

УДК 657.633:631.1

DOI: <https://doi.org/10.30838/EP.214.9-18>**Канцедал Н.А.**

кандидат економічних наук

Полтавський державний аграрний університет

Kantsedal Natalia

PhD in Economic Sc.

Poltava State Agrarian University

<https://orcid.org/0000-0002-2050-7015>**Богаєнко О.С.**

Полтавський державний аграрний університет

Bogayenko Oleksandr

Poltava State Agrarian University

<https://orcid.org/0009-0004-2588-8971>

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ РОБОЧИХ ДОКУМЕНТІВ АУДИТОРА ДЛЯ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ

Розкрито особливості ризикового середовища функціонування підприємств аграрного бізнесу та обґрунтовано доцільність концентрації аудиторських процедур на найбільш уразливих господарських процесах. Сформовано комплекс взаємопов'язаних робочих документів, який охоплює етапи ідентифікації ризикових ділянок аудиту, оцінки аудиторського ризику, планування аудиторських процедур, тестування системи внутрішнього контролю та узагальнення результатів перевірки. Запропонований підхід забезпечує систематизацію аудиторських доказів, підвищує якість професійного судження аудитора та сприяє вдосконаленню інформаційного забезпечення управлінських рішень. Практична цінність результатів дослідження полягає у можливості використання запропонованого комплексу робочих документів під час проведення аудиту підприємств аграрного бізнесу з урахуванням галузевої специфіки та підвищеного рівня ризику.

Ключові слова: аудиторські процедури, внутрішній контроль, аудиторські докази, матриця ризиків, біологічні активи, логістичні ризики, професійне судження аудитора, документування аудиту.

DEVELOPMENT OF A SYSTEM OF AUDITOR'S WORKING PAPERS FOR RISK-ORIENTED AUDIT OF AGRIBUSINESS ENTERPRISES

A high level of uncertainty and the increasing influence of natural and climatic, production, logistical, regulatory, and wartime factors necessitate the improvement of methodological support for auditing activities in agribusiness enterprises. The purpose of the article is to substantiate the theoretical and methodological foundations of the risk-oriented approach and to develop a set of working papers for its practical implementation in the audit of agribusiness enterprises. The research employs methods of analysis and synthesis, logical generalization, a systems approach, comparison, and information structuring.

The study reveals the peculiarities of the risk environment in which agribusiness enterprises operate under the influence of natural and climatic, production, logistical, regulatory, and wartime factors and substantiates the expediency of focusing audit procedures on the most vulnerable business processes. A set of interrelated working papers covering the stages of identifying risk areas, assessing audit risk, planning audit procedures, testing the internal control system, and summarizing audit results has been developed. The proposed set includes working papers for identifying risky transactions, an audit risk assessment matrix, a risk-oriented audit program, an internal control system test, and a document for summarizing audit findings. Its application ensures the systematization of audit evidence, consistency in the implementation of audit procedures, improves the quality of auditors' professional judgment, and contributes to enhancing the information support for managerial decision-making. The practical significance of the study lies in the possibility of applying the proposed set of working papers during the audit of agribusiness enterprises, taking into account industry-specific features and an increased level of risk, which contributes to the timely detection of material misstatements, improvement of internal control efficiency, and enhancement of audit quality.

ISSN друкованої версії: 2224-6282

ISSN електронної версії: 2224-6290

© Канцедал Н.А., Богаєнко О.С., 2026

Ultimately, the implementation of these developed guidelines serves as a reliable tool for minimizing information asymmetry and ensuring the sustainable financial development of agricultural producers in a volatile economic environment.

Keywords: audit procedures, internal control, audit evidence, risk matrix, biological assets, logistical risks, auditors' professional judgment, audit documentation.

JEL classification: M42, Q14.

Постановка проблеми. Діяльність підприємств аграрного бізнесу здійснюється в умовах підвищеного рівня невизначеності та супроводжується значною кількістю природно-кліматичних, виробничих, логістичних, регуляторних і воєнних ризиків, що зумовлює необхідність удосконалення методичного забезпечення аудиторської діяльності [1]. Водночас специфіка функціонування аграрного сектору, значна частка біологічних активів, залежність від зовнішніх чинників та складність господарських процесів потребують застосування ризик-орієнтованого підходу [2], який дозволяє зосередити увагу на найбільш уразливих об'єктах аудиту. За таких умов особливої актуальності набуває розроблення комплексу робочих документів аудитора, адаптованого до особливостей діяльності підприємств аграрного бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика ризик-орієнтованого підходу в аудиті підприємств аграрного бізнесу перебуває на перетині досліджень з аудиту, обліку біологічних активів, управління ризиками, внутрішнього контролю та оцінки наслідків кризових явищ. Значну увагу науковці приділяють питанням облікового відображення та оцінки біологічних активів, оскільки саме вони є однією з найбільш специфічних і ризикових статей фінансової звітності аграрних підприємств. Так, Р. Campos-Llerena та ін. дослідили особливості застосування IAS 41 у сільськогосподарському обліку та акцентували увагу на складності оцінки біологічних активів [3]. У подальших дослідженнях зазначені автори обґрунтували взаємозв'язок між оцінкою біологічних активів і достовірністю фінансової інформації підприємств аграрного сектору [4]. І. Ordóñez-Castaño та ін. розглянули вплив визнання, оцінки та розкриття інформації про біологічні активи на створення вартості в агробізнесі [5]. Окремий блок досліджень стосується взаємозв'язку між аудитом, прозорістю звітності та оцінкою активів. L. Wu та ін. розкрили роль знецінення активів і біологічних активів в аудиті в контексті прозорості компаній та цілей сталого розвитку [6]. А. Yildirim та К. Yildirak дослідили аудит сталості у державних сільськогосподарських підприємствах, акцентуючи увагу на ризиках, пов'язаних із використанням енергетичних і водних ресурсів [7]. М. Tatenko та ін. розглянули особливості обліку й аудиту сільськогосподарських підприємств у США, що є важливим для порівняння міжнародної практики аудиторського забезпечення аграрного бізнесу [8]. Питання оцінки ризиків у діяльності аграрних підприємств також знайшли відображення у працях К. Andriuskevicius та ін., які дослідили ризик фінансової нестійкості публічних агропродовольчих компаній [9]. J. García-Machado та ін. провели бібліометричний аналіз інструментів управління ризиками в аграрному

