181.

***Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації
(Scientific works that additionally reflect the thesis scientific results)***

20. Словник – довідник з міжнародних стандартів : для вивчення дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ: НУБіП України, 2024, 192 с.

21. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навчальний посібник / Л. В. Гуцаленко., У. О. Марчук, Л. П. Миськів, Т. О. Гуренко, В. Є. Альошин, А. Ю. Іваненко, О. В. Боднар. Київ: Вид-во «SBA Print», 2026. 378 с.

ДОДАТОК Щ

Довідки про впровадження

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з науково-педагогічної
роботи та цифрової трансформації
Національного університету
біоресурсів і природокористування
України,

доктор педагогічних наук, професор

Олена ГЛАЗУНОВА

(Прізвище, ініціали)

ПОГОДЖЕНО

Проректор з наукової роботи та
інноваційної діяльності
Національного університету
біоресурсів і
природокористування України,
доктор сільськогосподарських
наук, професор

Оксана ТОНХА

(Прізвище, ініціали)



«15» травня 2025 р.

«15» травня 2025 р.

А К Т

про впровадження/використання результатів
дисертаційної роботи у навчальний процес

Даним актом стверджується, що результати дисертаційної роботи на тему: «Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності», що представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», виконаної Альошином Владиславом Євгеновичем, використовуються у навчальному процесі на кафедрі обліку та оподаткування при викладанні дисциплін «Комп'ютерні методи аудиту» для студентів ОС «Бакалавр» із спеціальності 071 «Облік і оподаткування» та «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» у підготовці фахівців ОС «Магістр» із спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Зокрема, досліджуються методичні підходи до організації аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності, а також оцінювання ризиків і механізмів забезпечення стабільності функціонування підприємств в умовах динамічного зовнішнього середовища.

Декан економічного факультету
д.е.н., професор

Діброва А.Д.

Завідувач кафедри обліку та
оподаткування, к.е.н., доцент

Литвиненко В.С.



МАГНАТ
Агропромислова Компанія

Вих № 455/1

Від 15.09.2025р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Альошина Владислава Євгенівича

Даною довідкою Товариство з обмеженою відповідальністю Агропромислова компанія «МАГНАТ» (далі – Компанія) підтверджує, що пропозиції Альошина Владислава Євгенівича, викладені в дисертаційному дослідженні на тему «Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності», характеризуються науковою новизною, мають практичну і прикладну цінність та інтегруються в систему внутрішнього контролю Компанії.

Здобувачем Альошином В.Є. надані Компанії структурні елементи методичних рекомендацій щодо ідентифікації ризиків та визначення факторів впливу на безперервність діяльності і ступеня економічної невизначеності для підприємств аграрного бізнесу. Запропонований розширений перелік критеріїв впливу на дотримання принципу безперервності діяльності, що включає соціально-економічні критерії, критерії, пов'язані з впливом воєнного стану та військових дій, а також спеціальні критерії, які враховують специфіку діяльності агропромислових компаній, використовуватиметься в системі внутрішнього контролю Компанії.

Інтеграція запропонованих аспірантом змін в систему внутрішнього контролю Компанії дозволить підвищити якість інформації щодо дотримання Компанією принципу безперервності діяльності в умовах цифровізованого обліку та виробництва агропромислової продукції.

Директор



Андрій ЛІСНИЙ

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

«АФ КОНСАЛТИНГ ЛТД»

Вих № 23/12/240-01

Від 23.12.2024 р.

ДОВІДКА

про практичне впровадження результатів дисертаційного дослідження

Альошина Владислава Євгеновича за темою:

«Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності»

Забезпечення безперервності діяльності на підприємстві має вагомe значення в системі фінансового звітування. Вагому роль в цьому процесі відіграє аудиторська перевірка спрямована на підтвердження дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. В сучасних умовах невизначеності об'єктивне звітування щодо дотримання принципу безперервності діяльності є ключовим індикатором забезпечення економічної безпеки підприємства.

Товариство з обмеженою відповідальністю «АФ Консалтинг ЛТД» розглянуло пропозиції надані Альошиним Владиславом Євгеновичем, підготовлені ним в межах виконання дисертаційного дослідження на тему «Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності».

