

УДК 657.37:631.1(477)

DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V51\(2025\)-10](https://doi.org/10.31521/modecon.V51(2025)-10)

Дубініна М. В., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

ORCID: 0000-0002-3993-0622

e-mail: dubinina@mnau.edu.ua

Роль інвентаризації в аудиті достовірності фінансової звітності аграрних підприємств: методичні аспекти та практика в Україні

Анотація. У статті розкрито роль інвентаризації як ключового інструменту аудиту достовірності фінансової звітності аграрних підприємств. Проведено критичний аналіз методичних та нормативно-правових аспектів організації інвентаризації в умовах воєнного стану та економічної нестабільності. Обґрунтовано вплив якості інвентаризаційних процедур на рівень аудиторського ризику, зокрема в частині оцінки безперервності діяльності та правомірності управлінських суджень. Визначено загрози, пов'язані з формалізмом, відсутністю внутрішніх регламентів, низькою якістю документування результатів інвентаризації та обмеженням доступом до активів. Окреслено перспективи впровадження сучасних цифрових інструментів, автоматизації контролю та інтеграції інвентаризації у систему ризик-менеджменту. Отримані результати поглиблюють уявлення про інвентаризацію як невід'ємну частину аудиторських процедур у сфері аграрного бізнесу.

Ключові слова: аудит; суб'єкт господарювання; фінансова звітність; аграрний бізнес; судження; управління ризиками; безперервність діяльності.

Dubinina M. V., Doctor of Sciences in Economics, Professor, Head of Department of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

The Role of Inventory in Auditing the Reliability of Financial Reporting in Agricultural Enterprises: Methodological Aspects and Practice in Ukraine

Abstract. Introduction. Inventory serves as a critical tool in auditing the reliability of financial reporting in agricultural enterprises, especially under conditions of uncertainty and economic instability. It ensures the accuracy of accounting data, supports compliance with legislative requirements, and mitigates the risk of misstatement.

Purpose. The study aims to examine the methodological and practical aspects of inventory procedures in the context of auditing financial statements of agricultural enterprises in Ukraine. Emphasis is placed on the role of inventory in assessing audit risk, ensuring continuity of operations, and enhancing the quality of auditors' professional judgments.

Results. The article analyzes the regulatory and practical dimensions of conducting inventory in agriculture, identifying risks associated with formalism, limited documentation, and restricted access to assets under martial law. It highlights the importance of integrating inventory with internal control systems and audit processes to strengthen financial reporting reliability. The effectiveness of digital tools and automated systems for inventory control is examined as a response to logistical and operational limitations. The study demonstrates how inventory, when properly implemented, can serve as a source of audit evidence and a basis for strategic decision-making.

Conclusions. Inventory plays a crucial role in improving the credibility of financial reporting in agricultural enterprises. Its proper organization and alignment with international audit standards enhance transparency, reduce risks, and support long-term financial sustainability. A comprehensive approach that combines inventory procedures with digital technologies, internal audit, and risk-based analysis is essential for ensuring audit quality and maintaining user trust in financial information.

Keywords: audit; business entity; financial reporting; agricultural business; judgment; risk management; going concern.

JEL Classification: M41, M42, Q14, G32.

Постановка проблеми. У сучасних умовах економіки України, що перебуває у стані воєнних викликів, реформування та інтеграції до європейського простору, значно зростають вимоги до достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання, зокрема аграрних підприємств. Саме аграрний сектор є стратегічно важливим для національної економіки, а отже, потребує надійних інструментів контролю та управління ризиками. Одним з ключових механізмів підтвердження реальності та повноти фінансових показників є інвентаризація як складова аудиторського процесу.

Особливості аграрного виробництва, пов'язані з сезонністю, біологічними циклами та значною часткою природних ризиків, зумовлюють складність обліку активів і зобов'язань. У таких умовах саме інвентаризація дозволяє не лише забезпечити відповідність між обліковими даними та фактичним станом майна, а й виявити втрати, нецільове використання ресурсів або помилки в оцінках. Водночас ефективне застосування інвентаризаційних процедур потребує методичної чіткості та врахування специфіки аграрного бізнесу.

Незважаючи на наявність нормативного регулювання, у практиці аграрних підприємств інвентаризація часто виконується формально, без достатнього аналітичного супроводу або належного документального оформлення. Це створює ризики недостовірного формування фінансової звітності та послаблює роль внутрішнього контролю. Брак інтеграції між обліковими системами, управлінськими рішеннями та аудиторськими судженнями ще більше ускладнює ситуацію.

Окремої уваги заслуговує проблема впровадження ризик-орієнтованого підходу до інвентаризації, зокрема в контексті забезпечення безперервності діяльності аграрного підприємства. Актуальним є також пошук способів цифровізації процесів інвентаризації та застосування їх результатів у зовнішньому аудиті. Саме тому дослідження методичних та практичних аспектів інвентаризації як інструменту аудиту достовірності фінансової звітності є важливим як з наукової, так і з прикладної точки зору.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У сучасній науковій літературі інвентаризація розглядається як один із ключових елементів забезпечення достовірності фінансової звітності та ефективного аудиту. Шалімова Н.С. [1] наголошує на тому, що інвентаризація є самостійною аудиторською процедурою, яка дозволяє виявляти порушення, спотворення та відхилення у даних фінансової

звітності, зокрема у аграрних підприємствах, де облік має низку специфічних особливостей.

