

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 12.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.12.83>

УДК 631.145:005.342:631.145

К. В. Шевчук,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Національний університет біоресурсів та природокористування України
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9284-0343>*

С. І. Дерев'янка,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Національний університет біоресурсів та природокористування України
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8576-0276>*

РИЗИК-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД ДО АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ІНСТРУМЕНТИ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ

K. Shevchuk,

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting and Taxation,*

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

S. Derevianko,

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting and Taxation,*

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

RISK-ORIENTED APPROACH TO THE AUDIT OF FINANCIAL REPORTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: TOOLS AND PRACTICAL APPLICATION

У статті досліджено теоретичні та методичні засади ризик-орієнтованого підходу до аудиту фінансової звітності аграрних підприємств в умовах зростання галузевих та воєнних ризиків. Обґрунтовано, що традиційні аудиторські процедури не забезпечують належного рівня контролю за достовірністю звітності через специфіку аграрного виробництва, природно-кліматичну мінливість, сезонність, складність технологічних процесів і вплив воєнних дій. У статті ідентифіковано ключові групи ризиків суттєвих викривлень, пов'язані з оцінкою біологічних активів, формуванням витрат, достовірністю земельного банку, логістичними обмеженнями та обмеженням доступу до первинних документів. Розкрито інструменти ризик-орієнтованого аудиту, зокрема аналітичні процедури, використання Big Data, супутникових знімків, GPS- та IoT-технологій, машинного навчання. Окреслено практичні рекомендації щодо вдосконалення аудиторських процедур, адаптації міжнародних стандартів аудиту та підвищення ролі внутрішнього контролю. Результати дослідження спрямовані на підвищення якості аудиту та прозорості фінансової звітності аграрного бізнесу України.

The article provides an in-depth examination of the theoretical, methodological, and practical foundations of the risk-oriented approach to auditing the financial reporting of agricultural enterprises in Ukraine, which currently operate under unprecedented levels of uncertainty caused by the combined impact of sector-specific and wartime risks. It is emphasized that traditional audit procedures-focused mainly on confirming transactions or conducting selective testing-are no longer sufficient to ensure the reliability and completeness of financial information in the agricultural sector. This is primarily due to the biological nature of production, climatic variability, seasonality, the multi-stage character of technological processes, the territorial dispersion of assets, and the disruptive effects of military operations on business continuity.

The study identifies and systematizes the key groups of risks of material misstatement, particularly those associated with the valuation of biological assets

in accordance with fair value requirements, the completeness and accuracy of cost accounting, the reliability of land-use documentation, logistical disruptions, and the restricted access to primary documents in regions affected by hostilities. Special attention is given to risks arising from destroyed infrastructure, limited access to storage facilities, changes in export logistics, and the loss or fragmentation of accounting records, all of which complicate the auditor's ability to obtain sufficient and appropriate evidence.

The article highlights the growing need to integrate advanced analytical and digital tools into audit practice. These include analytical procedures, Big Data analytics, satellite monitoring of agricultural fields, GPS tracking of equipment, IoT-based control systems, automated internal control platforms, and machine-learning algorithms designed to detect anomalies and patterns indicative of potential misstatements.

Furthermore, the article outlines practical recommendations for improving audit procedures, strengthening internal control at agricultural enterprises, and enhancing the responsiveness of auditors to high-risk areas. It also underscores the importance of adapting International Standards on Auditing (ISA) and International Financial Reporting Standards (IFRS) to the realities of wartime conditions. The findings demonstrate that the implementation of a risk-oriented audit approach significantly enhances the quality, transparency, and resilience of financial reporting of agricultural enterprises, thereby contributing to the reliability of managerial decision-making and supporting sustainable development in the post-war period.

Ключові слова: *ризик-орієнтований аудит; фінансова звітність; аграрний бізнес; аудиторський ризик; внутрішній контроль; Big Data; цифровий аудит; справедлива вартість; воєнні ризики; аналітичні процедури; супутниковий моніторинг; аудит витрат; ризики суттєвих викривлень.*

Keywords: *risk-oriented audit; financial reporting; agribusiness; audit risk; internal control; Big Data; digital audit; fair value; wartime risks; analytical procedures; satellite monitoring; cost audit; risks of material misstatements.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.

Сучасна практика аудиту фінансової звітності в аграрному секторі України функціонує в умовах нестабільності, сформованої природно-кліматичною мінливістю, коливаннями ринкової кон'юнктури, логістичними обмеженнями, технологічною неоднорідністю виробничих процесів та, особливо останніми роками, масштабними воєнними ризиками. Військові дії, руйнування інфраструктури, тимчасова втрата доступу до первинних документів, пошкодження активів і кардинальна зміна маршрутів експортної логістики суттєво підвищують імовірність викривлень у фінансовій звітності підприємств [10]. За таких умов традиційні підходи до аудиту, орієнтовані на суцільне чи вибіркове підтвердження фактів господарської діяльності, втрачають ефективність, оскільки не враховують зростаючих галузевих ризиків - оцінки біологічних активів, повноти відображення продукції, коректності витрат, достовірності земельного банку чи ризиків шахрайства. Натомість зростає значення ризик-орієнтованого підходу, що передбачає системну ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень і концентрацію аудиторських процедур на найуразливіших ділянках обліку. Застосування такого підходу дозволяє адаптувати стратегію аудиту до воєнних умов, інтегрувати цифрові інструменти - супутникові дані, GPS-моніторинг техніки, автоматизовані системи контролю, аналітику великих даних і точніше оцінювати ризикові операції, пов'язані з виробництвом, зберіганням та реалізацією продукції. Таким чином, ризик-орієнтований аудит виступає не лише сучасною методикою, а й необхідною умовою забезпечення об'єктивності аудиторської думки та належної якості інформаційного забезпечення управління аграрними підприємствами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз публікацій засвідчує, що в дослідженнях, що проводилися як вітчизняними науковцями, такими як Бардаш С.В., Шерстюк О.Л. [2], Бондар В.П. [3], так зарубіжними Fedelia J., Te J., Anderson A. [25] питання ідентифікації та оцінювання аудиторського

ризиків займають вагомe місце, при цьому підкреслюється необхідність розуміння аудитором специфіки галузі та відповідним чином адаптації аудиторських процедур [22]. Методологічні та організаційні основи проведення аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу досліджено в працях Головач В.В., Головач Т.А. [5].

Дослідження Свиноуса І.В., Туржанського В.А., Шепель Т.П., Нікітченка С.О. [19] вказують на важливості оцінки за справедливою вартістю, наголошуючи, що різні способи визначення справедливої вартості істотно впливають на фінансову звітність і, відповідно, на оцінку фінансового стану підприємства.

