

УДК 338.436:657.6:338.245

В. С. Литвиненко,

к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6495-0537>

О. М. Колеснікова,

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

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2815-4410>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.14.71

БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: ВИКЛИКИ АУДИТУ В УМОВАХ ВОЄННОГО ЧАСУ

V. Lytvynenko,

PhD in Economics, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation,
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

O. Kolesnikova,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting
and Taxation, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

BUSINESS CONTINUITY OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: AUDIT CHALLENGES IN WARTIME

У статті досліджено особливості оцінки принципу безперервності діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану, який супроводжується різким зростанням ризиків, порушенням ланцюгів постачання, руйнуванням інфраструктури та нестабільністю фінансових потоків. Обґрунтовано, що традиційні підходи до аудиту безперервності втрачають ефективність в кризових обставинах, де рівень невизначеності перевищує звичні порогові значення. Визначено ключові ризики, які слід враховувати аудитору: військові дії, дефіцит ресурсів, обмеження в експорті та логістиці, загроза втрати активів, соціально-економічна нестабільність. Зазначено, що аудитору необхідно враховувати не лише фінансові індикатори, але й нефінансову інформацію — подієві ризики, управлінські рішення, доступ до страхування, контракти на поставку тощо. Розглянуто нові підходи до перевірки гіпотези безперервності, зокрема застосування сценарного аналізу, аналізу чутливості, валідації планів відновлення та оцінки стійкості бізнес-моделі підприємства. У статті систематизовано джерела інформації для аудитора: фінансова звітність, внутрішні документи, дані супутникового моніторингу, аналітика з відкритих джерел. Висвітлено роль нефінансових індикаторів, таких як безпека активів, кадрова мобільність, рівень кооперації з локальними громадами. Акцентовано увагу на необхідності адаптації міжнародних стандартів аудиту (зокрема ISA 570) до умов воєнного часу та аграрної специфіки. Запропоновано підходи до оцінки наявності суттєвої невизначеності, формування модифікованих аудиторських суджень, а також надано рекомендації щодо розкриття відповідної інформації у звіті аудитора. Зроблено висновок про критичну роль аудиту у формуванні довіри до функціонування аграрного бізнесу в умовах кризи та важливість розробки спеціалізованих методичних інструментів оцінки безперервності в сільському господарстві.

The article explores the theoretical and applied principles of assessing the principle of continuity of agricultural enterprises in the context of martial law, which is accompanied by large-scale risks, high level of uncertainty, destruction of infrastructure and significant disruption of economic equilibrium. It is substantiated that traditional tools of audit analysis based on retrospective financial data and assumptions of macroeconomic stability become insufficient in the active phase of war, when enterprises operate in extraordinary circumstances that do not provide for clear forecast parameters.

It is determined that the main risk factors for the agricultural sector are the loss of fixed assets, restrictions on the movement of products, shortages of fuel and fertilisers, instability of contractual obligations, partial or complete loss of markets, changes in the fiscal field and destabilisation of supply chains. The author proposes to expand the audit methodology by including non-financial indicators, such as management adaptability, ability to restructure operations, level of interaction with local communities, access to alternative logistics solutions and resource support. The expediency of applying scenario and probabilistic analysis, sensitivity testing, and developing variable strategies for the enterprise's functioning in the face of long-term shocks is emphasised. The author points out the need to adapt the provisions of the international standard ISA 570 "Going Concern" to the conditions of a multifactorial crisis with the involvement of context-oriented auditor's judgement, in-depth verification of the enterprise's ability to implement the business model in the medium and long term.

The sources of information that can be used in the audit are systematised: official financial statements, crisis management plans, internal management documentation, satellite monitoring results, conclusions of analytical services, and data from open source platforms. As a result, it is proved that the continuity audit in the agricultural sector should perform not only a controlling but also a preventive function, acting as an important tool for identifying risks, building the trust of investors, financial institutions, and government agencies, as well as ensuring the sustainability of agricultural production in the context of systemic destabilisation.

Ключові слова: аудит, безперервність діяльності, воєнний час, аграрне підприємство, ризики, фінансова звітність, ISA 570, цифровізація, сценарний аналіз, антикризове управління, нефінансова інформація.

Key words: audit, going concern, wartime, agricultural enterprise, risks, financial statements, ISA 570, digitalisation, scenario analysis, crisis management, non-financial information.

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

Аграрний сектор України переживає безпрецедентні виклики, зумовлені збройною агресією, порушенням логістичних ланцюгів, змінами ринкової кон'юнктури та високим рівнем невизначеності. У таких умовах питання безперервності діяльності сільськогосподарських підприємств набуває стратегічного значення не лише для самих господарств, а й для національної продовольчої безпеки. Здатність підприємства адаптуватися до змін, підтримувати фінансову стійкість і продовжувати операційну діяльність стає об'єктом ретельного моніторингу з боку інвесторів, кредиторів і державних інституцій.