Вагомим результатом дослідження є визначення фінансових, макроекономічних, біологічних та кліматичних умов невизначеності, щодо яких формуватиметься відповідне інформаційне забезпечення аудиту безперервності діяльності підприємств агробізнесу.

З наданих пропозицій найбільш цінними для практичного використання є пропозиції щодо ідентифікації та оцінки ризиків безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу з урахуванням механізму визначення факторів впливу на їх безперервність діяльності залежно від специфіки діяльності та оновлення порядку виконання аудиторських процедур з використанням розширеної моделі процедур аудиту дотримання принципу безперервності діяльності зазначених підприємств.

Розроблені автором пропозиції сприятимуть забезпеченню релевантності процедур аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу та поліпшенню якості аудиторських послуг «Аудиторської фірми Консалтинг ЛТД».

Директор



Олена Хоруженко

Олена ХОРУЖЕНКО

вул. Гринівського, буд. 10, м. Київ, 01021 т.: 044 291 30 15 e-mail: account@consulting.ua

www.consulting.ua



Громадська спілка Федерація аудиторів України

Вих № 0402-01/25

Від 04.02.2025 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Альошина Владислава Євгеновича

Громадська спілка «Федерація аудиторів України» підтверджує практичне значення та методичну цінність рекомендацій та пропозицій наданих до впровадження Альошиним Владиславом Євгеновичем за результатами виконання дисертаційного дослідження «Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності».

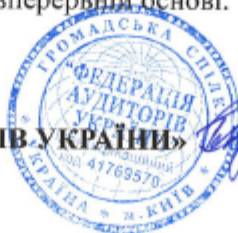
Припущення безперервності діяльності є фундаментальним для фінансової звітності та однією з базових зон відповідальності керівництва всіх без виключень підприємств, включно аграрного бізнесу. Наразі ця зона звітування стала пріоритетною для користувачів фінансової звітності, зокрема регуляторів, на неї звертають більше уваги, від неї очікують більшої інформативності в період безпрецедентної глобальної невизначеності, яку після COVID-19 продовжує спричиняти військове вторгнення росії на територію України.

Зокрема заслуговують на увагу та є цінними для впровадження пропозиції автора щодо діджиталізації аудиту безперервності діяльності та внесення змін до існуючих МСА і інших нормативно-правових актів з управління та організації аудиту дотримання принципу безперервності діяльності. Зокрема внести зміни до існуючого МСА 570 «Безперервність діяльності» з питання включення до кожного звіту незалежного аудитора окремого параграфа з дотримання принципу безперервності діяльності компанії, незалежно від наявності чи відсутності суттєвої невизначеності щодо цього.

Пропозиції є важливим елементом забезпечення постійного фокусу аудиторів та сприятимуть підвищенню якості аудиторських перевірок, прозорості формулювань у звітах незалежних аудиторів та формуванню довіри користувачів фінансової звітності до здатності підприємств продовжувати діяльність на безперервній основі.

Голова правління

ГС «ФЕДЕРАЦІЯ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ»



Максим ГЕТМАНЦЕВ



АКАДЕМІЯ МСФЗ

Вих № 12/3-06/25

Від 10.06.2025 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Альошина Владислава Євгеновича

Даною довідкою Товариство з обмеженою відповідальністю «Академія МСФЗ» підтверджує, що пропозиції Альошина Владислава Євгеновича викладені в дисертаційному дослідженні на тему «Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності» характеризуються науковою новизною, мають практичну і прикладну цінність та впроваджені в організаційно-методичній роботі Товариства.

Зокрема Товариством розглянуто надані Альошиним В.Є. методичні підходи до визначення основних концептуальних засад принципу безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності. Реалізація запропонованих автором шляхів удосконалення основних концептуальних засад, що полягають у постійному аналізі показників діяльності, управлінні капіталом, автоматизації виробничих процесів, підвищенні кваліфікації персоналу та впровадженні інноваційних технологій у операційну діяльність сприятимуть зміцненню фінансової стійкості підприємств агробізнесу, підвищенню їх конкурентоспроможності та забезпеченню довгострокової безперервності діяльності в умовах невизначеності.