секторі, що дозволяє розглядати аудит як один із елементів ширшої системи ризик-менеджменту [10]. У вітчизняному науковому просторі О. Лега та І. Сіренко обґрунтували значення аудиту договірної політики як інструменту управління ризиками та забезпечення комплаєнсу, що є особливо актуальним для аграрних підприємств через велику кількість договорів оренди землі, постачання, перевезення та реалізації продукції [11]. С. Василішин та ін. дослідили облік як інструмент формування експертної оцінки збитків підприємств в умовах війни, що безпосередньо пов'язано з потребою документування втрат активів, врожаю та виробничих ресурсів [12].

Попри наявність значної кількості наукових праць, присвячених обліку біологічних активів, оцінці аграрних ризиків, аудитованості, договірній політиці та документуванню збитків, недостатньо розкритими залишаються питання формування комплексу робочих документів аудитора, адаптованого саме до ризик-орієнтованого аудиту підприємств аграрного бізнесу. Потребують подальшого опрацювання підходи до систематизації ризикових ділянок, оцінки аудиторського ризику, планування процедур, тестування внутрішнього контролю та узагальнення результатів перевірки з урахуванням галузевої специфіки аграрного виробництва.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних засад застосування ризик-орієнтованого підходу в аудиті діяльності підприємств аграрного бізнесу та розробленні комплексу робочих документів для його практичної реалізації.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема: методи аналізу і синтезу – для дослідження особливостей ризикового середовища підприємств аграрного бізнесу; методи логічного узагальнення та системного підходу – для обґрунтування послідовності реалізації ризик-орієнтованого підходу в аудиті; порівняння та структуризації – для формування комплексу робочих документів аудитора; табличний метод – для систематизації результатів дослідження та представлення запропонованих робочих документів.

Виклад основних результатів дослідження. Діяльність підприємств аграрного бізнесу здійснюється в умовах високого рівня невизначеності та супроводжується значною кількістю ризиків, які мають як загальноекономічний, так і галузевий характер [13, 14]. Одним із важливих інструментів управління ризиками та підвищення якості інформаційного забезпечення управлінських рішень є аудит. Ризик-орієнтований підхід, закріплений у Міжнародних стандартах аудиту 230 «Аудиторська документація», 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення» та 330 «Дії

аудитора у відповідь на оцінені ризики» [15], передбачає концентрацію аудиторських процедур на найбільш уразливих ділянках діяльності підприємства, оцінку ефективності системи внутрішнього контролю та отримання достатніх і належних аудиторських доказів. Відповідно, особливого значення набуває методичне забезпечення аудиторського процесу, зокрема система робочих документів аудитора, яка повинна враховувати галузеву специфіку аграрного бізнесу та забезпечувати належне документування результатів перевірки. У зв'язку з цим доцільним є формування комплексу робочих документів (РДА) для реалізації ризик-орієнтованого підходу в аудиті діяльності підприємств

аграрного бізнесу, який дає змогу систематизувати інформацію про ризикові операції, визначити пріоритетність аудиторських процедур, оцінити ефективність системи внутрішнього контролю та узагальнити результати перевірки.

Першим етапом застосування такого підходу є ідентифікація найбільш уразливих об'єктів обліку та господарських операцій, які можуть спричинити суттєві викривлення фінансової звітності [16]. З цією метою запропоновано робочий документ «Ідентифікація ризикових ділянок аудиту діяльності підприємств аграрного бізнесу» (табл. 1).