Загрози для функціонування аграрного бізнесу в умовах війни набули багатовимірного характеру — від фізичної втрати посівів і

активів до психологічного тиску на персонал і стратегічної невизначеності. Частина підприємств опинилася в зоні активних бойових дій або тимчасової окупації, інші — зіштовхнулися з різким скороченням експортних можливостей і логістичних обмежень. У результаті змінюється модель господарювання, формуються нові операційні й фінансові ризики, які потребують оперативного реагування.

У цьому контексті роль аудиту безперервності значно зростає. Аудитор не лише оцінює наявну фінансову інформацію, а й аналізує зовнішні ризики, оперативні дані, кадровий потенціал та наявність стратегій реагування на кризи. Особливої ваги набувають нефінансові фактори — такі як фізичне розміщення активів у зоні бойових дій, доступ до ресурсів, соціальна стабільність персоналу та рівень цифрової готовності. Від якості аудиту залежить не лише достовірність звітності, а й довіра з боку партнерів, банків і донорських структур, які прий-

мають рішення про подальшу підтримку сільськогосподарських підприємств.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Однією з ключових наукових праць, що висвітлює методологічні підходи до оцінки безперервності діяльності підприємств в умовах кризи, є дослідження Безруких І.І., де автор аналізує ризик-орієнтований підхід до аудиту безперервності, пропонуючи нові методи аналізу на основі сценарного моделювання та врахування зовнішніх загроз. Особливої уваги надано ролі професійного судження аудитора в умовах макроекономічної нестабільності, що є актуальним у воєнний період.

Значний внесок у вивчення впливу воєнного стану на аграрний сектор зроблено в дослідженнях Кузьменко О.В. та Лисенко Л.М., де визначено специфічні для сільського господарства ризики: порушення логістичних ланцюгів, дефіцит палива, втрату трудових ресурсів, окупацію земельних угідь. Автори адаптують фреймворк COSO ERM до реалій воєнного часу, що дозволяє побудувати релевантну систему аудиторського аналізу безперервності.

Питання ролі нефінансової інформації в аудиті висвітлено в дослідженнях Eccles R.G. та Krzus де автори аргументують необхідність інтеграції нефінансових показників — таких як фактори ESG, операційна стійкість, відповідальність за працівників — у процедури аудиту на предмет безперервності. У контексті війни, коли фінансові показники часто втрачають репрезентативність, цей підхід набуває особливої актуальності.

Практичні аспекти адаптації аудиторських процедур до умов воєнного часу розглянуто у публікаціях Мороз Т.А. Автор аналізує проблематику віддаленої перевірки, обмеження доступу до первинної документації, необхідність перегляду процедур отримання доказів. Акцент зроблено на гнучкості та адаптивності аудиторських методів до кризових умов, що відповідає специфіці аудиту сільськогосподарських підприємств.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета статті полягає у комплексному дослідженні теоретико-методологічних та практичних аспектів аудиту безперервності діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного часу, з урахуванням специфічних ризиків аграрного сектора, трансформації джерел аудиторської інформації, обмежень у про-

веденні процедур та необхідності адаптації існуючих аудиторських підходів до умов високої невизначеності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Концепція безперервності (going concern) — одна з основоположних у бухгалтерському обліку та аудиті. Вона передбачає припущення, що підприємство функціонуватиме у передбачуваному майбутньому й не має наміру або потреби ліквідації чи припинення діяльності. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 регламентує обов'язки аудитора щодо оцінки цього припущення.

У науковому середовищі концепція безперервності (going concern) розглядається як одна з ключових засад бухгалтерського обліку та аудиту, яка передбачає, що підприємство буде продовжувати свою діяльність у передбачуваному майбутньому. Класичні підходи, представлені роботами С. Е. Stickney, стверджують, що безперервність є базовою передумовою для формування фінансової звітності відповідно до МСБО та національних стандартів, адже вона визначає методи оцінки активів і зобов'язань [1].

Водночас у сучасних умовах (зокрема, війна, пандемії, глобальні кризи) вчені, такі як D. Нау, О. Рябчук зазначають про необхідність переосмислення цієї концепції з урахуванням високої турбулентності середовища [2, 3].

Зокрема, ставиться під сумнів універсальність припущення про безперервність, якщо немає чітких доказів фінансової стабільності або підтримки з боку держави чи інвесторів.

На думку вітчизняних дослідників (Слюніна, Т. А., Матюшко, М. М.), аудитор має особливо уважно аналізувати зовнішні ризики, подієві фактори та альтернативні сценарії розвитку бізнесу [4]. Вони підкреслюють, що в умовах нестабільності аудиторські процедури повинні передбачати перевірку припущень керівництва щодо безперервності та надання відповідного розкриття в примітках до фінансової звітності.

Загалом, сучасна дискусія вказує на потребу не лише технічного застосування принципу going concern, а й його інтеграції в систему управління ризиками, корпоративного прогнозування та етичної відповідальності управлінського персоналу перед користувачами звітності.

У воєнний період традиційна методика аудиту безперервності потребує адаптації до реалій середовища високої турбулентності.