Марушко Н.С. [2] підкреслює важливість інтеграції інвентаризаційних заходів у систему внутрішнього контролю підприємства. Її дослідження доводить, що регулярність і якість проведення інвентаризації сприяє мінімізації внутрішніх ризиків та зменшенню ймовірності фінансового шахрайства.

На особливостях організації інвентаризації в аграрному секторі акцентовано увагу у роботі Дубініної М.В. [3]. Автори аргументують необхідність адаптації традиційних інвентаризаційних методів до умов сільськогосподарського виробництва, враховуючи сезонність, біологічні активи та специфіку зберігання продукції.

У дослідженні Фрундіної Л. [4] зроблено спробу модернізувати процес інвентаризації через цифрові рішення. Авторка пропонує використання комп'ютерних технологій для зниження трудомісткості процедур та підвищення точності облікових даних.

Ткачук І.М. [5] у своїй роботі обґрунтовує інвентаризацію як інструмент підвищення надійності внутрішнього контролю, що особливо важливо в аграрному секторі, де структура активів часто є складною і динамічною.

У статті Литвиненка С.В. [6] розглянуто інвентаризацію як механізм оперативного відновлення обліку в умовах втрати документації, що стало особливо актуальним для аграрних підприємств внаслідок військових дій. Автори зазначають, що саме інвентаризаційні процедури дають змогу відновити базу для подальшого складання фінансової звітності.

Лега О. [7] у своїй праці розглядає інвентаризацію як інструмент забезпечення фінансової стійкості підприємства. Дослідниця наголошує, що своєчасне виявлення неврахованих резервів під час інвентаризації сприяє ефективному управлінню ресурсами та зменшенню ризиків неплатоспроможності.

Сучасні дослідження висвітлюють багатогранність інвентаризації як інструменту контролю, аудиту, відновлення обліку та управління ризиками. Водночас залишається потреба у поглибленні методичних аспектів її застосування саме в аграрному секторі України, що й обумовлює актуальність подальшого аналізу.

Формулювання цілей дослідження. Метою цього дослідження є виявлення методичних особливостей проведення інвентаризації на аграрних підприємствах як складової аудиту достовірності фінансової звітності. Планується розкрити ключові проблеми застосування інвентаризації як джерела аудиторських доказів у

практиці вітчизняних підприємств. У статті ставиться завдання дослідити нормативне регулювання, типові помилки та обмеження в умовах обмеженого доступу до активів. Особливу увагу приділено аналізу формального підходу до інвентаризації та його впливу на якість аудиту. Також передбачено узагальнення можливих напрямів вдосконалення інвентаризаційних процедур з урахуванням реалій сільськогосподарської галузі.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Інвентаризація в системі аудиту аграрних підприємств виконує не лише технічну, а й аналітичну функцію, оскільки дозволяє перевірити відповідність облікових даних фактичному стану активів і зобов'язань. З огляду на специфіку аграрного бізнесу, де наявні біологічні активи, сезонні запаси, довгострокові вкладення в землю та техніку, проведення інвентаризації набуває підвищеного значення. У таких умовах точність даних фінансової звітності значною мірою залежить від повноти й достовірності інформації, отриманої в результаті інвентаризаційних процедур. Неврахування особливостей об'єктів, які інвентаризуються, може призводити до викривлення показників у звітності, а отже — до хибних управлінських рішень та ризику для користувачів фінансової інформації. Тому аудитор, виконуючи завдання з перевірки, має оцінити не лише факт проведення інвентаризації, а й її якість, обсяг, відповідність нормативним вимогам і внутрішній логіці облікової політики підприємства.

У умовах зростаючих ризиків, зокрема пов'язаних з воєнними діями, інвентаризація набула нового змістового навантаження. Вона виконує не тільки перевірочну, а й відновлювальну функцію, дозволяючи аграрним підприємствам формувати облікову базу у випадках втрати первинної документації. Згідно з рекомендаціями сучасних досліджень, наприклад, роботи Литвиненка С. В. та ін., інвентаризація в умовах форс-мажору стає ключовим джерелом відновлення обліку, який забезпечує формування достовірної фінансової звітності після руйнувань або евакуації активів. У практичному аспекті це означає, що результати інвентаризації можуть використовуватись як основа для коригування бухгалтерських записів, підтвердження залишків у разі знищення активів, обґрунтування втрат та обліку форс-мажорних обставин. Таким чином, інвентаризація перетворюється на інструмент управління ризиками в умовах зовнішньої нестабільності.

Методичні аспекти організації інвентаризації в аграрному секторі мають враховувати специфіку формування і зберігання активів, складну логістику,

зношеність основних засобів та залежність від природно-кліматичних умов. Проблемними залишаються інвентаризація біологічних активів, зокрема тварин і посівів, а також земельних ділянок, прав на які часто оформлено з порушенням облікових норм. Дослідження Дубініної М. В. та ін. підкреслюють необхідність розробки спеціалізованих форм інвентаризаційних описів для таких об'єктів, а також удосконалення методики оцінки, яка б відповідала специфіці агровиробництва. Відсутність стандартизованого підходу до визначення фактичної наявності таких активів ускладнює процес аудиту і знижує рівень достовірності фінансової звітності.

Не менш важливою є роль інвентаризації як засобу підвищення фінансової стійкості підприємства. Згідно з дослідженням Леги О. та ін., своєчасне виявлення надлишків, нестач, морально застарілих активів та неврахованих ресурсів дозволяє підприємству скоригувати внутрішні фінансові показники, оптимізувати облік і мінімізувати ризики. Це особливо актуально в умовах невизначеності аграрного ринку, де рентабельність виробництва залежить від чіткого контролю над витратами й використанням ресурсів. Аудитор, у свою чергу, отримує змогу оцінити ефективність внутрішнього контролю та сформулювати незалежне судження про здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі.