Таблиця 1

РДА «Ідентифікація ризикових ділянок аудиту діяльності підприємств аграрного бізнесу»

Об'єкт аудиту	Ризикова операція	Можливе суттєве викривлення	Рівень ризику	Джерела аудиторських доказів
Запаси (насіння, добрива, ЗЗР, ПММ)	Придбання, зберігання, списання	Завищення витрат, нестачі, безпідставне списання	Високий	Накладні, акти списання, складські звіти, інвентаризаційні описи
Біологічні активи	Оцінка посівів, тварин, врожаю	Неправильне визначення справедливої вартості	Високий	Акти огляду, агрономічні звіти, розрахунки оцінки
Реалізація продукції	Продаж зерна, олійних культур	Неповне відображення доходів, фіктивні операції	Високий	Договори, ТТН, видаткові накладні, банківські виписки
Логістичні витрати	Перевезення продукції та матеріалів	Завищення витрат, втрати продукції	Високий	ТТН, GPS-звіти, акти виконаних робіт
Оренда землі	Нарахування орендної плати пайовикам	Помилки в розрахунках та прострочення виплат	Високий	Договори оренди, платіжні документи
Дебіторська заборгованість	Розрахунки з покупцями	Непогашення боргів, відсутність резерву сумнівних боргів	Високий	Акти звірки, договори, банківські виписки
Податки	ПДВ, податок на прибуток, земельний податок	неправильне визначення податкових зобов'язань	Високий	Декларації, регістри обліку
Основні засоби та сільсько-господарська техніка	Ремонт, модернізація, списання	Неправильна класифікація витрат	Середній	Інвентарні картки, акти виконаних робіт
Воєнні та форс-мажорні втрати	Пошкодження майна, посівів	Недостовірні оцінки збитків	Високий	Акти комісій, страхові документи

Джерело: побудовано авторами.

Наведений робочий документ дозволяє систематизувати найбільш ризикові об'єкти обліку та господарські операції, які є характерними для діяльності підприємств аграрного бізнесу. Проведена ідентифікація свідчить, що найбільший рівень ризику притаманний операціям із запасами, біологічними активами, реалізацією продукції, логістичними витратами, розрахунками з орендодавцями земельних ділянок, дебіторською заборгованістю та податковими зобов'язаннями. Високий рівень ризику за цими напрямками обумовле-

ний значною часткою відповідних статей у структурі активів і витрат аграрних підприємств, складністю їх документального оформлення, впливом зовнішніх факторів та підвищеною ймовірністю виникнення суттєвих викривлень фінансової звітності [2].

Особливе значення для аграрного сектору мають ризики, пов'язані з оцінкою біологічних активів та визначенням їх справедливої вартості, оскільки відповідні показники значною мірою залежать від природно-кліматичних умов, врожайності, ринкової кон'юнктури

та професійних суджень управлінського персоналу. Не менш важливими є ризики, пов'язані із завищенням витрат на паливно-мастильні матеріали [14], добрива та засоби захисту рослин, а також неповнотою відображення доходів від реалізації сільськогосподарської продукції. В умовах воєнного стану додаткового значення набувають ризики пошкодження майна, втрати врожаю, порушення логістичних ланцюгів та виникнення форс-мажорних обставин, які можуть суттєво впливати на достовірність оцінки активів та фінансових результатів діяльності.

Сама ідентифікація ризикових ділянок не дає мож-

ливості визначити пріоритетність аудиторських процедур та обсяг аудиторських доказів, необхідних для формування обґрунтованої думки аудитора. Оскільки окремі ризики відрізняються за ймовірністю виникнення та ступенем впливу на показники фінансової звітності, виникає необхідність їх подальшої кількісної та якісної оцінки. Саме тому наступним етапом реалізації ризик-орієнтованого підходу є побудова матриці оцінки аудиторського ризику, яка дозволяє визначити пріоритетність перевірки окремих об'єктів аудиту та обрати адекватну аудиторську реакцію залежно від рівня виявлених ризиків (табл. 2).

Таблиця 2

РДА «Матриця оцінки аудиторського ризику»

Об'єкт аудиту	Ймовірність виникнення	Вплив на фінансову звітність	Загальна оцінка ризику	Пріоритет перевірки	Аудиторська реакція
Запаси та ПММ	Висока	Високий	Високий	1	Розширена вибірка, інвентаризація
Реалізація продукції	Висока	Високий	Високий	1	Тестування договорів, ттн та оплат
Біологічні активи	Середня	Високий	Високий	2	Перевірка методики оцінки
Оренда землі	Середня	Високий	Високий	2	Перерахунок орендної плати
Дебіторська заборгованість	Висока	Високий	Високий	1	Підтвердження залишків
Податкові розрахунки	Середня	Високий	Високий	2	Звірка декларацій з реєстрами
Логістичні витрати	Висока	Середній	Високий	3	Аналіз маршрутів і витрат палива
Основні засоби	Середня	Середній	Середній	4	Перевірка ремонтів і модернізації
Воєнні ризики	Середня	Високий	Високий	2	Аналіз документів щодо втрат

Джерело: побудовано авторами.

Запропонована матриця оцінки аудиторського ризику дозволяє перейти від загальної ідентифікації ризикових ділянок до визначення ступеня їх впливу на достовірність фінансової звітності та пріоритетності проведення аудиторських процедур. На відміну від традиційного підходу, який передбачає рівномірний розподіл аудиторських ресурсів між усіма об'єктами перевірки, ризик-орієнтований підхід забезпечує концентрацію уваги на найбільш вразливих ділянках, що характеризуються високою ймовірністю виникнення помилок або шахрайства та значним впливом на показники звітності. Визначення рівня ризику та пріоритетності перевірки окремих об'єктів потребує трансформації отриманих результатів у конкретні аудиторські

дії. Саме тому наступним етапом реалізації ризик-орієнтованого підходу є формування програми ризик-орієнтованого аудиту (табл. 3).