Концепція "ризик-орієнтованого аудиту" набуває особливого значення, оскільки аудитор має оцінити не лише фінансові ризики, а й екзогенні, такі як воєнні дії, втрати ринків збуту, ускладнення транспортної логістики, фізичне пошкодження активів, вивезення техніки, зміну ланцюгів постачання.

Окрім цього, теоретичні засади аудиту в таких умовах базуються на інтеграції кількох підходів:

— Системно-ситуаційного, що враховує взаємозв'язок внутрішніх ресурсів підприємства та зовнішнього середовища. Цей підхід базується на усвідомленні того, що підприємство функціонує як відкрита система, яка постійно взаємодіє з навколишнім середовищем. У воєнних умовах середовище стає надзвичайно динамічним і непередбачуваним, що вимагає від аудиту не лише фіксації фактів, а й аналізу їх причинно-наслідкових зв'язків. Аудитор має оцінити, яким чином зміни у зовнішньому середовищі (логістика, державна політика, ринки збуту, воєнна ситуація) впливають на внутрішні процеси підприємства — виробництво, фінанси, персонал, інвестиції, управління. У межах цього підходу важливо ідентифікувати адаптивні механізми підприємства, його рівень взаємодії з інституційним середовищем (державними органами, міжнародними донорами, партнерами), а також здатність до гнучкої перебудови виробничих і управлінських ланцюгів.

— Адаптаційного, який оцінює здатність підприємства до відновлення, переорієнтації виробництва, збереження персоналу та гнучкості управлінських рішень. Цей підхід передбачає аналіз гнучкості управлінських структур, здатності оперативно змінювати операційні процеси, модифікувати бізнес-модель, змінювати структуру витрат, а також формувати альтернативні сценарії діяльності. У фокусі перебувають дії підприємства, спрямовані на збереження основних виробничих потужностей, утримання клієнтської бази, переорієнтацію логістичних маршрутів, перехід до онлайн-управління, автоматизацію процесів, скорочення непродуктивних витрат. Аудитор у межах цього підходу аналізує наявність та ефективність антикризових стратегій, резервних фінансових джерел, внутрішніх систем моніторингу ризиків, а також здатність підприємства до навчання та впровадження інновацій. Адаптаційний потенціал розглядається як ключовий елемент життєздатності господарюючого суб'єкта в умовах екстремальної невизначеності.

— Когнітивного, що акцентує увагу на управлінських судженнях, які закладені у фінансове прогнозування, бізнес-плани та антикризові сценарії. Цей підхід визнає, що багато управлінських рішень в умовах війни приймаються в ситуації інформаційної неповноти, високої емоційної напруги та невизначеності. Аудитор має критично оцінювати логіку таких суджень, особливо щодо майбутніх грошових потоків, планів інвестицій, відновлення операційної діяльності після кризових подій. Значущими є також припущення щодо темпів інфляції, валютного курсу, політичної стабільності, доступу до ринків збуту. У рамках когнітивного підходу аудитор розглядає не лише числові дані, а й якісні фактори — наприклад, прозорість та достовірність планів, реалістичність цілей, компетентність управлінської команди. Це дозволяє підвищити точність аудиторського судження щодо безперервності діяльності навіть в умовах екстремальної невизначеності.

Згідно з МСА 570, аудитор зобов'язаний критично оцінити життєздатність припущень керівництва щодо безперервності діяльності. В умовах війни ці припущення часто формуються на неповній або швидко змінній інформації, що вимагає від аудитора вищого рівня професійного судження та використання ширшого аналітичного інструментарію, зокрема сценарного аналізу, стрес-тестування, експертної оцінки ризиків та подієвої аналітики.

Зокрема, до переліку факторів, що ставлять під сумнів безперервність, додаються:

- ризики фізичного знищення виробничих об'єктів;
- неможливість експорту через блокування портів;
- втрата земельного банку чи доступу до нього;
- мобілізація персоналу або міграція ключових фахівців;
- порушення постачання техніки, добрив, пального;
- зниження довіри інвесторів і партнерів до галузі;
- обмеження державної підтримки або її нерівномірність у регіонах бойових дій.

Отже, у таких умовах аудиторська оцінка повинна враховувати як фінансову інформацію, так і подієві, оперативні та соціальні чинники. Це вимагає ґрунтовної підготовки й опори на комплексну інформаційну підтримку аудиторського процесу. У цьому контексті особливого значення набуває інформаційно-аналітична база аудиту, яка охоплює сукупність джерел, методів збору, обробки та інтер-

претації даних, необхідних для формування об'єктивних і всебічних висновків.

Інформаційна база для оцінки безперервності в умовах воєнного часу включає розширений комплекс джерел, що поєднують традиційні фінансові дані, управлінську інформацію, подієві й ризик-орієнтовані фактори. Такий підхід вимагає перегляду стандартних підходів до звітності та обліку. У цьому контексті набуває актуальності адаптована фінансова звітність, яка враховує специфіку кризового середовища, відображає реальні операційні процеси та дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення в умовах підвищеної невизначеності.