Українські науковці - Г. П'ятигорець, Т. Дем'яненко, І. Паська, І. Богайчук [17] - акцентують на технологічній багатостадійності аграрного виробництва, уразливості первинних даних та необхідності посилення контролю у сфері обліку витрат, земельних відносин і виробничих процесів. Сучасні міжнародні дослідження FAO (2022–2023) демонструють, що воєнні фактори суттєво підвищують невизначеність та ускладнюють збір аудиторських доказів, що потребує застосування ризик-орієнтованих моделей та цифрових інструментів. Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Сирцева С.В., Лугова О.І. [7], акцентують увагу на тому, що аграрна специфіка вимагає глибокої адаптації методики аудиту до галузевих умов. Окремі роботи, зокрема Аберніхіної І. [1], Гавриш О.А., Омельчук В.І. [4], Кузик Н.П. [11], підкреслюють, що цифровізація в аудиторській діяльності має великий потенціал для підвищення ефективності аудиту вітчизняних підприємств, яка є прийнятною і для аграрного сектору України.

Дослідження засвідчують важливість внутрішнього контролю, ризиків справедливої вартості, оціночних суджень (що дають можливість аудитору не лише отримати певні характеристики досліджуваної інформації, але і сформулювати на їх основі професійну думку), що особливо актуально для аграрних підприємств із значною часткою біологічних активів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є систематизація теоретичних підходів до ризик-орієнтованого аудиту аграрних підприємств, удосконалення методики оцінювання аудиторських ризиків та формування практичних рішень для підвищення достовірності фінансової звітності в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ризик у процесі аудиту фінансової звітності розглядається в міжнародних стандартах та науковій літературі як імовірність того, що аудитор висловить неадекватну (помилкову) думку у випадку, якщо фінансова звітність містить суттєве викривлення. Згідно з Міжнародним стандартом аудиту (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена [14]. За своїм змістом аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення [8], що вимагає від аудитора оцінити всі фактори, які можуть вплинути на достовірність звітних даних та якості аудиторського судження.

Науковці підкреслюють, що ризик у процесі аудиту має подвійний характер: з одного боку - об'єктивний, зумовлений умовами діяльності підприємства, а з іншого - суб'єктивний, пов'язаний з можливостями й професійною компетентністю аудитора [27]. Тому мінімізація аудиторського ризику передбачає не лише глибоке розуміння галузевої специфіки, а й здатність аудитора застосовувати професійне судження, моделювати ризикові ситуації та здійснювати критичний аналіз отриманих доказів.

У структурі аудиторського ризику традиційно виділяють три ключові компоненти: властивий ризик, ризик контролю та ризик невиявлення. Властивий ризик характеризує імовірність викривлення фінансової інформації внаслідок особливостей функціонування підприємства ще до застосування внутрішнього контролю. Властивий ризик є найбільш значущим у галузях з високою часткою облікових оцінок, технологічною

багатостадійністю та нестабільністю зовнішнього середовища - саме такими характеристиками володіє аграрний сектор.

У сільському господарстві значна частина активів, зокрема біологічні, визначається за справедливою вартістю, що передбачає використання професійних суджень і моделей оцінювання, а отже, створює широкі можливості для викривлень. Науковці наголошують, що природно-кліматична мінливість, біологічні цикли, сезонність виробництва, втрати врожаю та відсутність можливості оперативної інвентаризації формують високий рівень власного ризику, який є характерним саме для аграрних підприємств [17].

Ризик контролю визначається тим, наскільки внутрішня система контролю здатна запобігати викривленням або своєчасно їх виявляти. Ефективна система внутрішнього контролю створює передумови для зниження ризику. Ці ризики можуть мати широкомасштабні та глибокі наслідки, здійснюючи негативний вплив не лише на фінансові результати підприємства, але й серйозно підбиваючи його здатність ефективно конкурувати. Коли в компанії відсутній надійний внутрішній контроль або коли цей контроль не впроваджується ефективно, вона наражається на різноманітні ризики [21].

Проте в аграрних підприємствах система внутрішнього контролю досить часто носить формальний характер через сезонність робіт, розподіл відповідальності між чисельними підрозділами, територіальну розгалуженість земельного банку та вплив людського фактору.

Українські дослідники підкреслюють, що недосконалість внутрішнього контролю у сфері зберігання продукції, обліку витрат, документування послуг підрядників, контролю за земельними ділянками та палим є одним із ключових джерел зростання ризику суттєвих викривлень [6].

Ризик невиявлення відображає імовірність того, що аудиторські процедури не дозволять виявити існуюче викривлення. Даний ризик

залежить як від вибору аудиторських процедур, так і від обсягу вибірки, професійної компетентності аудитора та ефективності застосування аналітичних інструментів. В умовах аграрного сектору економіки ризик невиявлення підсилюється наявністю неформальних практик, можливістю часткової втрати документів через воєнні дії, труднощами проведення фізичних оглядів складів, техніки й біологічних активів, а також залежністю від інформації, яка може бути неповною або недостовірною.

Узагальнюючи наукові підходи, слід зазначити, що ризик-орієнтований аудит передбачає не ізольоване оцінювання кожного виду ризику, а інтегроване їх поєднання з урахуванням галузевих, регуляторних і виробничих особливостей аграрного бізнесу. Міжнародний стандарт аудиту ISA 315 акцентує увагу на тому, що аудитор має ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення з позиції їх імовірності та можливого впливу, а також визначити сегменти фінансової звітності, які найбільше схильні до викривлень [15]. У сфері сільського господарства такими сегментами є облік біологічних активів, витрат виробництва, земельних ресурсів, запасів, зобов'язань, державних дотацій та експортних операцій.

Ризики суттєвих викривлень фінансової звітності аграрних підприємств формуються під впливом специфічних галузевих факторів, що зумовлюють підвищену ймовірність помилок та маніпуляцій у процесі відображення господарських операцій. Аграрне виробництво характеризується значною залежністю від природно-кліматичних умов, біологічних процесів, сезонності та складних технологічних циклів, що створює широкий спектр можливостей для облікових оцінок і суб'єктивних рішень. У наукових дослідженнях наголошується, що саме багатостадійність технологічного процесу, значна кількість непрямих витрат, складність достовірної оцінки біологічних активів і ресурсомісткість виробництва роблять фінансову звітність аграрних підприємств особливо вразливою до суттєвих викривлень [7].

У таблиці 1 узагальнено ризики підприємств аграрного бізнесу в умовах війни.