Програма ризик-орієнтованого аудиту конкретизує результати попередньої оцінки ризиків та трансформує їх у систему взаємопов'язаних аудиторських процедур, спрямованих на отримання достатніх та належних аудиторських доказів. На відміну від традиційного підходу, за якого обсяг перевірки визначається переважно за окремими статтями фінансової звітності, ризик-орієнтований підхід передбачає концентрацію уваги на найбільш уразливих господарських процесах та операціях, які характеризуються підвищеною ймовірністю виникнення суттєвих викривлень.

Таблиця 3

РДА «Програма ризик-орієнтованого аудиту діяльності підприємств аграрного бізнесу»

Аудиторське за- вдання	Аудиторські процедури	Джерела аудиторсь- ких доказів	Спосіб переві- рки	Робочий документ
Перевірка повноти та правильності обліку запасів	Провести інвентаризацію, звірити дані складського та бухгалтерського обліку, пе- ревірити обґрунтованість списання насіння, добрив, ЗЗР та ПММ	Накладні, акти спи- сання, складські звіти, інвентариза- ційні описи	Суцільна та вибі- ркова перевірка	Відомість переві- рки запасів
Перевірка обґрунто- ваності витрат на паливно-мастильні ма- теріали	Зіставити норми витрат палива з фактичними показ- никами, проаналізувати ма- ршрути техніки та GPS- звіти	Подорожні листи, GPS-звіти, акти спи- сання, лімітно-забірні картки	Аналітичні про- цедури та вибі- рка	Відомість переві- рки ПММ
Перевірка правиль- ності оцінки біологі- чних активів	Перевірити методику ви- значення справедливої вар- тості, здійснити контроль- ний перерахунок, зіставити дані агрономічної служби з обліковими даними	Акти огляду, агроно- мічні звіти, розраху- нки оцінки	Перерахунок та аналітичні про- цедури	Відомість переві- рки біологічних ак- тивів
Перевірка повноти відображення дохо- дів від реалізації про- дукції	Звірити договори, ТТН, ви- даткові накладні та банків- ські виписки, перевірити своєчасність визнання до- ходу	Договори, ТТН, на- кладні, банківські ви- писки	Суцільна переві- рка	Відомість переві- рки реалізації про- дукції
Перевірка обґрунто- ваності логістичних витрат	Порівняти тарифи перевіз- ників, перевірити марш- рути перевезень та акти ви- конаних робіт	ТТН, акти виконаних робіт, рахунки переві- зників	Вибіркова пере- вірка	Відомість переві- рки транспортних витрат
Перевірка правиль- ності розрахунків з орендодавцями земе- льних ділянок	Перерахувати орендну плату, перевірити своєчас- ність виплат, звірити умови договорів	Договори оренди, ві- домості нарахувань, платіжні документи	Перерахунок та вибірка	Відомість переві- рки орендної плати
Оцінка реальності дебіторської заборго- ваності	Провести аналіз строків по- гашення, отримати акти звірки, перевірити порядок формування резерву сумні- вних боргів	Акти звірки, дого- вори, оборотно-саль- дові відомості	Аналітичні про- цедури	Відомість переві- рки дебіторської заборгованості
Перевірка правиль- ності податкових ро- зрахунків	Зіставити показники декла- рацій з даними реєстрів бухгалтерського обліку, пе- ревірити правильність ви- значення податкових зобо- в'язань	Податкові декларації, податкові накладні, реєстри обліку	Вибіркова пере- вірка та перера- хунок	Відомість переві- рки податків
Перевірка правиль- ності обліку основ- них засобів та ремон- тів	Перевірити розмежування поточних витрат і капіталь- них інвестицій, проаналізу- вати операції модернізації та списання	Інвентарні картки, акти виконаних робіт, акти списання	Вибіркова пере- вірка	Відомість переві- рки основних засо- бів

Джерело: побудовано авторами.

Сформована програма аудиту дозволяє поєднати різні види аудиторських процедур, зокрема процедури по суті, аналітичні процедури, контрольні перерахунки та вибіркові перевірки, що забезпечує комплексний підхід до дослідження діяльності підприємств аграрного бізнесу. Особливе значення приділяється перевірці запасів, паливно-мастильних матеріалів, біологічних активів, доходів від реалізації продукції, логістичних витрат та розрахунків з орендодавцями земельних ділянок, оскільки саме ці об'єкти характеризуються ви-

соким рівнем ризику та мають істотний вплив на показники фінансової звітності.

Ефективність аудиторських процедур значною мірою залежить від рівня надійності системи внутрішнього контролю підприємства. Тут доцільно використовувати тест системи внутрішнього контролю, який дозволяє встановити ступінь надійності контрольних процедур та визначити можливість покладання на них під час планування подальших аудиторських дій (табл. 4).