Адапована фінансова звітність, що враховує знецінення активів, зміни в структурі балансу, втрати через бойові дії, переоцінку ризиків. У науковій дискусії адаптована фінансова звітність розглядається як відповідь на виклики нестабільного середовища, зокрема війни чи економічних шоків. Зарубіжні дослідники, як А. Норвуд, акцентують на її ролі у відображенні сценаріїв, ризиків і прогнозів для забезпечення прозорості [5].

Вітчизняні науковці, зокрема С. І. Голов та І. І. Безруких, підкреслюють необхідність фіксації втрат, пов'язаних із бойовими діями, та розкриття впливу форс-мажорних обставин [6, 7]. Загалом, адаптована звітність розглядається як антикризовий інструмент, що розширює межі стандартної фінансової інформації. У контексті воєнного часу така звітність має відображати: облік знищених або пошкоджених основних засобів із коректним документальним оформленням та підтвердженням через акти обстеження, страхові виплати, фото— та відеофіксацію; коригування балансової вартості активів, що втратили економічну користь або були евакуйовані без гарантії повернення; резервування сумнівної дебіторської заборгованості, зокрема за контрагентами з регіонів бойових дій або тимчасово окупованих територій;

— врахування зниження рентабельності через збільшення витрат на логістику, охорону, альтернативне паливо, зміну цін на добрива та ЗЗР;

— формування додаткових розкриттів у примітках до фінансової звітності щодо впливу воєнних подій на господарську діяльність.

Особливу увагу слід приділяти аналізу ліквідності, руху грошових коштів, фінансових зобов'язань, а також прогнозам платоспроможності в коротко- та середньостроковій перспективі. У ряді випадків доцільно форму-

вати спеціальні антикризові форми звітності (наприклад, "операційний звіт виживання"), які дають більш точну картину реального фінансового стану підприємства. Такі звіти мають на меті не лише задоволення зовнішніх запитів, а й слугують джерелом для внутрішнього аналізу. У зв'язку з цим особливого значення набуває управлінська інформація, яка забезпечує оперативну підтримку процесу прийняття рішень, сприяє ідентифікації ризиків, визначенню пріоритетних напрямів стабілізації та підвищенню ефективності антикризового менеджменту.

У науковому середовищі управлінська інформація розглядається як критичний елемент внутрішнього контролю та адаптивного менеджменту, особливо в умовах невизначеності. Одні дослідники (Р. Ентоні, Р. Каплан) підкреслюють її роль у формуванні стратегічного бачення та оцінці ефективності операцій [8,9]. Водночас інші (В. Савчук, С. Пилипчук) акцентують на необхідності інтеграції управлінської інформації з фінансовою для комплексного аналізу [10]. Спільним є визнання того, що актуальність, точність та адаптивність цієї інформації визначають здатність підприємства своєчасно реагувати на виклики середовища.

Управлінська інформація: бюджети виживання, плани реструктуризації, фінансові прогнози, антикризові стратегії, моделі мінімально життєздатного функціонування. Аудитор аналізує, наскільки такі плани є реалістичними, адаптивними та підкріпленими ресурсною базою. Особливу увагу приділяють наявності альтернативних сценаріїв розвитку подій (best case, base case, worst case), оцінці ризиків для кожного з них та рівню підготовки підприємства до переходу між сценаріями. Важливими елементами управлінської інформації є наявність внутрішніх протоколів кризового реагування, резервних планів фінансування, політик управління персоналом у надзвичайних умовах. Значущу роль відіграють також звіти внутрішнього аудиту, які можуть слугувати додатковим джерелом оцінки якості управлінських рішень. Актуальність, повнота та регулярність оновлення цієї інформації прямо впливають на здатність аудитора зробити обґрунтовані висновки щодо життєздатності підприємства. Проте для формування цілісної оцінки важливо враховувати не лише внутрішні, але й зовнішні джерела інформації, які дозволяють зіставити дані підприємства з макроекономічним середовищем, ринковими умовами, галузевими трендами та нормативно-правовими змінами. Це забезпечує ширший контекст

аудиторської оцінки та сприяє підвищенню її об'єктивності.

У науковому середовищі зовнішні джерела інформації розглядаються як важливий елемент розширення аналітичного простору аудиту та управління. Прихильники інтегративного підходу (Т. Белл) підкреслюють, що дані з макроекономічних, галузевих, нормативних і цифрових платформ дозволяють підвищити обґрунтованість оцінки ризиків та прогнозів [11]. Водночас критики (М. Джонсон) застерігають щодо неоднорідності, недостовірності або надмірної суб'єктивності окремих джерел, особливо з відкритих інформаційних ресурсів [12]. Загалом науковці сходяться на тому, що ефективне використання зовнішньої інформації потребує ретельної верифікації та методологічної інтеграції з внутрішніми даними підприємства.