Таблиця 1. Ризики підприємств аграрного бізнесу

Ризики	Характеристика
Втрата частини земельних ресурсів та погіршення їх якісного стану	На територіях активних бойових дій, значно погіршився якісний стан земель, що в майбутньому потребуватиме значних коштів на відновлення та повернення до активного використання. За попередніми оцінками третина українських земель стала зоною ризикового сільського господарства.
Руйнування виробничого потенціалу	Атаки агресора спричинюють руйнування зерносховищ, продовольчих складів, пошкодження логістичної інфраструктури погіршують умови ведення виробництва та експорту
Зростання дефіциту трудових ресурсів	Аграрний сектор України має проблему дефіциту трудових ресурсів, спричиненого зокрема як мобілізацією працівників так міграційними процесами
Зміна структури виробництва	Зміна структури виробництва на користь високорентабельних сільськогосподарських культур, а також відмова від вирощування трудомістких культур. Крім традиційних для України факторів, що впливають на структуру посівів в умовах війни можна виділити і інші: можливість експорту, дефіцит трудових ресурсів, можливості тривалого зберігання урожаю, можливість післязбиральної доробки
Зростання витрат на ведення сільськогосподарської діяльності	Значна частина сільськогосподарських виробників стикається з проблемами зростання цін на матеріали сільськогосподарського призначення, палива або електроенергії для забезпечення роботи сільськогосподарської техніки та в умовах постійних обстрілів тривалою відсутністю електроенергії. Серед найбільших потреб: забезпечення добривами, паливом і посадковим матеріалом, насінням, доступ до кормів, збільшення поголів'я тварин
Енергетичні ризики	Масовані обстріли об'єктів енергетики й енергетичної інфраструктури України призводять до жорстких обмежень енергопостачання, спричинюючи негативний вплив на економіку. Знищення Каховської ГЕС спричинило втрату потужностей української енергетики.
Кліматичні ризики	Ризики, пов'язані із забезпеченням населення продовольством, погодні умови останніх років в Україні (аномальні температури, посухи, зливи та різкі перепади температури) істотно вплинули на рівень врожайності сільськогосподарських культур та якість продукції
Екологічні ризики	Внаслідок деградації земель, підвищення їх розораності, забрудненням ґрунтів, відсутністю або недостатньою кількістю потужностей (об'єктів) переробки побічних продуктів тваринного походження. Руйнування дамби та зниження рівня води в Каховському водосховищі може становити потенційну загрозу для тимчасово окупованої Запорізької атомної електростанції (АЕС). Також має місце загроза для сільськогосподарських і водних ресурсів внаслідок зменшення доступу до води для зрошення.
Ризики скасування торговельних преференцій для України з боку ЄС	За попередніми оцінками негативний внесок у зростання ВВП України внаслідок скасування торговельних преференцій ЄС оцінюється у - 0,98 відсоткового пункту. Найбільше припинення торговельних преференцій позначиться на доходах експортерів кукурудзи, пшениці, м'яса птиці та цукру.

Джерело: сформовано автором

Одним із найризикованіших сегментів є оцінка справедливої вартості біологічних активів, що здійснюється відповідно до вимог МСБО 41 «Сільське господарство» (НП(С)БО 30 «Біологічні активи» при веденні обліку за національними стандартами). Оцінювання врожаю на корені, поголів'я тварин чи багаторічних насаджень передбачає застосування ринкових цін, прогнозних показників та професійних суджень, що, досить часто, призводить до високої ймовірності як свідомих маніпуляцій, так і помилок, пов'язаних із нестабільністю ринку. Для зернового виробництва характерні також ризики неповноти відображення продукції, оскільки зміна маси при сушінні, природні втрати під час транспортування або зберігання, а також недосконалість складського господарства створюють значні можливості для перекручення обсягів виходу продукції.

Для аудиту фінансової звітності аграрних підприємств проблемою є викривлення у звітності доходів і витрат [20]. Суттєвою групою ризиків є маніпулювання витратами, пов'язаними з використанням паливно-мастильних матеріалів, матеріалів сільськогосподарського призначення (добрив, засобів захисту тощо), послуг сторонніх організацій, орендною платою за землю та амортизаційними відрахуваннями. Значна частина витрат здійснюється у віддалених структурних підрозділах, де внутрішній контроль є слабшим.

Це створює підґрунтя для завищення витрат, повторного списання ресурсів, використання фіктивних підрядників і прихованого розподілу продукції. Аналогічним чином ризики виникають у частині обліку земельного банку, який в Україні є фрагментованим, а документообіг щодо оренди нерідко супроводжується неточностями. За спостереженнями дослідників, помилки у визначенні земельних площ, меж полів чи строків дії договорів можуть призводити до суттєвих викривлень у витратах, зобов'язаннях та активах [18].

Високою залишається ймовірність викривлень у частині експортних операцій, які займають значну частку в реалізації аграрної продукції. Через

складність логістики, наявність кількох посередницьких ланок, валютні коливання та різні формати контрактів існують ризики недостовірного відображення виручки, неправильного розрахунку курсових різниць або подання інформації, що не відповідає фактичному обсягу експортованої продукції.

Окремою групою факторів, що посилюють ймовірність суттєвих викривлень, є ризики, зумовлені воєнним станом. Воєнна агресія спричинила масштабне руйнування виробничих об'єктів, тимчасову окупацію територій, втрату доступу до активів та документації, що суттєво ускладнило як ведення обліку, так і аудит. Неможливість проведення інвентаризацій у регіонах, де зберігається загроза бойових дій, призводить до відсутності ключових аудиторських доказів щодо наявності та стану основних засобів, техніки, складів, врожаю та поголів'я. У дослідженнях FAO наголошується, що значна частина втрат продукції в зонах бойових дій залишається неідентифікованою, оскільки підприємства фізично не можуть підтвердити обсяги залишків [24].

Аудиторські докази - ключова категорія. Саме на їх основі формується аудиторська думка. В процесі аудиту необхідно отримати достатню кількість доказів, які забезпечуються формування необхідних висновків. Аудиторські докази є надійнішими, якщо їх отримано з різних джерел (джерел різного характеру) та інформація їх є відповідною. У випадках, коли аудиторські докази одержані з одного джерела не відповідають отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури необхідно застосувати для усунення невідповідності.

Нерідко підприємства змушені працювати без повного комплексу первинних документів, які можуть бути знищені через недбалість, випадковість або зовнішні чинники (наприклад, знищення офісу підприємства внаслідок бойових дій). Відсутність такої документація досить часто має критичне значення. Законодавством України передбачена процедура відновлення первинних документів у разі їх втрати або знищення.

Є ряд особливих положень та пілґ, які діють під час воєнного стану. Відновлення знищених документів включає підготовку актів про втрату або створення нових документів на основі інформації, яка є щодо втрачених.

При прийнятті рішення щодо доцільності та особливостей використання зовнішніх підтверджень аудитор повинен враховувати область діяльності суб'єкта господарювання. Також важливо оцінити, чи знижують отримані докази, що надані зовнішнім підтвердженнями, аудиторський ризик для відповідних тверджень до прийнятного рівня.