Таблиця 4

РДА «Тест системи внутрішнього контролю підприємств аграрного бізнесу»

Контрольне питання	Так	Ні	Коментар аудитора
Чи затверджені норми списання насіння, добрив, ЗЗР та ПММ?	☐	☐	У разі відсутності норм зростає ризик необґрунтованого списання матеріальних ресурсів
Чи проводиться інвентаризація запасів не рідше одного разу на рік?	☐	☐	За відсутності інвентаризації необхідно збільшити обсяг процедур по суті
Чи використовуються GPS-системи для контролю руху техніки?	☐	☐	Відсутність GPS-моніторингу підвищує ризик завищення витрат на ПММ
Чи розмежовані функції закупівлі, складського обліку та бухгалтерії?	☐	☐	Поєднання функцій збільшує ризик помилок та шахрайства
Чи перевіряються контрагенти перед укладенням договорів?	☐	☐	Відсутність перевірки контрагентів підвищує ризик фіктивних операцій
Чи контролюються строки погашення дебіторської заборгованості?	☐	☐	Недостатній контроль може призвести до зростання простроченої заборгованості
Чи затверджена методика оцінки біологічних активів?	☐	☐	За відсутності методики необхідно розширити процедури перевірки оцінки
Чи здійснюється контроль правильності нарахування орендної плати за земельні паї?	☐	☐	Відсутність контролю може призвести до помилок у розрахунках та претензій пайовиків
Чи створюються резервні копії облікових даних?	☐	☐	Відсутність резервного копіювання підвищує ризик втрати інформації
Чи використовується багаторівневий доступ до бухгалтерських програм?	☐	☐	Недостатній контроль доступу збільшує ризик несанкціонованих змін облікових даних
Чи існує порядок реагування на воєнні та логістичні ризики?	☐	☐	Відсутність регламенту ускладнює управління кризовими ситуаціями
Чи застраховані посіви, багаторічні насадження та сільськогосподарська техніка?	☐	☐	Відсутність страхового покриття підвищує ризик втрати активів
Чи проводиться аналіз транспортних витрат та маршрутів перевезення?	☐	☐	Недостатній контроль логістики може призвести до завищення витрат
Чи здійснюється звірка даних бухгалтерського та податкового обліку?	☐	☐	Відсутність звірки збільшує ризик помилок у податковій звітності
Чи затверджено порядок документування та оцінки збитків від форс-мажорних обставин?	☐	☐	За відсутності відповідних процедур зростає ризик недостовірної оцінки втрат

Джерело: побудовано авторами.

Проведення тестування системи внутрішнього контролю дає можливість оцінити ступінь надійності контрольного середовища та визначити рівень довіри аудитора до процедур, що функціонують на підприємстві. Наявність ефективних контрольних заходів сприяє зниженню ризику виникнення суттєвих викривлень фінансової звітності та дозволяє оптимізувати обсяг аудиторських процедур по суті. Водночас відсутність окремих елементів контролю або їх недостатня ефективність обумовлюють необхідність розширення вибірки, застосування додаткових процедур та посилення уваги до найбільш ризикових господарських операцій.

Особливого значення для підприємств аграрного

бізнесу набуває оцінка системи контролю за використанням матеріальних ресурсів, правильністю оцінки біологічних активів, повнотою відображення доходів від реалізації продукції, станом розрахунків із контрагентами, а також рівнем захищеності інформаційних систем та здатністю підприємства реагувати на воєнні, логістичні й форс-мажорні ризики. Результати тестування дозволяють аудитору визначити слабкі місця у системі внутрішнього контролю та оцінити необхідність посилення окремих контрольних процедур.

Разом з тим завершальним етапом реалізації ризик-орієнтованого підходу є узагальнення результатів проведеної перевірки (табл. 5).

Таблиця 5

Узагальнення результатів ризик-орієнтованого аудиту

Об'єкт перевірки	Результати аудиторських процедур	Можливий вплив на фінансову звітність	Коригувальні заходи	Рекомендації аудитора
Запаси (насіння, добрива, ЗЗР)	Встановлено окремі випадки списання матеріалів без належно оформлених актів та розбіжності між складським і бухгалтерським обліком	Ризик завищення виробничих витрат та викривлення вартості запасів	Провести інвентаризацію та уточнити облікові записи	Посилити контроль за документальним оформленням списання матеріалів
ПММ	Виявлено відхилення між нормативними та фактичними витратами пального за окремими видами техніки	Ризик завищення собівартості продукції	Провести аналіз причин відхилень та скоригувати норми витрат	Впровадити постійний моніторинг витрат пального із використанням GPS-систем
Біологічні активи	Виявлено недостатнє документальне обґрунтування розрахунків справедливої вартості посівів та продуктивних тварин	Ризик викривлення вартості активів та фінансових результатів	Уточнити розрахунки та переглянути облікові оцінки	Затвердити внутрішню методику оцінки біологічних активів
Реалізація продукції	Встановлено окремі випадки несвоєчасного відображення операцій реалізації та розбіжності між даними ТТН і видаткових накладних	Ризик викривлення доходів звітного періоду	Провести звірку первинних документів та регістрів обліку	Посилити контроль за своєчасністю визнання доходів
Логістичні витрати	Виявлено окремі випадки відсутності підтверджуючих документів щодо транспортних послуг	Ризик завищення витрат діяльності	Провести додаткову перевірку операцій перевезення	Забезпечити належне документальне оформлення транспортних витрат
Оренда земельних ділянок	Встановлено помилки при нарахуванні орендної плати за окремими договорами	Ризик викривлення зобов'язань та витрат підприємства	Провести перерахунок сум нарахувань	Запровадити періодичний контроль розрахунків із пайовиками
Дебіторська заборгованість	Виявлено прострочену заборгованість та відсутність достатнього обґрунтування резерву сумнівних боргів	Ризик завищення вартості активів	Переглянути порядок оцінки дебіторської заборгованості	Удосконалити систему моніторингу розрахунків із покупцями
Податкові розрахунки	Встановлено окремі розбіжності між даними податкової звітності та бухгалтерських регістрів	Ризик неправильного визначення податкових зобов'язань	Провести звірку показників та внести необхідні коригування	Здійснювати періодичний внутрішній контроль податкових розрахунків
Основні засоби та сільськогосподарська техніка	Виявлено випадки некоректного розмежування витрат на ремонт і модернізацію	Ризик викривлення вартості необоротних активів та витрат періоду	Переглянути класифікацію витрат	Посилити контроль за віднесенням витрат на капітальні інвестиції
Воєнні та форс-мажорні втрати	Встановлено недостатність документального підтвердження окремих втрат активів	Ризик недостовірної оцінки збитків та активів	Провести додаткове документальне оформлення втрат	Розробити порядок фіксації та оцінки наслідків надзвичайних подій