Зовнішні джерела інформації, зокрема дані про регіональну безпекову ситуацію, рівень воєнної загрози, доступ до інфраструктури, макроекономічні прогнози, обсяги гуманітарної або фінансової підтримки з боку держави чи міжнародних партнерів. Такі джерела включають офіційні повідомлення Міністерства оборони, Державної служби з надзвичайних ситуацій, карти бойових дій, аналітику міжнародних інституцій (FAO, World Bank, EBRD), звіти ООН та інших донорських структур. Інформація про доступність портів, залізничних коридорів, стан енергетичної інфраструктури є критично важливою для розуміння операційних ризиків. Аудитор також має враховувати законодавчі зміни, податкові пільги для постраждалих регіонів, програми компенсацій втрат. Крім того, вагомими є прогнози щодо цін на продукцію, тенденцій споживчого попиту та доступу до кредитного фінансування, які формуються на основі зовнішніх економічних звітів. Системна інтерпретація таких джерел дозволяє краще оцінити довгострокову життєздатність підприємства в умовах зовнішнього шоку. Водночас, виключно фінансових показників недостатньо для повноцінного аналізу стійкості бізнесу. У цьому зв'язку зростає значення нефінансових індикаторів, які відображають кадровий потенціал, рівень організаційної адаптивності, інноваційну спроможність, дотримання екологічних та соціальних стандартів, а також репутаційні характеристики, що мають критичне значення в умовах нестабільності.

Науковці нефінансові індикатори дедалі частіше розглядають як важливе доповнення до традиційних фінансових показників при оцінці

стійкості та життєздатності підприємства [13]. Зарубіжні дослідники, зокрема R. Eccles і M. Krzus, стверджують, що індикатори сталого розвитку, репутаційні характеристики, інноваційний потенціал та соціальна відповідальність мають вирішальне значення для довгострокової вартості бізнесу [14]. У вітчизняній науці (О. Є. Кузьмін, А. В. Бойко) наголошується на доцільності включення таких показників до системи управлінського обліку та аудиту для повнішої оцінки ризиків [15]. Разом з тим, деякі вчені висловлюють занепокоєння щодо суб'єктивності оцінки нефінансових індикаторів та складності їх стандартизації в умовах різної галузевої специфіки.

Нефінансові індикатори: кадрові зміни, наявність ключових управлінців, рівень цифровізації, ступінь автономності підприємства у прийнятті рішень, стабільність трудових відносин, адаптивність логістичних каналів. Особливе значення мають показники утримання персоналу в регіонах ризику, рівень мотивації та залученості працівників, функціонування внутрішньої комунікації в умовах обмеженого фізичного доступу. Також важливо враховувати наявність альтернативних постачальників, диверсифікацію каналів збуту, інтеграцію з місцевими громадами та участь підприємства в гуманітарних чи соціальних ініціативах. До критично важливих індикаторів належать також ступінь довіри до керівництва, частота оновлення управлінських рішень відповідно до змін у середовищі, а також здатність підприємства зберігати сталість операцій при нестабільному доступі до ресурсів і персоналу. Аналіз таких нефінансових показників дозволяє глибше оцінити неформальні фактори стійкості підприємства в умовах затяжної кризи. Проте для забезпечення всебічності оцінки доцільно також залучати альтернативні джерела інформації, які можуть включати професійні судження експертів, аналітичні огляди галузей, дані з відкритих цифрових платформ, соціальних мереж, спеціалізованих інформаційних систем та моніторингових сервісів. Їх інтеграція в аудиторський процес розширює горизонт аналізу та сприяє формуванню більш адаптивної і чутливої до ризиків системи оцінки.

У науковому середовищі щодо альтернативних джерел даних все більше уваги приділяється їх потенціалу як доповнення до традиційної фінансової та статистичної інформації. Прихильники інноваційного підходу (J. Manyika) вважають, що використання даних з відкритих цифрових платформ, супутникового моніторингу, соціальних мереж і big data дозволяє

оперативно виявляти тренди, оцінювати поведінкові ризики та реагувати на кризові події в реальному часі [16]. Водночас критики (Т. Хамільтон) звертають увагу на проблеми достовірності, етичності збору, правового регулювання та можливих упереджень таких джерел [17]. Загальновизнаною є думка, що альтернативні дані можуть суттєво розширити аналітичні можливості підприємства, однак потребують ретельної перевірки, структуризації та інтеграції у формалізовані системи оцінювання.

Альтернативні джерела даних: супутникові знімки посівів та об'єктів інфраструктури, телеметрія аграрної техніки, геоаналітика, цифрові карти врожайності, дані з БПЛА, IT-платформи управління господарством (AgriChain, Soft.Farm, Cropio, OneSoil, EOS Crop Monitoring, DroneUA тощо), які забезпечують оперативну й незалежну верифікацію стану господарства. Ці джерела особливо актуальні в умовах, коли традиційні канали збору інформації обмежені або недоступні через бойові дії чи тимчасову окупацію. Вони дозволяють аудитору дистанційно оцінити стан посівів, щільність обробки земель, динаміку змін площ, пошкодження об'єктів інфраструктури, маршрути техніки. Важливо, що такі дані можуть бути інтегровані в моделі просторового аналізу або оброблені за допомогою штучного інтелекту для виявлення трендів і аномалій. Аудитори також використовують дані з агротехнологічних платформ для перевірки фактичного виконання виробничих операцій, ефективності добрив чи засобів захисту рослин, точності прогнозів урожайності. Залучення альтернативних джерел даних підвищує об'єктивність аудиторських висновків та зменшує залежність від суб'єктивної управлінської інформації.