Зазначимо, що протягом процесу зовнішнього підтвердження аудитор повинен виявляти відповідний рівень професійного скептицизму. При цьому, професійний скептицизм є важливим при розробці запиту на підтвердження, виконанні процедур підтвердження та оцінці результатів процедур зовнішнього підтвердження [8].

Практика проведення аудиту, починаючи з часів запровадження ризик-орієнтованого підходу, показує, що у визначенні аудиторського ризику повинні домінувати не математичні розрахунки, а професійний скептицизм. Розрахунки належить підпорядковувати професійному судженню, що ґрунтується на професійному скептицизмі, а не навпаки [5].

В умовах складної економічної ситуації посилюється необхідність контролю за транспортом з метою зниження витрат, підвищення ефективності та безпеки експлуатації. Зменшення споживання енергоресурсів, зменшення витрат на виробництво продукції можливе у разі впровадження у виробництво інноваційних енергоощадних технологій, однією з яких є GPS-моніторинг.

Значні ризики також виникають у сфері логістики: порушення експорту через морські порти, зміна маршрутів через залізницю та автотранспорт, нестійкість каналів постачання призводять до ускладнення контролю за рухом продукції та відповідністю обсягів документам. Це підвищує ймовірність викривлень, пов'язаних з обліком переміщень, транзиту та валютної виручки. При проведенні перевірки аудитори дедалі

більше використовують інформацію супутникового моніторингу, GPS-дані та цифрові системи контролю.

Цифрова економіка створює нове середовище для реалізації ризик-орієнтованого управління, генеруючи специфічні загрози: кіберризики, втрату конфіденційності, цифрову нерівність, залежність від технологічних платформ тощо. Це зумовлює потребу у впровадженні цифрових інструментів управління ризиками [1].

Інструменти та моделі ризик-орієнтованого аудиту в аграрному секторі зумовлені потребою системного охоплення складної, динамічної та високоризикованої специфіки аграрного виробництва. Сучасний аудит дедалі більше переходить від традиційної документальної перевірки до використання аналітичних, статистичних і цифрових методів, що дозволяють аудиторів виявляти нетипові операції в масивах даних підприємства. Застосування цифрової аналітики стає ключовим елементом ризик-орієнтованого аудиту, оскільки спрямувати зусилля на найризикованіші ділянки обліку та дозволяє мінімізувати ризик невиявлення помилок.

У межах аналітичних процедур особливе значення має data-driven підхід, який ґрунтується на використанні великих масивів даних для оцінки достовірності показників фінансової звітності. Агрегування Big Data із супутникових систем моніторингу полів дозволяє оцінювати відповідність між задекларованими обсягами посівних площ і фактичними геопросторовими даними, що значно підвищує якість аудиторських доказів. Застосування GPS-контролю техніки дає аудиторів змозгу перевірити фактичний обсяг виконаних агротехнічних операцій, що є критичним для підтвердження достовірності витрат на обробіток ґрунту, внесення добрив або збирання врожаю.

Аналітичні процедури в аудиті аграрних формувань мають широкий спектр використання всіх стадіях (етапах) аудиту. Важливим компонентом аналітичних процедур є коефіцієнтний аналіз та порівняння фактичних показників із галузевими нормативами. Зокрема, аналіз норм висіву, витрат

пального, показників урожайності, структури виробничих витрат або співвідношення продуктивності техніки дозволяє аудитору виявляти відхилення, що потенційно свідчать про маніпуляції або допущені помилки в обліку. Цей інструмент є одним досить ефективним при попередньому виявленні ризикових сегментів, оскільки дозволяє виявити ділянки з нетиповими або економічно необґрунтованими значеннями.

Також слід враховувати, що виконання аналітичних процедур некоректно зводити лише до визначення коефіцієнтів або порівнянь з розрахунками аудитора. Суть аналітичних процедур передусім повинна проявлятися у встановленні взаємозв'язків, виявленні причин відхилень та тенденцій розвитку [12].

Сучасні тенденції аудиту передбачають також використання методів машинного навчання для аналізу фінансових даних, виявляти закономірностей чи аномалій та відповідно сформулювати прогнози щодо майбутніх показників. KPMG International та мережа фірм-членів KPMG, що надають аудиторські, податкові, юридичні та консультаційні послуги, впроваджують генеративний штучний інтелект у свою глобальну платформу розумного аудиту KPMG Clara.

Станом на 2024 р. компанія декларувала, що KPMG Clara AI будуть використовувати 90 000 аудиторів по всьому світу. За результатами проведених досліджень KPMG «Фінансова звітність та аудит з використанням штучного інтелекту: Шлях до нових горизонтів», 64% компаній очікують, що аудитори відіграватимуть роль в оцінці використання ними штучного інтелекту у фінансовій звітності. Оскільки KPMG Clara AI є частиною Trusted AI, у роботі зберігатиметься підхід human-in-the-loop. Це означає, що аудитор залишатиметься головним у процесі аудиту та підтверджуватиме всі результати, створені ШІ [26].

Алгоритми кластеризації, виявлення аномалій та прогнозування дозволяють аудитору аналізувати значні масиви даних щодо руху запасів,

готової продукції, операцій із контрагентами, платежів або витрат на матеріали сільськогосподарського призначення.

Алгоритми машинного навчання при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств аграрного бізнесу дозволяють аналізувати фінансові дані, виявляти закономірності чи аномалії, ідентифікувати нетипові операції, що можуть бути ознаками шахрайства, порушень або помилок, які неможливо виявити традиційними методами та робити прогнози щодо майбутніх показників.

Внаслідок воєнних дій прослідковується зростання собівартості виробництва через збільшення вартості пального, добрив. Відбувається порушення ланцюгів постачання та збуту, що призводить до затримки поставок, виникнення штрафів, дефіциту оборотного капіталу [9].

Особливе місце займають воєнні ризики, які охоплюють фізичне знищення активів, втрату документації, неможливість проведення інвентаризацій, зменшення облікових можливостей підприємств у зоні бойових дій. У дослідженнях FAO зазначається, що ці фактори протягом 2022-2024 рр. стали одними з найпотужніших джерел невизначеності, які мають бути враховані в ризик-орієнтованому аудиті [23].

Завершальним блоком моделі виступають ризики внутрішнього контролю, пов'язані з недосконалістю процедур фіксації господарських операцій, фрагментарністю контролю, дефіцитом компетентного персоналу та слабкою автоматизацією процесів. Як підкреслюють науковці, що внутрішній контроль у більшості українських аграрних підприємств не забезпечує необхідного рівня запобігання викривленням, що підсилює значущість зовнішнього аудиту [13].