Згідно з Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України, кожне підприємство має проводити інвентаризацію не рідше одного разу на рік. Однак у реальній практиці аграрних господарств інвентаризація часто має формальний характер або охоплює не всі групи активів. Зокрема, іноді не перевіряються залишки посівних матеріалів, техніки, добрив або тварин, що є критичними для аграрного циклу. Аудитор повинен виявляти такі випадки та проводити додаткові процедури: огляд, підтвердження на місці, використання супутніх доказів, наприклад, аналітичних розрахунків. У разі неможливості підтвердити залишки документально, проводиться тестування процедур та аналіз обґрунтованості управлінських суджень.

Участь аудитора в процесі інвентаризації також має бути чітко регламентована. Міжнародні стандарти аудиту (зокрема, МСА 500) не вимагають обов'язкової присутності аудитора під час проведення інвентаризації, однак у разі підвищеного ризику суттєвих викривлень така участь є доцільною. Зокрема, це стосується перевірки складів, ферм, зерносховищ, технічних парків. Участь аудитора дозволяє оцінити дотримання процедури, визначити обґрунтованість коригувань, зафіксувати потенційні

порушення. Водночас така практика підвищує довіру до результатів аудиту з боку користувачів звітності — власників, кредиторів, контролюючих органів.

Внутрішня організація інвентаризації на підприємстві визначається обліковою політикою та внутрішніми положеннями. Вона передбачає формування інвентаризаційної комісії, затвердження графіків, інструкцій, форм документів. Як показує досвід, на сільськогосподарських підприємствах часто відсутні детальні регламенти, а документообіг ведеться у спрощеному форматі, що створює проблеми під час аудиторської перевірки. Зазвичай інвентаризація проводиться перед складанням річної звітності, що не завжди дає змогу адекватно враховувати сезонні коливання запасів. Аудитору важливо враховувати цей фактор при оцінці достовірності показників у звітності.

Окремої уваги потребує документальне оформлення результатів інвентаризації. Відповідно до нормативних вимог, кожен факт нестачі або надлишку має бути обґрунтований, а розбіжності — пояснені у протоколах та актах. У разі виявлення порушень мають бути прийняті управлінські рішення: списання, відшкодування, передача до слідчих органів тощо. Аудитор аналізує ці документи з точки зору їх повноти, своєчасності та відповідності стандартам. Недотримання цих вимог свідчить про слабкість системи внутрішнього контролю і підвищує ризик викривлення фінансової звітності. Таким чином, інвентаризація — це не лише факт, а й процедура, яка повинна бути належно задокументована.

Вагомим аналітичним елементом є порівняння результатів інвентаризації за декілька періодів. Це

дозволяє виявити динаміку залишків, зміни у структурі активів, повторюваність нестач чи надлишків. Такий аналіз може дати аудитору підстави для оцінки ефективності внутрішніх процедур контролю, а також для формування професійного судження щодо правдивості фінансових звітів. Якщо ж дані не порівнюються або відсутні звіти попередніх років, це є сигналом про низьку якість управління на підприємстві. Особливої ваги набуває така аналітика для аграрного бізнесу, де сезонність і циклічність створюють додаткові ризики. Наявність контрольної системи, що функціонує незалежно від зовнішніх обставин, свідчить про належний рівень управління ризиками.

Інвентаризація також має суттєве значення у формуванні доказової бази для фінансової та податкової звітності. Дані інвентаризації можуть слугувати як прямими, так і непрямыми доказами під час перевірок з боку державних органів або у судових спорах. Зокрема, за допомогою актів інвентаризації можна підтвердити факт наявності або знищення активів внаслідок бойових дій, що має юридичне значення при відшкодуванні збитків. Аудитор повинен пересвідчитися, що ці документи відповідають формальним вимогам, містять усі реквізити і є придатними для використання як доказ у разі потреби. Це посилює довіру до фінансової звітності як з боку користувачів, так і з боку контролюючих органів. Як видно з таблиці 1, неякісна або формальна інвентаризація істотно підвищує ризики викривлення інформації у фінансовій звітності та ускладнює прийняття рішень на її основі.

Таблиця 1 Порівняльна характеристика ризиків викривлення звітності залежно від якості інвентаризації

Критерій оцінки	Якісна інвентаризація (низький ризик)	Формальна / неналежна інвентаризація (високий ризик)
Повнота охоплення активів	Охоплено всі групи активів, включаючи біологічні та специфічні	Не охоплено окремі групи, відсутність описів по специфічних активах
Документальне оформлення	Оформлено згідно з Положенням №879, усі акти підписані, з поясненнями	Акти заповнені формально або відсутні, не підписані відповідальними особами
Регулярність проведення	Проводиться згідно з графіком, щонайменше один раз на рік	Проводиться нерегулярно, без затверджених строків
Участь аудитора або контроль комісії	Присутність аудитора або належний контроль з боку незалежної комісії	Відсутній контроль за дотриманням процедур, недовіра до комісії
Обґрунтованість коригувань	Усі коригування обґрунтовані документально та підтверджені відповідними рішеннями	Коригування відсутні або здійснені без пояснень та доказів
Використання результатів у звітності	Інвентаризаційні результати інтегровані у фінансову звітність	Результати не враховані у звітності або враховані частково