Джерело: побудовано авторами.

Як бачимо, саме на цьому етапі здійснюється систематизація виявлених порушень, оцінка їх впливу на показники фінансової звітності, визначення рівня суттєвості виявлених відхилень та формування рекомендацій щодо мінімізації ризиків і вдосконалення системи внутрішнього контролю. Запропонований документ забезпечує комплексне відображення результатів перевірки та слугує інформаційною основою для формування професійного судження аудитора і підготовки підсумкових висновків за результатами аудиту.

Висновки. Умови функціонування підприємств аг-

рарного бізнесу характеризуються високим рівнем невизначеності та значним впливом природно-кліматичних, виробничих, логістичних, регуляторних і воєнних ризиків, що обумовлює необхідність застосування ризик-орієнтованого підходу в аудиті. Орієнтація аудиторських процедур на найбільш уразливі господарські процеси дає змогу підвищити якість оцінки ризиків суттєвого викривлення та забезпечити більш обґрунтоване формування професійного судження аудитора.

Результати дослідження дозволили сформувати комплекс взаємопов'язаних робочих документів, який

охоплює етапи ідентифікації ризикових ділянок аудиту, оцінки аудиторського ризику, планування аудиторських процедур, тестування системи внутрішнього контролю та узагальнення результатів перевірки. Запропонований підхід забезпечує послідовність аудиторського процесу, сприяє систематизації аудиторських доказів та враховує галузеві особливості діяльності підприємств аграрного бізнесу. Практична цінність запропонованого комплексу робочих документів полягає в можливості його використання під час проведення аудиту підприємств аграрного бізнесу з урахуванням галузевої специфіки, високого рівня невизначеності та викликів, пов'язаних із воєнними, логістичними, виробничими та регуляторними ризиками. Застосування запропонованих робочих документів сприятиме підвищенню ефективності аудиторських процедур, своєчасному виявленню суттєвих викривлень, удосконаленню системи внутрішнього контролю та зміцненню інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з

удосконаленням методичного забезпечення ризик-орієнтованого аудиту в умовах цифровізації обліково-аналітичних процесів та розробленням інструментів автоматизації документування аудиторських процедур на підприємствах аграрного бізнесу.

Декларація щодо використання інструментів

III. У процесі підготовки статті було використано інструменти генеративного штучного інтелекту (ChatGPT-4, OpenAI, 2025–2026) для підтримки пошуку та узагальнення наукових джерел, удосконалення структури викладу матеріалу, логічної побудови окремих розділів, а також мовного редагування тексту. Матеріали, сформовані за допомогою інструментів штучного інтелекту, були піддані критичному аналізу, перевірці та доопрацюванню авторами. Жоден фрагмент тексту не використовувався без наукового осмислення та редакційного опрацювання. Автори несуть повну відповідальність за достовірність, точність, наукову обґрунтованість і цілісність представлених результатів дослідження.

Список використаних джерел:

1. Канцедаль Н. А., Богаєнко О. С., Перерва Д. В. Моніторинг ризиків у системі стратегічного управління аграрним бізнесом: індикатори впливу та напрями оптимізації. *Здобутки економіки: перспективи та інновації*. 2025. № 18. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15699793>
2. Негода Ю. Галузеві підходи до оцінки безперервності діяльності агробізнесу: ризик-орієнтований аудит в умовах сучасних загроз. *Облік і фінанси*. 2025. Т. 109, № 3. С. 199–205. 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)
3. Campos-Llerena P., Arias-Pérez M., Toscano-Morales C., Barreno-Córdova C. Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. *Journal of Risk and Financial Management*. 2025. Vol. 18, No. 7. Art. 380. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm18070380>
4. Campos Llerena L. P., Arias Pérez M. G., Vayas López Á. H., Barreno Córdova C. A. Valuation of Biological Assets and Reasonableness of Financial Information: A Systematic Review of Empirical Evidence in the Agricultural Sector. *Sapientia: International Journal of Interdisciplinary Studies*. 2025. Vol. 6, No. 3. Art. e25051. DOI: <https://doi.org/10.51798/sijis.v6i3.1105>
5. Ordóñez-Castaño I. A., Franco-Ricaurte A. M., Herrera-Rodríguez E. E., Perdomo Mejía L. E. Effects of the Recognition, Measurement, and Disclosure of Biological Assets Under IAS 41 on Value Creation in Colombian Agribusinesses. *Journal of Risk and Financial Management*. 2026. Vol. 19, No. 1. Art. 11. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm19010011>
6. Wu L., Wang X., Kai H., Yang C., Lyulyov O., Pimonenko T. Chinese companies' transparency under sustainable development goals: the role of asset impairment and biological assets in audit. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*. 2023. Vol. 36, No. 2. DOI: <https://doi.org/10.1080/1331677X.2023.2182808>
7. Yildirim A. D., Yildirak K. Sustainability Auditing in State-Owned Agricultural Enterprises: A TIGEM Pilot on the Energy–Water Nexus. *Sustainability*. 2026. Vol. 18, No. 9. Art. 4357. DOI: <https://doi.org/10.3390/su18094357>
8. Tatenko M., Nazarova K., Nezhyva M., Hordopolov V. Accounting and Audit of Agriculture Enterprises in the USA. *Economics, Ecology and Socium*. 2024. Vol. 8. Pp. 78–88. DOI: <https://doi.org/10.61954/2616-7107/2024.8.4-7>
9. Andriuskevicius K., Balezentis T., Streimikiene D. et al. Analysis of Financial Distress Risk in Public Listed Agrifood Companies in Lithuania. *Agricultural Economics*. 2026. Vol. 14. Art. 4. DOI: <https://doi.org/10.1186/s40100-025-00449-4>
10. García-Machado J. J., Greblikaitė J., Iranzo Llopis C. E. Risk Management Tools in the Agriculture Sector: An Updated Bibliometric Mapping Analysis. *Studies in Risk and Sustainable Development. Rzyko i Zrównowagony Rozwój. Studia Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*. 2024. No. 398. Pp. 1–26. DOI: <https://doi.org/10.22367/srsd.2024.398.3>
11. Лєга О. В., Сіренко І. О. Аудит договірної політики підприємства: інструмент управління ризиками та забезпечення комплаєнсу. *Економічний простір*. 2025. № 201. С. 343–349. DOI: <https://doi.org/10.30838/EP.201.343-349>

12. Василюшин С. І., Канцедал Н. А., Лега О. В. Облік як інструмент формування експертної оцінки збитків українських підприємств в умовах війни. Вісник Полтавського державного аграрного університету. Економічні науки та управління. 2025. Вип. 3. С. 43–52. DOI: <https://doi.org/10.32782/pdau.eco.2025.3.6>
13. Райтер Н., Мацьків Г. Ризики аграрного підприємництва в умовах війни. Аграрна економіка. 2023. Т. 16, № 1–2. С. 41–50. DOI: <https://doi.org/10.31734/agrarecon2023.01-02.041>
14. Лега О. В., Канцедал Н. А., Богаєнко О. С. Система управління паливно-мастильними матеріалами як інструмент зменшення ризиків у діяльності підприємств агробізнесу. Підприємництво та інновації. 2025. № 34. С. 28–36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-3583/34.4>
15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. Ч. 1. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (дата звернення: 18.05.2026).
16. Ponomarenko O., Kantsedal N., Aranchiy V., Ostapchuk S. Audit Risk Assessment Model in Automated Accounting Systems of Enterprises in Ukraine. In: Alareeni B., Hamdan A., Elgedawy I. (eds). The Importance of New Technologies and Entrepreneurship in Business Development: In The Context of Economic Diversity in Developing Countries. ICBT 2020. Lecture Notes in Networks and Systems. Cham: Springer, 2021. Vol. 194. Pp. 1192–1204. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-030-69221-6_90
17. Мірзоева Т., Герасимчук Н. Щодо оцінки ризиків агробізнесу в контексті ESG-стратегії розвитку. Економіка та суспільство. 2023. № 58. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-58-22>

References:

1. Kantsedal, N. A., Bohaienko, O. S., & Pererva, D. V. (2025). Monitorynh ryzykiv u systemi stratehichnoho upravlinnia ahrnym biznesom: indykatory vplyvu ta napriamy optymizatsii [Risk monitoring in the system of strategic management of agribusiness: impact indicators and directions for optimization]. *Zdobutky Ekonomiky: Perspektyvy ta Innovatsii*, (18). <https://doi.org/10.5281/zenodo.15699793> [in Ukrainian].
2. Nehoda, Yu. (2025). Haluzevi pidkhody do otsinky bezperervnosti diialnosti ahrobiznesu: ryzyk-orientovanyi audyt v umovakh suchasnykh zahroz [Industry approaches to assessing the going concern of agribusiness: Risk-oriented audit under current threats]. *Oblik i Finansy*, 109(3), 199–205. [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3\(109\)-199-205](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-3(109)-199-205) [in Ukrainian].
3. Campos-Llerena, P., Arias-Pérez, M., Toscano-Morales, C., & Barreno-Córdova, C. (2025). Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(7), 380. <https://doi.org/10.3390/jrfm18070380> [in English].
4. Ordóñez-Castaño, I. A., Franco-Ricaute, A. M., Herrera-Rodríguez, E. E., & Perdomo Mejía, L. E. (2026). Effects of the Recognition, Measurement, and Disclosure of Biological Assets Under IAS 41 on Value Creation in Colombian Agribusinesses. *Journal of Risk and Financial Management*, 19(1), 11. <https://doi.org/10.3390/jrfm19010011> [in English].
5. Wu, L., Wang, X., Kai, H., Yang, C., Lyulyov, O., & Pimonenko, T. (2023). Chinese companies' transparency under sustainable development goals: the role of asset impairment and biological assets in audit. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(2). <https://doi.org/10.1080/1331677X.2023.2182808> [in English].
6. Yildirim, A. D., & Yildirak, K. (2026). Sustainability Auditing in State-Owned Agricultural Enterprises: A TIGEM Pilot on the Energy–Water Nexus. *Sustainability*, 18(9), 4357. <https://doi.org/10.3390/su18094357> [in English].
7. Tatenko, M., Nazarova, K., Nezhyva, M., & Hordopolov, V. (2024). Accounting and Audit of Agriculture Enterprises in the USA. *Economics, Ecology and Socium*, 8, 78–88. <https://doi.org/10.61954/2616-7107/2024.8.4-7> [in English].
8. Andriuskevicius, K., Balezentis, T., Streimikiene, D., et al. (2026). Analysis of Financial Distress Risk in Public Listed Agrifood Companies in Lithuania. *Agricultural Economics*, (14), 4. <https://doi.org/10.1186/s40100-025-00449-4> [in English].
9. García-Machado, J. J., Greblikaitė, J., & Iranzo Llopis, C. E. (2024). Risk Management Tools in the Agriculture Sector: An Updated Bibliometric Mapping Analysis. *Studies in Risk and Sustainable Development. Ryzyko i Zrównowazony Rozwój. Studia Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (398), 1–26. <https://doi.org/10.22367/srsd.2024.398.3> [in English].
10. Campos Llerena, L. P., Arias Pérez, M. G., Vayas López, Á. H., & Barreno Córdova, C. A. (2025). Valuation of Biological Assets and Reasonableness of Financial Information: A Systematic Review of Empirical Evidence in the Agricultural Sector. *Sapienza: International Journal of Interdisciplinary Studies*, 6(3), e25051. <https://doi.org/10.51798/sijis.v6i3.1105> [in English].
11. Leha, O. V., & Sirenko, I. O. (2025). Audyt dohovirnoi polityky pidpriemstva: instrument upravlinnia ryzykamy ta zabezpechennia komplaiensu [Audit of enterprise contractual policy: A tool for risk management and compliance assurance]. *Ekonomichnyi Prostir*, (201), 343–349. <https://doi.org/10.30838/EP.201.343-349> [in Ukrainian].
12. Vasylishyn, S. I., Kantsedal, N. A., & Leha, O. V. (2025). Oblik yak instrument formuvannia ekspertnoi otsinky zbytkiv ukrainskykh pidpriemstv v umovakh viiny [Accounting as a tool for forming expert assessment of losses

of Ukrainian enterprises under wartime conditions]. *Visnyk Poltavskoho Derzhavnogo Ahrarnoho Universytetu. Ekonomichni Nauky ta Upravlinnia*, (3), 43–52. <https://doi.org/10.32782/pdau.eco.2025.3.6> [in Ukrainian].

13. Raiter, N., & Matskiv, H. (2023). *Ryzyky ahrarnoho pidpriemnytstva v umovakh viiny* [Risks of agricultural entrepreneurship under wartime conditions]. *Ahrarna Ekonomika*, 16(1–2), 41–50. <https://doi.org/10.31734/agrarecon2023.01-02.041> [in Ukrainian].

14. Leha, O. V., Kantsedal, N. A., & Bohaienko, O. S. (2025). *Systema upravlinnia palyvno-mastylnymy materialamy yak instrument zmenshennia ryzykiv u diialnosti pidpriemstv ahrobiznesu* [Fuel and lubricants management system as a tool for reducing risks in agribusiness enterprises]. *Pidpriemnytstvo ta Innovatsii*, (34), 28–36. <https://doi.org/10.32782/2415-3583/34.4> [in Ukrainian].

15. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh* [International standards on quality control, auditing, review, other assurance and related services]. (2015). Part 1. International Federation of Accountants, Audytorska Palata Ukrainy. https://www.apu.net.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf [in Ukrainian].

16. Ponomarenko, O., Kantsedal, N., Aranchiy, V., & Ostapchuk, S. (2021). *Audit Risk Assessment Model in Automated Accounting Systems of Enterprises in Ukraine*. In B. Alareeni, A. Hamdan, & I. Elgedawy (Eds.), *The Importance of New Technologies and Entrepreneurship in Business Development: In The Context of Economic Diversity in Developing Countries*. ICBT 2020 (Lecture Notes in Networks and Systems, Vol. 194, pp. 1192–1204). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-030-69221-6_90 [in English].

17. Mirzoieva, T., & Herasymchuk, N. (2023). *Shchodo otsinky ryzykiv ahrobiznesu v konteksti ESG-strategii rozvytku* [On the assessment of agribusiness risks in the context of ESG development strategy]. *Ekonomika ta Suspilstvo*, (58). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-58-22> [in Ukrainian].

Дата надходження статті: 18.05.2026 р.

Дата прийняття статті до друку: 09.06.2026 р.

Дата публікації (оприлюднення) статті: 20.07.2026 р.

Стаття поширюється на умовах ліцензії Creative Commons Attribution License International CC-BY.