Практичне застосування ризик-орієнтованого підходу в аудиті аграрних підприємств передбачає комплексну організацію аудиторського процесу з урахуванням галузевої специфіки, технологічних особливостей виробництва та ризиків воєнного стану. На етапі планування аудиторіві необхідно здійснити галузевий скринінг ризиків, який охоплює аналіз

ринкової кон'юнктури, кліматичних умов, особливостей сезону, цінових коливань на зернові, олійні та ресурси, а також оцінку логістичної доступності. Важливу роль відіграє оцінювання системи внутрішнього контролю підприємства, яке дозволяє визначити, наскільки ефективно підприємство здатне запобігати викривленням, своєчасно їх виявляти і забезпечувати достовірність фінансової інформації. Під час планування аудитор також має ідентифікувати ризикові сегменти (так звані hot spots), у яких найбільш ймовірні суттєві викривлення, зокрема облік біологічних активів, рух запасів, облік витрат, контроль за паливом, земельні відносини та експортні операції. Важливою складовою цього етапу є застосування аналітичних процедур - порівняння динаміки врожайності, співставлення обсягів витрат із галузевими нормативами, аналіз сезонних коливань, виявлення нетипових відхилень у виробничих показниках, перевірка відповідності між задекларованими площами та фактичними даними дистанційного моніторингу. Саме аналітичні процедури дозволяють аудиторів сформулювати обґрунтоване уявлення про найвразливіші ділянки діяльності підприємства.

Етап виконання аудиторських процедур у ризик-орієнтованому підході передбачає застосування цільових методів, спрямованих на найризикованіші ділянки обліку. Одним із ключових інструментів є використання цільових вибірок, що дозволяє зосередити увагу на операціях, які мають підвищену імовірність викривлення, наприклад, на договорах з підрядниками, рухові запасів, операціях зі збирання врожаю або списання ресурсів. В умовах воєнного стану дедалі більшого значення набувають дистанційні методи огляду активів - відеоінвентаризація, використання фото- та відеофіксації, онлайн-огляди техніки і складів, які компенсують обмежений доступ до фізичних локацій підприємства. Ефективним інструментом також є крос-перевірка супутникових даних із даними внутрішнього обліку - супутникові знімки дозволяють аудитору підтвердити наявність і стан посівів, відповідність площі та рівнів урожайності задекларованим показникам. У

практиці важливо застосовувати процедури зовнішнього підтвердження від контрагентів: запити щодо обсягів поставок, фактичних умов виконання робіт, параметрів транзакцій, балансів взаєморозрахунків. Все більшого значення набувають цифрові інструменти - онлайн-платформи агромоніторингу, які фіксують реальні обсяги врожаю та відображають виробничі процеси в режимі реального часу. Такі дані підвищують об'єктивність аудиту та зменшують ризик не виявлення викривлень.

Завершальний етап - формування аудиторської думки - потребує від аудитора врахування всіх факторів, що впливали на можливості збирання доказів, а особливо тих, що зумовлені воєнним станом. Обмежений доступ до активів, часткова втрата документації або неможливість інвентаризації можуть істотно ускладнити перевірку та вимагати застосування альтернативних процедур. Якщо отримати достатні й прийнятні докази неможливо, це може стати підставою для формулювання модифікованої аудиторської думки згідно з вимогами ISA 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора». Також аудиторіві необхідно оцінити безперервність діяльності аграрного підприємства, враховуючи стан матеріально-технічної бази, доступ до земель, фінансову стійкість, рівень пошкоджень активів та можливість виконання контрактних зобов'язань у майбутньому. Дослідники наголошують, що безперервність діяльності у воєнний час є одним із найскладніших аспектів аудиторської оцінки, оскільки традиційні фінансові показники можуть бути недостатньо інформативними, а ризики припинення діяльності залежать від зовнішніх, неконтрольованих чинників [16].

Таким чином, практичне застосування ризик-орієнтованого підходу в аудиті аграрного бізнесу передбачає комплексність методів, посилення аналітичних процедур, активне використання цифрових технологій та критичну оцінку достатності аудиторських доказів. Поєднання традиційних та інноваційних інструментів дозволяє аудиторіві забезпечити високу якість перевірки та сформулювати об'єктивну думку навіть за умов підвищеної невизначеності, характерної для аграрного сектору у воєнний період.

Удосконалення ризик-орієнтованого аудиту в Україні є ключовою передумовою підвищення якості фінансової звітності аграрних підприємств і зміцнення довіри інвесторів, кредиторів та міжнародних партнерів. Сучасні виклики, зумовлені глибокими структурними змінами в аграрному секторі та воєнним станом, вимагають адаптації аудиторських підходів, розширення інструментарію та підвищення рівня цифровізації процедур. Одним із першочергових напрямів удосконалення є посилення галузевих стандартів аудиту з урахуванням специфіки обліку біологічних активів, земельних відносин та багатостадійності аграрного виробництва. Біологічні активи, відповідно до МСБО 41, визначаються за справедливою вартістю, що створює широке поле для суб'єктивних суджень та маніпуляцій; тому розроблення методичних рекомендацій, галузевих аудиторських індикаторів та стандартних підходів до оцінки є критично необхідним. Аналогічно, облік земельних ресурсів потребує встановлення уніфікованих процедур перевірки кадастрових даних, договорів оренди та площ землекористування.

Другим важливим напрямом є інтеграція супутникових даних, GPS-технологій та IoT-рішень у практику аудиторських процедур. У сучасному аграрному виробництві значна частина інформації фіксується цифровими датчиками, дронами, агромоніторинговими системами та GPS-трекерами техніки. Використання цих даних у аудиті дає змогу суттєво підвищити об'єктивність доказів, зменшити ризик маніпуляцій і підтвердити реальний обсяг польових робіт, посівів, збирання врожаю та руху ресурсів. Як зазначають міжнародні дослідники (Anderson, Swinnen, Deloitte), супутникові знімки та IoT-технології забезпечують аудиторів незалежне джерело інформації, що вирівнює асиметрію даних між підприємством і аудитом.

Третім напрямом є розвиток цифрових платформ для аудиту аграрного бізнесу, які можуть містити агреговані дані щодо продуктивності полів, витрат, технологічних карт, логістичної інформації та історичних даних з агровиробництва. Використання хмарних сервісів створює можливість для формування цифрових слідів операцій, автоматичного контролю за рухом

активів, перевірки відповідності фактичних даних адміністративній та фінансовій звітності. Це дозволяє підприємствам переходити до інтегрованих систем управлінського та фінансового обліку, що значно спрощує процес аудиту й підвищує рівень прозорості.

Суттєве значення має також удосконалення системи внутрішнього контролю аграрних підприємств. У більшості господарств внутрішні контрольні механізми залишаються недостатньо формалізованими, не охоплюють ключові ризикові процеси або мають значні прогалини у сегментах обліку витрат, обліку запасів, контролю за паливом, використанням техніки та взаємодії з підрядниками. Адаптація внутрішнього контролю до вимог COSO та впровадження ризик-орієнтованих контрольних карт (risk maps) дозволить підприємствам зменшити ризик викривлень ще до проведення зовнішнього аудиту. Науковці наголошують, що сильна система внутрішнього контролю знижує не лише ризик контролю, а й загальний аудиторський ризик.