У сучасних умовах інформаційна база аудиту має бути не лише повною, а й динамічною, із застосуванням принципів комплементарного аналізу — поєднання кількісних і якісних джерел, цифрових і польових індикаторів. Такий підхід дозволяє аудитору сформулювати більш обґрунтовану та прогностично значущу оцінку безперервності.

Оцінюючи безперервність у критичних умовах, аудитори мають застосовувати розширений ризик-орієнтований підхід, який передбачає ідентифікацію, аналіз та ранжування ризиків за ймовірністю настання та очікуваним впливом на діяльність підприємства. Основні елементи цієї оцінки включають:

— Аналіз чутливості до екстремальних сценаріїв — моделювання гіпотетичних ситуацій,

таких як повна втрата експортного каналу, тривала відсутність доступу до земельного банку, перебої в постачанні добрив або втрати фінансування. Аудитор має перевірити, чи проводило підприємство подібне моделювання, які саме сценарії розглядалися, якими були передумови та допустимі межі відхилення ключових показників. Доцільним є застосування stress-test аналізу, що дозволяє оцінити вплив різкого погіршення умов ведення діяльності (наприклад, падіння ціни на продукцію на 30%, зростання вартості логістики вдвічі, повне знезрумлення об'єктів на тиждень). Аналіз охоплює також оцінку часу, необхідного для відновлення діяльності, фінансових резервів на період кризи, взаємозалежності між ланками ланцюга створення вартості. Важливо перевірити, чи в рамках сценарного аналізу враховано крос-ризик, які здатні мультиплікативно впливати на стійкість підприємства (наприклад, втрата персоналу + пошкодження складу + зупинка логістики). Така чутливість дозволяє аудитору сформулювати уявлення про межу життєздатності підприємства.

— Оцінку адаптаційного потенціалу — перевірку наявності альтернативних варіантів ведення бізнесу, диверсифікації продукції, переходу на менш ресурсоємні технології, зниження операційних витрат. Аудитор повинен встановити, наскільки підприємство здатне до швидкого стратегічного й оперативного реагування на зовнішні загрози. Це включає аналіз таких аспектів, як наявність гнучких контрактних відносин, можливість перенесення виробництва в безпечні регіони, запровадження енергоощадних технологій, використання альтернативних джерел енергії, автономне управління технологічними процесами. Важливим є оцінка здатності до зміни структури виробництва з урахуванням обмежених ресурсів, оптимізації трудових процесів, впровадження інновацій у систему управління та прийняття рішень. Також необхідно враховувати, чи підприємство налагодило зв'язки з місцевими громадами, міжнародними партнерами та благодійними організаціями з метою розширення підтримки й швидкого відновлення після кризових подій. Адаптаційний потенціал розглядається не лише як здатність витримати короткотерміновий шок, а як стратегічна властивість забезпечити функціонування в умовах постійної невизначеності.

— Верифікацію планів антикризового управління — аналіз того, чи має підприємство затверджені протоколи дій на випадок форс-мажорів, резервні бюджети, альтернативні мар-

шрути логістики, плани евакуації персоналу або перенесення виробництва. Аудитор повинен оцінити, чи плани кризового реагування є формалізованими документами, наскільки вони оновлені відповідно до змін воєнної обстановки, чи проводилися тренування або симуляції сценаріїв. Також важливо враховувати, чи підприємство має канали комунікації для оперативного інформування працівників, партнерів і органів влади, чи визначено відповідальних осіб та процедури прийняття рішень у надзвичайних ситуаціях. Аудиторська перевірка має охоплювати ефективність реалізації попередніх антикризових заходів, наявність контрольних точок моніторингу ризиків, структуру резервного фінансування та можливість швидкого розгортання нових виробничих майданчиків. Наявність таких планів і механізмів свідчить про проактивну позицію керівництва та здатність підприємства діяти в умовах високої невизначеності.

— Аудит стратегій збереження персоналу та ключових компетенцій — чи розроблено програми утримання працівників, перекваліфікації або компенсації за роботу в небезпечних умовах. Аудитор повинен перевірити, чи існують механізми стимулювання ключових фахівців залишатися в компанії, зокрема через системи гнучкої мотивації, соціальної підтримки, психологічної допомоги. Оцінюється також наявність кадрового резерву, рівень залучення персоналу в процес прийняття рішень, адаптація політик HR до умов воєнного стану (включаючи дистанційну зайнятість, мобільність, ротацію персоналу). У фокусі — політики збереження управлінської тяглості, запровадження дублюючих функцій у критичних підрозділах, а також програми навчання й передачі знань, які дозволяють мінімізувати втрату компетенцій. Особливої ваги набуває аудит заходів, спрямованих на підтримку мікроклімату в колективі, забезпечення базових умов безпеки, а також відновлення мотивації після критичних подій. Оцінка стратегій збереження персоналу є невід'ємною частиною оцінки безперервності, адже кадрова стабільність формує основу операційної стійкості аграрного бізнесу в умовах війни.