На окрему увагу заслуговують пропозиції щодо внесення змін до існуючих нормативно-правових документів, що регулюють безперервність діяльності підприємств, зокрема МСА 570 «Безперервність діяльності» в частині доповнення критеріями, що характеризують вплив військових показників та показників, які враховують специфіку діяльності суб'єктів господарювання. Пропозиції автора щодо розширення процедур аудиту з перевірки дотримання принципу безперервності діяльності підприємствами аграрного бізнесу в умовах цифровізованого аудиту використовуватимуться у навчальному процесі Академії МСФЗ.

Директор



Микола ТИМОФІЄВ

ifrsacademy@ukr.net

01133 м. Київ, вул. Мечникова 14/1

www.academy-aicpa.com

+38 (097) 484 04 88

Вих № 1310/25-1

Від 13.10.2025 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Даною довідкою підтверджується, що у Товаристві з обмеженою відповідальністю «Стандарт-аудит» були впроваджені результати дисертаційного дослідження Альошина Владислава Євгеновича на тему «Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності», зокрема щодо:

- оновлення робочої програми аудиту з перевірки безперервності діяльності підприємств аграрного бізнесу в частині розширення процедур аудиту безперервності діяльності щодо зазначених підприємств елементами, які враховують поточні умови невизначеності господарювання в Україні,
- розширення опитувальника з безперервності діяльності показниками впливу воєнного стану та показниками специфіки діяльності підприємств аграрного спрямування, що дозволить підвищити кількість та якість отриманих аудиторських доказів, на яких ґрунтується незалежна думка аудитора щодо питання дотримання ними принципу безперервності діяльності.

Таким чином, результати дослідження свідчать, що вони є доцільними та обґрунтованими, мають практичну цінність, можуть бути рекомендовані до впровадження в аудиторських компаніях та сприятимуть підвищенню ефективності та якості надання аудиторських послуг.

Генеральний директор

Дмитро ОЛЕКСІЄНКО





Всеукраїнська професійна громадська організація
СПІЛКА АУДИТОРІВ УКРАЇНИ
04053, м. Київ вул. Стрітенська, 10 оф.440
код ЄДРПОУ 14306263
sau-vd@kw.ua
п/р UA103003460000026000020067001
в АТ "Сенс Банк"

Ukrainian professional public organization
THE AUDITORS' UNION OF UKRAINE
10 Stritenska Str., of. 440, Kyiv, Ukraine, 04053
EDRPOU code 1430626
sau-vd@kw.ua
ac. UA103003460000026000020067001
JSC "Sense Bank"

Вих № 1007/25 від 07.10.2025

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Альошина Владислава Євгеновича на тему:
«Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах
невизначеності»

Принцип безперервності діяльності є ключовою передумовою складання фінансової звітності. В умовах триваючої економічної і військової невизначеності він набуває особливої вагомості для користувачів фінансової звітності, аудиторів, регуляторів та професійних організацій.

Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» (далі – Організація) підтверджує наукову, практичну та методичну цінність результатів дисертаційного дослідження Альошина Владислава Євгеновича на тему «Аудит безперервності діяльності підприємств агробізнесу в умовах невизначеності». Розроблені автором підходи, рекомендації та пропозиції мають прикладне значення для удосконалення професійної практики аудиту в Україні, зокрема у сфері перевірки безперервності діяльності суб'єктів господарювання аграрного сектору.

Рекомендації автора є цінними для впровадження в діяльності Організації, зокрема щодо оновлення підходу з оцінки ризиків безперервності діяльності в ході виконання завдання з аудиту підприємств аграрного спрямування та використання запропонованого механізму розвитку компетенцій аудиторів з питання перевірки дотримання принципу безперервності діяльності, що включають пропозиції з використання новітніх та сучасних методів навчання, таких як адаптивне навчання, віртуальну та доповнену реальність, платформи мікронавчання.

Розробки автора мають наукову новизну, практичну цінність і можуть бути інтегровані в систему післядипломної освіти аудиторів та використані у професійних тренінгах і програмах освітніх заходів безперервного професійного навчання аудиторів та навчальних курсах суб'єктів аудиторської діяльності та професійних організацій.

Виконавчий директор



Валентина ЛЕВЧЕНКО