П'ятим напрямом розвитку є впровадження ESG-аудиту, що передбачає аналіз нефінансової інформації, пов'язаної з екологічними, соціальними та управлінськими аспектами діяльності підприємств. Український аграрний сектор дедалі більше інтегрується до глобальних ринків, де ESG-звітність стає обов'язковою вимогою інвесторів та торговельних партнерів ЄС. Аудит ESG-факторів, зокрема відповідності екологічним стандартам, ефективності використання ресурсів, впливу на ґрунти, водні ресурси та біорізноманіття, дозволяє підприємствам посилити репутаційну стійкість і конкурентоздатність. Для аграрних підприємств, які працюють у зоні підвищених екологічних ризиків і воєнних впливів, цей аспект стає особливо значущим.

Окремої уваги потребує адаптація міжнародних стандартів ISA та IFRS до умов воєнного часу. Військові дії створили унікальні обставини, коли аудиторів доводиться працювати з неповними даними, зруйнованими об'єктами, відсутністю інвентаризацій та дефіцитом первинних документів.

Тому необхідна розробка рекомендацій щодо альтернативних процедур, оцінки суттєвості, формування аудиторської думки та оцінки безперервності підприємств у кризових умовах. Крім того, важливо адаптувати методики підтвердження справедливої вартості активів, визначення збитків від воєнних дій, оцінки зменшення корисності та підтвердження реальності дебіторської заборгованості.

Загалом, удосконалення ризик-орієнтованого аудиту потребує поєднання цифрових технологій, галузевої методології та глибокої інтеграції міжнародних підходів у національну систему аудиту. Це дозволить підвищити якість аудиторських перевірок, забезпечити прозорість аграрного виробництва та наблизити українську систему аудиту до європейських стандартів, що є критично важливим у період відновлення та інтеграції у єдиний ринок ЄС.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Ризик-орієнтований підхід є визначальним елементом сучасної системи аудиту фінансової звітності аграрних підприємств, оскільки дозволяє забезпечити її достовірність, повноту та прозорість у середовищі, що характеризується високою мінливістю та багаторівневою невизначеністю. Аграрний сектор України поєднує природно-кліматичні ризики, сезонність, біологічні особливості виробництва, логістичні бар'єри та безпрецедентний вплив воєнних подій, що істотно ускладнює процес формування первинних даних і підвищує ймовірність суттєвих викривлень. Використання risk-based методології дає змогу аудиторів сфокусувати ресурси на найбільш вразливих ділянках обліку, підвищити точність оцінювання ризиків та оптимізувати процес отримання аудиторських доказів.

Застосування сучасних цифрових інструментів - Big Data, супутникового моніторингу, GPS- та IoT-технологій, машинного навчання - значно розширює можливості аудиторської перевірки, особливо у випадках, коли доступ до активів або документів є обмеженим через воєнні обставини. Ефективність такого підходу залежить від якості внутрішнього контролю,

стану цифровізації підприємства, доступності зовнішніх джерел інформації та професійної готовності аудиторів працювати з інноваційними технологіями.

В умовах воєнної трансформації економіки особливо важливо адаптувати міжнародні стандарти ISA та IFRS до національних реалій, розвивати галузеві методичні підходи з урахуванням специфіки біологічних активів, земельних ресурсів, операцій із підрядниками та експортними контрактами. Удосконалення системи внутрішнього контролю, поширення ESG-аудиту, розвиток цифрових платформ аграрного обліку та підвищення кваліфікації аудиторів створюють основу для інтеграції української аудиторської практики у європейський простір.

Узагальнюючи, ризик-орієнтований аудит виступає не лише інструментарієм перевірки, а й концепцією аудиторського мислення, яка поєднує системний аналіз, цифрові технології та глибоке розуміння галузевої специфіки. Його застосування сприяє зростанню довіри до фінансової звітності аграрних підприємств, підвищенню інвестиційної привабливості сектору та забезпечує фундамент для стійкого розвитку агропродовольчих систем України.

Література

1. Аберніхіна І. Ризик-орієнтоване управління в контексті цифрової економіки: сутність, цілі, інструменти. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2025. № 3(18). С. 214-221. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.18-32> (дата звернення 15.11.2025).
2. Бардаш С. В., Шерстюк О. Л. Оцінка реагування системи внутрішнього контролю на відхилення, виявлені зовнішнім аудитором. Соціально-економічний розвиток України: проблеми та перспективи: кол. монографія / за ред. О. В. Маноїленко. Харків: НТУ «ХПІ». 2015. С. 22-41.
3. Бондар В. П. Порядок розрахунку аудиторського ризику. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2008. № 10 (289). С. 11–14.

4. Гавриш О. А., Омельчук В. І. Глобальні тренди цифровізації в аудиторській діяльності. *Економічний вісник Донбасу*. 2024. № 3 (77). С. 198-202. URL: <http://www.evd-journal.org/download/2024/3/25-Havrysh.pdf> (дата звернення 02.12.2025).

5. Головач В. В., Головач Т. А. Ризик-орієнтований підхід в аудиторській діяльності. *Економіка. Фінанси. Право*. 2024. № 2. С. 72-79. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/361> (дата звернення 02.12.2025).

6. Дем'яненко Т. Є. Внутрішній аудит в сільськогосподарських підприємствах: організаційно-управлінський аспект. *Облік і фінанси*. 2017. № 3. С. 148–153.

7. Дубініна М. В., Чебан Ю. Ю., Сирцева С. В., Лугова О. І. Аналітичний потенціал фінансової звітності аграрних підприємств у контексті підготовки до аудиторської перевірки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 17. С. 48-55. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/7399/7524> (дата звернення 02.12.2025).

8. Кармазіна Н. В. Адаптивні процеси використання процедури зовнішнього підтвердження у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення при аудиті фінансової звітності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 16. С. 24-30. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/4353/4388> (дата звернення 12.11.2025).

9. Коваль Л. В., Подолянчук О. А. Формування показників фінансової звітності аграрних підприємств в умовах надзвичайних ситуацій. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 22. С. 191-198. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/8057/8189> (дата звернення 12.11.2025).

10. Кузик Н., Гуцаленко Л. Організаційно-інформаційне забезпечення аудиту консолідованого балансу в умовах фінансової кризи. *Обліково-аналітичний базис управління економічною безпекою в системі сучасних ризиків та загроз*: збірник тез учасників науково-педагогічного підвищення кваліфікації (01 жовт. - 12 лист. 2024 р., м. Київ, ТДВ «Інститут

обліку і фінансів» НААН, ННЦ «Інститут аграрної економіки», ГО «Федерація аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України»). Київ: ТОВ «ВІПО», 2024. С. 118-120. DOI <https://doi.org/10.33146/zbcon.2024.1> (дата звернення 12.11.2025).