— Оцінку юридичних і регуляторних ризиків — ризики втрати прав оренди через пропущені строки, неможливість виконання контрактів, зміни у порядку оподаткування, санкційні обмеження. Аудитор має дослідити, чи підприємство здійснює регулярний правовий моніторинг змін у законодавстві воєнного часу, включаючи земельні, податкові, валютні та ек-

спортно-імпортні норми. Особливу увагу слід приділити юридичному статусу землекористування в зонах бойових дій, наявності мораторіїв, спрощеного режиму доступу до компенсацій та пільг. Аналізу підлягають також ризики судових спорів з контрагентами щодо форс-мажорних обставин, правомірності зупинення виконання контрактів або змін умов постачання. Аудитор оцінює наявність юридичної експертизи всередині компанії або на аутсорсингу, ведення актуальної документації, збереження цифрових і паперових копій контрактів, резервних юридичних стратегій. Наявність ефективного юридичного супроводу є критичною умовою підтримання безперервності діяльності в умовах регуляторної турбулентності.

— Використання матриць ризиків та heat-maps для візуалізації ризик-профілю підприємства, що сприяє прийняттю обґрунтованих суджень про наявність або відсутність суттєвої невизначеності щодо безперервності. Аудитор має розробити або перевірити наявність двовимірної матриці, яка класифікує ризики за ймовірністю настання та рівнем впливу на господарську діяльність (наприклад, високий/середній/низький ризик). Heat-maps дозволяють швидко ідентифікувати критичні зони концентрації загроз, а також простежити взаємозв'язки між ризиками. У контексті війни такі мапи можуть включати осі "географічної загрози" та "секторального впливу" (наприклад, ризик втраченого врожаю у регіонах, прилеглих до зони бойових дій). Крім того, можлива інтеграція даних із супутникового моніторингу, аналітики ринку, та даних про логістичну доступність для динамічного оновлення ризик-профілю. Heat-maps є інструментом комунікації ризиків керівництву, що забезпечує візуальну ясність і аргументацію для ухвалення управлінських рішень в умовах невизначеності.

Особливої ваги набуває динамічність ризиків — здатність змінюватися залежно від регіональної безпекової ситуації, сезону, геополітичного тла, доступу до підтримки з боку держави або партнерів. Аудитори повинні оцінювати, чи здійснює підприємство постійний моніторинг ризиків і чи має механізми їх нейтралізації або компенсації шляхом:

— аналізу чутливості до екстремальних сценаріїв (наприклад, повна втрата експортного каналу);

— оцінки адаптаційного потенціалу: чи є можливість переорієнтації на внутрішній ринок, диверсифікації виробництва;

— верифікації планів антикризового управління;

— аудиту стратегій збереження персоналу, логістичних договорів, альтернативних джерел постачання.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

В умовах воєнного часу аудит безперервності діяльності аграрних підприємств потребує глибшого занурення в контекст ризиків, посиленого використання нефінансової аналітики та цифрових інструментів моніторингу. Висновки аудитора щодо життєздатності підприємства мають базуватись на комплексному аналізі — фінансовому, стратегічному, операційному та соціальному. Водночас зростає роль адаптивних і когнітивних підходів в аудиті, які дозволяють враховувати нестандартні обставини, змінну інформацію, а також якісні аспекти прийняття управлінських рішень.

Ключовими критеріями оцінки безперервності є не лише платоспроможність, а й адаптаційна здатність, наявність антикризових планів, кадровий потенціал, гнучкість виробничої та логістичної структури, цифрова готовність. Важливим стає і вміння підприємства взаємодіяти з зовнішнім середовищем — державою, партнерами, донорами, громадами — для залучення підтримки та ресурсів у критичні моменти.

Завдання аудитора — не лише ідентифікувати ризики, але й оцінити, як підприємство ними управляє, наскільки реалістичні його плани та які ресурси є для подолання кризи. Це вимагає нових підходів до роботи з інформацією — залучення альтернативних джерел, інтеграції супутникових і цифрових даних, аналізу сценаріїв, верифікації нефінансових індикаторів.

У подальшому доцільним є розвиток методик адаптивного аудиту, що враховують надзвичайні обставини та нестандартні виклики, а також створення спеціалізованих стандартів і рекомендацій щодо аудиту безперервності в аграрному секторі в умовах системних шоків, таких як війна, енергетичні чи кліматичні кризи.

Література:

1. Stickney C.P. *Financial Statement Analysis A Strategic Perspective*. San Diego, California: Harcourt Brace Jovanovich Publisher. 1990. 250 p.
2. Hay D. C., Stewart J., Botica Redmayne N. The role of auditing in corporate governance: Insights from the academic literature. *Journal of Accounting Literature*, 2008. № 27. pp. 1—75.

3. Рябчук О., Мосійчук Є. Аудит фінансової стійкості підприємств в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*, 2025 (73).