Джерело: складено автором

У контексті забезпечення безперервності діяльності підприємства інвентаризація виконує ще

одну ключову функцію — підтвердження наявності ресурсів, достатніх для продовження операційного

циклу. Для аграрного бізнесу, де активи значною мірою представлені у вигляді сировини, техніки, посівів і худоби, достовірність даних щодо їх наявності прямо впливає на можливість ведення виробничої діяльності. Аудитор має враховувати ці обставини під час оцінки припущення про безперервність, і результати інвентаризації є одним із прямих джерел відповідних доказів. Якщо виявляється суттєвий дефіцит активів або незабезпеченість запасами для майбутніх періодів, це може свідчити про ознаки ризику припинення діяльності. У такому разі аудитор має застосовувати процедури розширеного аналітичного контролю й відповідно модифікувати висновок [15; 17].

Додатковим викликом для аудиторської практики є перевірка інвентаризації у підприємствах, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Особливо це стосується оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, де простий фізичний огляд може бути недостатнім. У таких випадках інвентаризація має включати також перевірку методики оцінювання, залучення експертів і використання альтернативних джерел інформації. Аудитор має пересвідчитись, що керівництво підприємства не зловживає суб'єктивними оцінками, які не підтверджені незалежними спостереженнями. Умови високої інфляції та воєнної нестабільності лише посилюють значущість процедур, спрямованих на підтвердження достовірності таких оцінок [6; 17].

Варто зазначити, що сучасна інвентаризація потребує не лише якісної організації, а й технологічної підтримки. Практика показує, що аграрні підприємства, які застосовують автоматизовані системи обліку (наприклад, ERP-рішення), мають вищий рівень точності інвентаризаційних даних. У таких системах інвентаризація часто проводиться за допомогою сканування, GPS-моніторингу техніки або спеціалізованих модулів, що дозволяє зменшити людський фактор. Це значно полегшує роботу аудитора, який може відстежувати ланцюжок формування даних. Водночас відсутність автоматизації створює ризики помилок та викривлень, особливо в умовах нестачі кваліфікованого персоналу [4; 10].

Аналіз кейсів аграрних підприємств, що постраждали внаслідок бойових дій, демонструє, що інвентаризація може бути єдиним джерелом об'єктивної інформації про залишки активів на певну дату. В умовах втрати бухгалтерської документації або пошкодження інформаційних систем саме інвентаризаційні описи слугують базою для відновлення обліку. При цьому слід враховувати рекомендації фахових джерел, зокрема роботи Литвиненка С. В. та ін., де обґрунтовано доцільність запровадження процедури оперативної інвентаризації одразу після відновлення доступу до майнових об'єктів [6]. Для аудитора така практика є прийнятною за умови належного документального

супроводу та дотримання принципів неупередженості.

Особливу складність становить інвентаризація землі як об'єкта обліку. Хоча земля не підлягає фізичному знищенню, питання щодо її обліку, класифікації та правового оформлення викликають низку труднощів. Як свідчать спостереження Сагайдака Р. А., інвентаризація землі вимагає узгодження даних між Державним земельним кадастром, обліковими регістрами підприємства та фактичною ситуацією на місцевості [9]. У ході аудиту важливо перевірити не тільки наявність земельних ділянок, а й законність користування ними, терміни оренди, наявність кадастрових номерів. Ігнорування цього аспекту може призвести до суттєвих спотворень у складі активів.

Іншим важливим напрямом є інвентаризація основних засобів, особливо техніки й обладнання, які зазнають інтенсивного зношення або тимчасово переміщуються. В умовах воєнного стану особливо актуальним є контроль за технікою, яка могла бути вивезена, пошкоджена або використана для потреб оборони. Аудитор має враховувати ці обставини при оцінці достовірності звітності, зокрема щодо залишкової вартості технічних об'єктів. При потребі мають бути застосовані альтернативні джерела доказів, наприклад, фотозвіти, страхові акти або технічні паспорти з відмітками [7; 8].

Контроль за обліком товарно-матеріальних цінностей також є сферою підвищеного ризику. В умовах дефіциту оборотних коштів, зростання цін та порушення логістики, аграрні підприємства часто мають нерівномірні залишки, які не відповідають нормативним потребам. Виявлення нестач, надлишків або морально застарілих матеріалів повинно не лише фіксуватись інвентаризаційними актами, а й мати наслідки в управлінській та фінансовій площині. Якщо ж такі результати ігноруються або не інтегруються в облікові регістри, це свідчить про формальний підхід до інвентаризації. Аудитор у такому випадку зобов'язаний звернути увагу на внутрішню систему контролю [5; 17].

Інвентаризація також є індикатором ефективності роботи управлінської команди. Якщо керівництво підприємства застосовує результати інвентаризації для аналізу ефективності використання ресурсів, планування закупівель та мінімізації втрат, це свідчить про зрілу систему управління. З іншого боку, недооцінка значення інвентаризації або її ігнорування може призвести до нагромадження неврахованих активів, необґрунтованих витрат і втрати фінансової стабільності. Тому результати інвентаризації мають включатись до управлінської звітності, а не залишатися лише у бухгалтерських архівах. Аудитор оцінює цей підхід при формуванні висновків про ризики [7; 12].

Актуальною стає інтеграція інвентаризації у стратегії протидії шахрайству. Як вказує Марушко Н.