11. Кузик Н. П., Матвійчук Д. О. Цифровізація та її вплив на аудит кредиторською заборгованістю постачальників в умовах фінансової нестабільності. Економічний та соціальний розвиток у контексті правового регулювання та глобальних викликів: збірник тез доп. Міжнар.наук.-практ.конф., м. Житомир, 6 листоп. 2024 р. Житомир: ЦФЕНД, 2024. С. 30–31.

12. Лисенко А. М., Акімов С. С. Теоретико-методичні основи застосування аналітичних процедур в аудиті фінансово-господарської діяльності аграрних формувань. *Економіка і регіони*. 2024. № 3 (94). С. 148-156. DOI: [https://doi.org/10.26906/EiR.2024.3\(94\).3492](https://doi.org/10.26906/EiR.2024.3(94).3492) (дата звернення 12.11.2025).

13. Михайловина С. О., Іванова Н. А. Внутрішній аудит: необхідність та впровадження на сільськогосподарських підприємствах. *Економічні студії*. 2019. № 1(23). С. 44-47.

14. Міжнародний стандарт аудиту (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Міжнародні стандарти контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, видання 2021 р., с. 70-95 с. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення 19.11.2025).

15. Міжнародний стандарт аудиту 315 (переглянутий в 2019 р.) “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення”: Міжнародні стандарти контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, видання 2021 р., с. 245-357 с. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення 19.11.2025).

16. Москаль Н. Комплексний підхід до оцінки безперервності діяльності підприємства: обліково-аналітичні аспекти. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4409/4339> (дата звернення 19.11.2025).

17. П'ятигорець Г. С., Копцюх О. С. Особливості проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. Проблеми економіки транспорту*. 2017. Вип. 14. С. 52–57.

18. Паска І. М., Стаднік Л. І. Проблеми обліку землі та земельних відносин в аграрному секторі економіки. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 3(28). С. 206-211. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/599/573> (дата звернення 19.11.2025).

19. Свиноус, І., Туржанський, В., Шепель, Т., Нікітченко С. Оцінка по справедливої вартості активів, як об'єктів обліку та управління затрат підприємства в умовах застосування МСФЗ. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 4(51). С. 127-133. URL: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-18> (дата звернення 19.11.2025).

20. Сисоєва І., Загородній А., Пилипенко Л., Томілін О., Балазюк О., Погріщук О. Аналіз потенційних ризиків аудиту сільськогосподарських підприємств. *Аграрна та ресурсна економіка: Міжнародний науковий електронний журнал*. 2021. № 7 (1). С. 164–191. URL: https://www.researchgate.net/publication/350779449_Analiz_potencijnih_rizikiv_auditu_agrarnih_pidpriemstv (дата звернення 19.11.2025).

21. Alastal A. Y. M., Ateeq A. A., Milhem M., Shafie D. I. Corporate Governance and Internal Control Mechanisms: Developing a Strategic Framework. *Business Sustainability with Artificial Intelligence (AI): Challenges and Opportunities*. 2024. October. Pp.551-564. DOI:10.1007/978-3-031-71318-7_51 (дата звернення 19.11.2025).

22. Cardenas R. S., Ramel R. D. Application of Risk-Based Audit Approach by Sole Practitioners and Local Audit Firms: Towards Fully-Compliant Financial Reports. *International Journal of Social Science and Education Research Studies*. 2024. Vol. 04. C. 1257-1263. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/2098840> (дата звернення 19.11.2025).

23. FAO. Rapid Damage and Needs Assessment: Agriculture Sector in Ukraine. *Food and Agriculture Organization of the United Nations*. 2022. 64 p.

24. FAO. The Impact of the War on Agriculture and Rural Livelihoods in Ukraine. *Food and Agriculture Organization of the United Nations*, 2023. 76 p.

25. Fedelia J., Te J., Anderson A. The advantage of adopting Risk-Based Internal Auditing in manufacturing company. *International Journal of Social Science Education Communication and Economics (SINOMICS JOURNAL)*. 2022. №1(5). Pp. 713-718. URL: <https://doi.org/10.54443/sj.v1i5.80> (дата звернення 19.11.2025).

26. KPMG інтегрує штучний інтелект у власну аудиторську платформу KPMG Clara: KPMG: веб-сайт. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2024/09/kpmg-intehrue-ai-u-vlasnu-audytorsku-platformu-kpmg-clara.html> (дата звернення 19.11.2025).

27. Louwers T. J., Blay A. D., Sinason D. H., Strawser J. R., Thibodeau J. C. Auditing & Assurance Services. 7th ed. New York: McGraw-Hill Education. 2018. 912 p. URL: https://maqellari.wordpress.com/wp-content/uploads/2019/06/louwers_mh18_audassserv7e-wm-1.pdf (дата звернення 19.11.2025).

References

1. Abernikhina, I. (2025), "Risk-based management in the context of the digital economy: essence, goals, tools", *Tsyfrova ekonomika ta ekonomichna bezpeka*, [Online], vol. 3(18), pp. 214-221, doi: <https://doi.org/10.32782/dees.18-32>.

2. Bardash, S.V. and Sherstiuk, O.L. (2015), "Assessment of the response of the internal control system to deviations identified by the external

auditor”, *Sotsial'no-ekonomichnyj rozvytok Ukrainy: problemy ta perspektyvy* [Socio-economic development of Ukraine: problems and prospects], Manojlenko, O.V. NTU «KhPI», Kharkiv, Ukraine, pp. 22-41.

3. Bondar, V.P. (2008), “Procedure for calculating audit risk”, *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, vol. 10 (289), pp. 11-14.

4. Havrysh, O. A. and Omel'chuk, V. I. (2024), “Global digitalization trends in auditing”, *Ekonomichnyj visnyk Donbasu*, vol. 3 (77), pp. 198-202, available at: <http://www.evd-journal.org/download/2024/3/25-Havrysh.pdf> (Accessed 02 December 2025).

5. Holovach, V.V. and Holovach, T.A. (2024), “Risk-based approach in auditing activities”, *Ekonomika. Finansy. Pravo*, vol. 2, pp. 72-79, available at: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/361> (Accessed 02 December 2025).

6. Dem'ianenko, T. Ye (2017), “Internal audit in agricultural enterprises: organizational and managerial aspect”, *Oblik i finansy*, vol. 3, pp. 148–153.

7. Dubinina, M.V., Cheban, Yu.Yu., Syrtseva, S.V. and Luhova, O. I. (2025), “Analytical potential of financial reporting of agricultural enterprises in the context of preparation for audit”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 17, pp. 48–55, available at: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/7399/7524> (Accessed 02 December 2025).