4. Слюніна Т. А., Матюшко, М. М. Проблеми розвитку аудиту та його реформування в Україні. *Бізнес Інформ*, 2021. № 11. С. 322—327.

5. Hopwood, A. G. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*. 1983. № 8 (2—3). pp. 287—305.

6. Голов С. І. Аудит в умовах невизначеності та воєнного стану: нові ризики та професійна відповідальність. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2022. № 6. С. 3—9.

7. Безруких І. І. Особливості аудиторської оцінки безперервності діяльності підприємств в умовах воєнного стану. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2023. № 5. С. 45—50.

8. Anthony R. N., Herzlinger R. Management control in nonprofit organizations. *Public Administration Review*, 1980. № 40 (2). pp. 189—197.

9. Kaplan R. S., Norton D. P. The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 1992. № 70 (1). pp. 71—79.

10. Савчук В. К., Пилипчук С. В. Система управлінської звітності: вимоги до адаптивності в умовах нестабільності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2023. № 4. С. 38—43.

11. Bell T. B., Peecher M. E., Solomon, I. The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2005. № 24 (1). pp. 131—146.

12. Johnson M., Khurana I. K., Reynolds J. K. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*. 2002. № 19 (4). pp. 637—660.

13. Безруких І. І. Використання нефінансових показників в оцінюванні безперервності діяльності підприємств. *Облік і фінанси*. 2022. № 1. С. 44—50.

14. Eccles R. G., Krzus M. P. The integration of ESG issues into audit and assurance. *Journal of Applied Corporate Finance*. 2018. № 30 (2). pp. 114—120.

15. Кузьмін О. Є., Бойко А. В. Нефінансова звітність як джерело інформації для аудиту сталого розвитку. *Економічний дискурс*. 2022. № 2. С. 56—62.

16. Manijka J., Chui M., Bugin J., Brown B., Dobbs R., Roxburgh C., Byers A. Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity. McKinsey Global Institute, 2011. 156 p.

17. Hamilton, Terrance J. The Role of Information Systems in Audit Automation. Journal of Information Systems. 1999. № 13 (1). pp. 37—45.

References:

1. Stickney, C.P. (1990), Financial Statement Analysis A Strategic Perspective, Harcourt Brace Jovanovich Publisher, San Diego, California.

2. Hay, D. C., Stewart, J. and Botica Redmayne, N. (2008), "The role of auditing in corporate governance: Insights from the academic literature", Journal of Accounting Literature, vol. 27, pp. 1—75.

3. Riabchuk, O. and Mosiichuk, Ye. (2025), "Audit of financial stability of enterprises under martial law conditions", Economy and Society, vol. 73.

4. Sliunina, T. L. and Matiushko, M. M. (2021), "Problems of audit development and its reform in Ukraine", Business Inform, vol. 11, pp. 322—327.

5. Hopwood, A. G. (1983), "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", Accounting, Organizations and Society, vol. 8 (2—3), pp. 287—305.

6. Holov, S. I. (2022), "Auditing under uncertainty and martial law: new risks and professional responsibility", Accounting and Auditing, vol. 6, pp. 3—9.

7. Bezrukykh, I. I. (2023), "Peculiarities of the auditor's assessment of going concern of enterprises under martial law conditions", Accounting and Auditing, vol. 5, pp. 45—50.

8. Anthony, R. N. and Herzlinger, R. (1980), "Management control in nonprofit organizations", Public Administration Review, vol. 40 (2), pp. 189—197.

9. Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1992), "The balanced scorecard: Measures that drive performance", Harvard Business Review, vol. 70 (1), pp. 71—79.

10. Savchuk, V. K. and Pylypchuk, S. V. (2023), "Management reporting system: requirements for adaptability under conditions of instability", Accounting and Auditing, vol. 4, pp. 38—43.

11. Bell, T. B., Peecher, M. E. and Solomon, I. (2005), "The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology", Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 24 (1), pp. 131—146.

12. Johnson, M., Khurana, I. K. and Reynolds, J. K. (2002), "Audit-firm tenure and the quality of financial reports", Contemporary Accounting Research, vol. 19 (4), pp. 637—660.

13. Bezrukykh, I. I. (2022), "Use of non-financial indicators in assessing the going concern of

enterprises", Accounting and Finance, vol. 1, pp. 44—50.

14. Eccles, R. G. and Krzus, M. P. (2018), "The integration of ESG issues into audit and assurance", Journal of Applied Corporate Finance, vol. 30(2), pp. 114—120.

15. Kuzmin, O. Ye. and Boiko, A. V. (2022), "Non-financial reporting as a source of information for sustainable development auditing", Economic Discourse, vol. 2, pp. 56—62.

16. Manijka, J., Chui, M., Bugin, J., Brown, B., Dobbs, R., Roxburgh, C. and Byers, A. (2011), Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity, McKinsey Global Institute, NY, USA.

17. Hamilton, T. J. (1999), "The Role of Information Systems in Audit Automation", Journal of Information Systems, vol. 13 (1), pp. 37—45.

Стаття надійшла до редакції 08.07.2025 р.

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

ЕКОНОМІЧНИХ НАУК та ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

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

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