С., регулярна інвентаризація в поєднанні з внутрішнім контролем дозволяє виявляти атипові операції, незаконне використання майна, приховання втрат [2]. Це підвищує надійність облікової інформації і формує довіру з боку інвесторів, кредиторів і державних структур. Аудитор при цьому повинен не лише оцінювати кількісні показники, а й аналізувати якісні аспекти — наприклад, частоту повторних порушень, динаміку втрат, зміну структури залишків. Ці спостереження є основою для професійного судження щодо справедливої презентації фінансових звітів.

Нарешті, варто акцентувати на важливості верифікації не лише матеріальних, а й нематеріальних активів. У аграрному секторі це може бути програмне забезпечення, ліцензії, права користування або довгострокові договори оренди. Часто ці об'єкти не інвентаризуються належним чином, що створює прогалини в аудиті. Аудитор має звернути увагу на наявність політик щодо обліку таких активів, способи підтвердження їх дійсності та відповідності умовам. Це дозволяє комплексно оцінити активи підприємства й уникнути спотворення їх вартості у фінансовій звітності [3; 11]. Як показано на рисунку 1, інвентаризація відіграє системоутворюючу роль у формуванні аудиторських доказів.

Особливе місце в аудиті фінансової звітності займає оцінка контрольованого середовища щодо процедур інвентаризації. У практиці аграрного бізнесу

трапляються випадки, коли фактична інвентаризація активів є фіктивною — проводиться лише на папері без реального огляду об'єктів. Такий підхід значно підвищує ймовірність викривлення облікової інформації. Аудитор у таких ситуаціях має не лише оцінити відповідність показників у фінансовій звітності, а й виявити прогалини в системі внутрішнього контролю. Підозріло високі залишки, відсутність коригувальних проводок або повна відповідність даних інвентаризації обліковим даним без жодних розбіжностей можуть свідчити про потребу розширити обсяг перевірки.

Загроза втрати контролю над активами особливо висока в періоди пікового навантаження, наприклад, під час збору врожаю або в процесі активного експорту. У таких умовах підприємства рідко здійснюють оперативну інвентаризацію, що призводить до накопичення викривлень в обліку. Аудитор повинен враховувати сезонні особливості сільськогосподарського виробництва й адаптувати графік процедур до періодів ризику. Це може включати запит щодо активів інвентаризації, складених у міжсезоння, порівняння їх з фактичними обсягами реалізації та залишками на складах, а також використання логістичних даних як незалежного джерела підтвердження. Отже, об'єктивність оцінки залишків безпосередньо залежить від гнучкості планування аудиторських процедур.

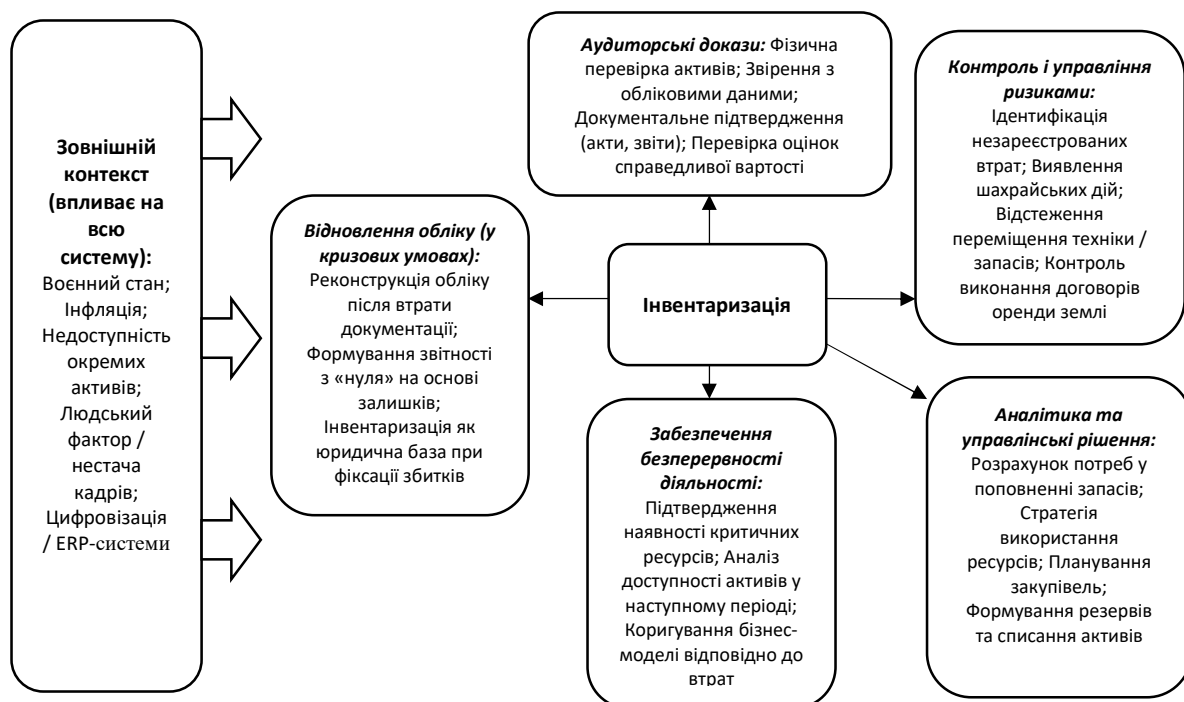


Рисунок 1 Інвентаризація як багатофункціональний інструмент в аудиті аграрного підприємства

Джерело: сформовано автором

У межах методичного забезпечення надзвичайно важливою є наявність чітко сформульованої політики щодо інвентаризації в самих підприємствах. Відсутність внутрішнього положення або наявність формального документа, не адаптованого до специфіки сільськогосподарської діяльності, ускладнює не лише проведення самої інвентаризації, а й її аудит. У цьому контексті доцільно звернутися до вимог, викладених у «Положенні про інвентаризацію активів і зобов'язань», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879, та вказівок, викладених у Міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази». Як зазначено у дослідженні Шалімової Н. С. та ін., ефективність інвентаризації прямо залежить від наявності внутрішніх регламентів, розроблених з урахуванням вимог зазначених документів [1].