8. Karmazina, N.V. (2024), “Adaptive processes for using external confirmation procedures in response to assessed risks of material misstatement in an audit of financial statements”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, [Online], vol. 16, pp. 24-30, available at: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/4353/4388> (Accessed 12 November 2025).

9. Koval', L.V. and Podolianchuk, O.A. (2025), “Formation of financial reporting indicators of agricultural enterprises in emergency situations”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, [Online], vol. 22, pp. 191-198 available at: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/8057/8189> (Accessed 12 November 2025).

10. Kuzyk, N., and Hutsalenko, L. (2024). "Organizational and information support for the audit of the consolidated balance sheet in the context of the financial crisis", *Oblikovo-analitychnyj bazys upravlinnia ekonomichnoiu bezpekoiu v systemi suchasnykh ryzykiv ta zahroz: Zbirnyk tez uchasnykiv naukovo-pedahohichnoho pidvyschennia kvalifikatsii* [Accounting and analytical basis for managing economic security in the system of modern risks and threats: collection of abstracts of participants in scientific and pedagogical advanced training], *Institute of Accounting and Finance NAAS, Institute of Agrarian Economics, Federation of Auditors, Accountants and Financiers of the Agro-Industrial Complex of Ukraine*) VIPO, Kyiv, Ukraine, pp. 118–120. doi <https://doi.org/10.33146/zbcon.2024.1>.

11. Kuzyk, N.P., and Matviichuk, D.O. (2024), "Digitalization and its impact on supplier accounts payable auditing in times of financial instability", *Ekonomichnyj ta sotsial'nyj rozvytok u konteksti pravovoho rehuliuвання ta hlobal'nykh vyklykiv: Zbirnyk tez dop. Mizhnar.nauk.-prakt.konf* [Economic and social development in the context of legal regulation and global challenges: collection of abstracts of the international scientific and practical conference.], CFEND, Zhytomyr, Ukraine, pp. 30–31.

12. Lysenko, A.M. and Akimov, S.S. (2024), "Theoretical and methodological foundations of the application of analytical procedures in the audit of financial and economic activities of agricultural formations", *Ekonomika i rehiony*, [Online], vol. 3(94), pp. 148-156, doi: [https://doi.org/10.26906/EiR.2024.3\(94\).3492](https://doi.org/10.26906/EiR.2024.3(94).3492).

13. Mykhajlovyna, S.O., and Ivanova N.A. (2019), "Internal audit: necessity and implementation in agricultural enterprises", *Ekonomichni studii*, vol. 1(23), pp. 44-47.

14. International Auditing and Assurance Standards Board (2021), "International Standard on Auditing (ISA) 200 "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", *International standards for quality control (quality management), auditing, review, other assurance and related services*, pp. 70-95,

available at: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (Accessed 19 November 2025).

15. International Auditing and Assurance Standards Board (2021), “International Standard on Auditing 315 (revised 2019) “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement”, International standards for quality control (quality management), auditing, review, other assurance and related services, pp. 70-95, available at: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (Accessed 19 November 2025).

16. Moskal' N, (2024), “A comprehensive approach to assessing the continuity of an enterprise's activities: accounting and analytical aspects”, *Ekonomika ta suspil'stvo* [Online], vol. 65, available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4409/4339> (Accessed 19 November 2025).

17. P'iatyhorets, H.S., Koptsiukh, O.S. (2017), “Features of conducting audits at agricultural enterprises”, *Zbirnyk naukovykh prats' Dnipropetrovs'koho natsional'noho universytetu zaliznychnoho transportu imeni akademika V. Lazariana. Problemy ekonomiky transportu*, vol. 14, pp. 52–57.

18. Paska, I.M., Stadnik, L.I. (2015), “Problems of land accounting and land relations in the agricultural sector of the economy”, *Stalyj rozvytok ekonomiky*, vol. 3(28), pp. 206–211, available at: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/599/573> (Accessed 19 November 2025).

19. Svynous, I., Turzhans'kyj, V., Shepel', T. and Nikitchenko S. (2024), “Fair value assessment of assets as objects of accounting and management of enterprise costs under IFRS”, *Stalyj rozvytok ekonomiky*, vol. 4(51), pp. 127-133, <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-18>.

20. Sysoieva, I., Zahorodnij, A., Pylypenko, L., Tomilin, O., Balaziuk, O. and Pohrischuk, O. (2021), “Analysis of potential risks of auditing agricultural enterprises”, *Ahrarna ta resursna ekonomika: Mizhnarodnyj naukovyj elektronnyj zhurnal*, vol. 7(1), pp. 164-191, available at: https://www.researchgate.net/publication/350779449_Analiz_potencijnih_rizikiv_auditu_agrarnih_pidpriemstv (Accessed 19 November 2025).

21. Alastal, A.Y M., Ateeq, A.A., Milhem, M. and Shafie, D.I. (2024), “Corporate Governance and Internal Control Mechanisms: Developing a Strategic Framework”, *Business Sustainability with Artificial Intelligence (AI): Challenges and Opportunities*. Vol. October, pp. 551-564. DOI:10.1007/978-3-031-71318-7_.
22. Cardenas, R.S. and Ramel, R.D. (2024), “Application of Risk-Based Audit Approach by Sole Practitioners and Local Audit Firms: Towards Fully-Compliant Financial Reports”, *International Journal of Social Science and Education Research Studies*, vol. 04, pp. 1257-1263, available at: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/2098840> (Accessed 19 November 2025).
23. FAO (2022), “Rapid Damage and Needs Assessment: Agriculture Sector in Ukraine”, *Food and Agriculture Organization of the United Nations*.
24. FAO (2023), “The Impact of the War on Agriculture and Rural Livelihoods in Ukraine”, *Food and Agriculture Organization of the United Nations*.
25. Fedelia, J., Te, J. and Anderson A. (2022), “The advantage of adopting Risk-Based Internal Auditing in manufacturing company”, *International Journal of Social Science Education Communication and Economics (SINOMICS JOURNAL)*, vol. №1(5), pp. 713-718. <https://doi.org/10.54443/sj.v1i5.80>.
26. The official site of KPMG: (2025), “KPMG integrates artificial intelligence into its own audit platform KPMG Clara“, available at: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2024/09/kpmg-intehruye-ai-u-vlasnu-audytorsku-platformu-kpmg-clara.html> (Accessed 19 November 2025).
27. Louwers, T.J., Blay, A.D., Sinason, D.H., Strawser, J.R. and Thibodeau, J.C. (2018), “Auditing & Assurance Services”, 7th ed., McGraw-Hill Education, New York, USA, available at: https://maqellari.wordpress.com/wp-content/uploads/2019/06/louwers_mh18_audassserv7e-wm-1.pdf (Accessed 19 November 2025).

Стаття надійшла до редакції 11.12.2025 р.