У великих інтегрованих аграрних підприємствах функція інвентаризації часто делегується окремим підрозділам або зовнішнім виконавцям. Такий підхід може сприяти підвищенню ефективності за умови забезпечення належного контролю та інструктажу виконавців. Водночас, делегування без належного супроводу може стати джерелом додаткових ризиків. Аудитору слід з'ясувати, чи було дотримано принципів незалежності, відповідальності та фіксації результатів, а також чи здійснювалася повторна вибіркова перевірка інвентаризації внутрішніми підрозділами або самим аудитором.

Невід'ємним елементом якісної інвентаризації є її належне документальне оформлення. У практиці нерідко трапляються випадки, коли акти інвентаризації, описові відомості або протоколи містять неповні, нечіткі або суперечливі дані. Це може свідчити як про формальний підхід до інвентаризації, так і про потенційні порушення. З огляду на результати дослідження Височана О. С. та ін., в умовах воєнного стану особливого значення набуває належна фіксація інвентаризаційних результатів для подальшого підтвердження збитків і правомірного включення їх у фінансову звітність [8]. Аудитору доцільно перевірити як наявність належної документації, так і її відповідність установленим вимогам, включно з цифровими носіями, фотофіксацією та геолокацією — особливо щодо майна, що перебуває у зонах підвищеного ризику.

Процес інвентаризації в аграрних підприємствах має враховувати не лише загальні вимоги нормативних актів, а й галузеві особливості щодо обліку активів біологічного характеру. До таких належать тварини, посіви, багаторічні насадження та продукція сільськогосподарського призначення, що швидко втрачає первісну якість або вартість. Відповідно, інвентаризація цих об'єктів має проводитись оперативно та з урахуванням фізіологічних циклів. Аудитор повинен звертати увагу на обґрунтованість методів оцінки таких активів та відповідність їх відображення у фінансовій звітності

положенням Національних або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Особливо це актуально при формуванні справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, де ризик викривлень є суттєвим через суб'єктивність оцінок.

Аналіз ризиків недостовірного відображення даних інвентаризації у звітності свідчить про пряму залежність між достовірністю обліку та рівнем залучення керівництва підприємства до контролю за процесом. У випадках, коли керівні особи ігнорують участь у проведенні інвентаризацій або делегують повноваження без належного супроводу, зростає імовірність викривлень. Залучення керівництва до підписання актів, присутність при огляді особливо цінних активів та затвердження підсумкових висновків комісій є не лише процедурною вимогою, а й ознакою дієвого внутрішнього контролю. Аудитор повинен враховувати ці чинники під час оцінки загального рівня добросовісності управлінського персоналу.

Одним із критичних аспектів, який потребує окремої уваги, є організація інвентаризації в умовах переміщення активів між регіонами або зміни їх фізичного розташування через надзвичайні обставини. Зокрема, у воєнний період значна частина основних засобів, запасів і техніки змінює місце зберігання, що ускладнює перевірку їх фактичної наявності. У таких ситуаціях ефективним інструментом для аудитора можуть бути логістичні документи, акти внутрішнього переміщення, супровідні накладні, дані GPS-моніторингу та фотозвіти. Вони дозволяють підтвердити, що активи зберігаються в межах контролю підприємства або в розпорядженні його підрозділів, навіть якщо їх фізичний огляд унеможливлений.

Крім того, інвентаризація як складова аудиторських процедур має бути скоординована з іншими джерелами доказів, зокрема з аналітичними процедурами та перевіркою податкових звітів. Часто саме зіставлення залишків за даними бухгалтерського обліку з податковими деклараціями та звітами про рух сільськогосподарської продукції дозволяє виявити значні розбіжності. Аудитор має розглядати інвентаризацію не ізольовано, а як інтегрований елемент системи підтвердження достовірності звітності. Це вимагає глибокого аналізу не лише актів огляду активів, а й супровідної інформації, зокрема графіків руху запасів, звітів про зберігання, інформації з банківських виписок та договорів постачання.

Застосування сучасних технологій також значною мірою впливає на ефективність інвентаризаційного процесу. В умовах цифровізації бізнес-процесів дедалі більше підприємств впроваджують електронні системи обліку та модулі управління інвентаризацією в межах ERP-рішень. Такі системи дозволяють проводити дистанційний контроль за перебігом інвентаризації, автоматизувати звірки залишків та формувати аналітичні звіти в реальному часі.

Аудитору важливо не лише отримати доступ до цих систем, але й перевірити їх конфігурацію, налаштування прав доступу та історію змін даних. Це забезпечує додатковий рівень впевненості у достовірності результатів інвентаризації, навіть у разі обмеженого фізичного доступу до об'єктів обліку.

Аудитору важливо також аналізувати, якою мірою результати інвентаризації використовуються підприємством для коригування облікових даних. У багатьох випадках виявлені розбіжності або не відображаються у бухгалтерських регістрах, або фіксуються частково. Це свідчить про формалізм у ставленні до контролю з боку управлінського персоналу. Аудитор має перевірити, чи були складені відповідні бухгалтерські довідки, чи було внесено зміни у фінансову звітність, а також чи відображені наслідки інвентаризації у примітках до звітності. Особливо важливим є з'ясування причин розбіжностей, наприклад, у випадку псування, втрати або крадіжок активів, що потребує відповідного документального оформлення та управлінських рішень.

Інвентаризація виконує не лише контрольну, а й превентивну функцію, особливо в частині управління ризиками шахрайства. Підприємства, які регулярно й прозоро здійснюють повну інвентаризацію, демонструють нижчий рівень зловживань з боку персоналу. У своїй роботі Марушко Н. С. наголошує на тому, що інвентаризація може слугувати важливим елементом системи протидії шахрайству, якщо інтегрована з внутрішнім контролем [2]. Для аудитора це означає необхідність оцінити не лише факт проведення інвентаризації, а й її системність, глибину та регулярність. Висновки щодо надійності фінансової звітності значною мірою ґрунтуються на цих елементах.

Особливу увагу слід приділяти інвентаризації в умовах форс-мажорів і непередбачуваних зовнішніх обставин, таких як воєнний стан, мобілізація персоналу або втрата контролю над активами. У таких випадках аудитор має діяти відповідно до професійного судження та положень Міжнародного стандарту аудиту 500 «Аудиторські докази», ураховуючи альтернативні джерела підтвердження. Наприклад, у разі неможливості фізичної перевірки через безпекову ситуацію — слід використовувати супровідні документи, відеофіксацію, дані третіх сторін або оцінку залишків за аналогією. У практиці аграрного бізнесу вже з'явилися випадки визнання інвентаризаційних результатів, заснованих на технологічних звітах агродронів або сервісів дистанційного зондування.

Інвентаризація відіграє важливу роль також у забезпеченні принципу безперервності діяльності. В умовах дії ризиків руйнування активів, виведення з експлуатації або тимчасової недоступності основних засобів, саме достовірна оцінка їх стану стає основою для обґрунтування планів подальшої операційної

діяльності. Аудитор має оцінити, чи проведена інвентаризація дозволяє надати впевненість у збереженні ресурсної бази підприємства. Це особливо важливо у процесі підготовки висновку про здатність підприємства продовжувати діяльність на засадах безперервності, передбаченої Міжнародними стандартами аудиту. Крім того, результати інвентаризації можуть впливати на ухвалення стратегічних рішень щодо консервації активів, продажу непрофільних об'єктів або реструктуризації виробництва.

Нарешті, системна інвентаризація виступає як інструмент не лише обліку, а й управління фінансовою стійкістю підприємства. Як зазначають Лега О. та ін., у складних економічних умовах інвентаризація може слугувати базою для ухвалення рішень щодо оптимізації витрат, підвищення ефективності використання ресурсів та зниження надлишкових залишків [7]. Для аудитора важливо визначити, чи використовуються результати інвентаризації в системі управлінського обліку та фінансового планування, а не лише для формального підтвердження бухгалтерських даних. Від цього залежить повнота висновків щодо реального стану підприємства та прозорості його звітності для зовнішніх користувачів.

Висновки. У процесі дослідження встановлено, що інвентаризація відіграє ключову роль у формуванні достовірної фінансової звітності аграрних підприємств, особливо в умовах воєнного часу та економічної нестабільності. Вона не лише забезпечує підтвердження фактичної наявності активів і зобов'язань, а й слугує джерелом аудиторських доказів, критично важливих для оцінки безперервності діяльності та достовірності управлінської інформації. Результати інвентаризації мають бути не просто формальним документом, а елементом системного управління ризиками, що підтверджено аналізом як нормативної бази, так і сучасної наукової думки.

Методичні аспекти організації інвентаризації свідчать про необхідність її адаптації до специфіки сільськогосподарського виробництва. Оперативність, сезонність, біологічний характер активів, а також їх мобільність вимагають ретельного планування процедур з боку аудиторів та підприємств. Недостатня увага до цих факторів підвищує ймовірність викривлень звітності, що, у свою чергу, створює загрозу прийняття хибних управлінських рішень та зниження довіри інвесторів.

Аналіз виявив значну різницю у рівнях ризику залежно від якості інвентаризації. Як показано в таблиці 1, неякісна або формальна інвентаризація є чинником зростання ризиків шахрайства, недостовірного обліку, помилок і упущень. Натомість належно організована інвентаризація з повною участю керівництва, з використанням цифрових інструментів і незалежного контролю знижує

аудиторський ризик та підвищує надійність оцінок у фінансовій звітності.

Узагальнено, що ефективна інвентаризація в аграрному бізнесі повинна бути поєднана з елементами внутрішнього контролю та оперативного управління активами. Її результати доцільно використовувати не лише для облікових цілей, а й для стратегічного планування, моніторингу фінансової стійкості та адаптації до зовнішніх загроз. У цьому контексті інвентаризація є не ізольованою обліковою дією, а системною управлінсько-аудиторською функцією.

Проведене дослідження також підтвердило зростання значущості інвентаризації в умовах обмеженого доступу до активів, переміщення майна, змін логістики та цифровізації контролю. Саме за цих обставин зростає потреба у використанні альтернативних джерел доказів, включно з ІТ-

технологіями, дистанційними методами, супровідними документами третіх сторін. Це відкриває нові перспективи для подальших наукових досліджень у сфері інвентаризації як інструменту аудиту та ризик-менеджменту.

Удосконалення організації та аудиту інвентаризації в аграрних підприємствах України є важливою умовою підвищення прозорості, обґрунтованості фінансової звітності та ефективності управлінських рішень. Це потребує оновлення внутрішніх політик, приведення процедур у відповідність до Міжнародних стандартів аудиту, а також впровадження сучасних інструментів цифрового контролю.

Література:

1. Шалімова Н.С., Роева О.С. Проблемні аспекти використання інвентаризації як аудиторської процедури та джерела аудиторських доказів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності. *Бухгалтерський облік, аналіз, контроль, оподаткування, фінансовий менеджмент : сучасні виклики та перспективи розвитку: монографія*. Кривий Ріг: ФОП Чернявський Д.О., 2018. С. 120–138.
2. Марушко Н.С. Внутрішній контроль підприємств у системі протидії шахрайства: формування концептуальної моделі. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ (серія економічна)*. 2023. №2. С. 36–44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2311-844X/2023-2-5>
3. Дубініна М.В., Багіна М.О. Концептуальна основа проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей аграрних підприємств. *Вісник Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету*. 2015. №1. С. 150–152.
4. Фрундіна Л., Артюх О. Вдосконалення процесу інвентаризації шляхом застосування комп'ютерних технологій. *ЛОГОС. ОНЛАЙН*. 2020. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/2663-4139/article/view/7357> (дата звернення: 31.12.2024).
5. Ткачук І.М. Інвентаризація як невід'ємний інструмент контролю. *Економічні науки. Облік і фінанси*. 2018. Т. 1. № 15(57). С. 214–219. DOI: <https://doi.org/10.36910/6775-2707-8701-2018-15/57-266>.
6. Литвиненко С. В., Гуренко Т. О., Дерев'янюк С. І., Бурдим Ю. М. Інвентаризація активів і зобов'язань як інструмент відновлення обліку в сільськогосподарських підприємствах в умовах воєнного стану. *Економіка і управління бізнесом*. 2024. № 1. С. 92–109. URL: [https://doi.org/10.31548/economics15\(1\).2024.078](https://doi.org/10.31548/economics15(1).2024.078)
7. Лега, О., Канцедал, Н., & Пешков, А. (2025). Інвентаризація як інструмент забезпечення фінансової стійкості підприємства. *Підприємництво та інновації*, (34), 37–44. <https://doi.org/10.32782/2415-3583/34.5>
8. Височан О.С., Височан О.О., Коркішко В. Інвентаризація запасів в умовах війни. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2024. №20. С. 182–189. DOI: <https://doi.org/10.32782/2708-0366/2024.20.21>
9. Сагайдак Р.А. Проблеми організації та шляхи удосконалення інвентаризації землі у сільськогосподарських підприємствах. *Інноваційна економіка*. 2013. №2. С. 110–113.
10. Олійник С.О. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку та напрями її вдосконалення. *Innovative solutions in modern science*. 2017. №5. С. 14.
11. Чудовець В.В. Проблеми визначення об'єктів інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2009. №3. С. 111–115.
12. Бардаш С.В., Кузик Н.П. Обґрунтування безпідставності визнання інвентаризації методом бухгалтерського обліку. *Економіка та держава*. 2021. №4. С. 23–28. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2021/6.pdf
13. Красуцький В.В. Проблемні питання правового регулювання проведення інвентаризації майна банкрута. *Juris Europensis Scientia*. 2024. Вип. 1. С. 39–44. URL: http://jes.nuoua.od.ua/archive/1_2024/10.pdf
14. Бикова Г. Інвентаризація – нові правила. *Дебет-Кредит*. 2014. №49. URL: <http://online.dtkr.ua/Book/4ee3f777-0b29-4b29-a591-8bd363e25b7e/navPoint-6>
15. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
16. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 16.09.2014 за № 1106/25883. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 03.06.2025).
17. Міжнародний стандарт аудиту 500. Аудиторські докази // Міжнародні стандарти аудиту, оглядів, завдань з надання впевненості та супутніх послуг : у 2-х т. / IFAC, IAASB ; пер. з англ. – Т. 1. – Київ : Міністерство фінансів України, 2017. –

C. 466–475. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf
(дата звернення: 03.06.2025).

References:

1. Shalimova, N.S. and Roeva, O.S. (n.d.), "Problematic aspects of using inventory as an audit procedure and source of audit evidence in the process of auditing financial statements", *Bukhhalter'skyi oblik, analiz, kontrol, podatkovannia, finansovyi menedzhment: suchasni vyklyky ta perspektyvy rozvytku: monograph*, Kryvyi Rih: FOP Cherniavskiy D.O., pp. 120–138.
2. Marushko, N.S. (n.d.), "Internal control of enterprises in the system of fraud prevention: formation of a conceptual model", *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav (series: economics)*, no. 2, pp. 36–44. <https://doi.org/10.32782/2311-844X/2023-2-5>.
3. Dubinina, M.V. and Bahryna, M.O. (2015). Conceptual basis for conducting inventory of material assets at agricultural enterprises. *Visnyk Dnipropetrovskoho derzhavnoho ahrarno-ekonomichnoho universytetu*, no. 1, pp. 150–152.
4. Frundina, L. and Artiukh, O. (2020). Improving the inventory process through the use of computer technologies, *LOGOS Online*. <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/2663-4139/article/view/7357>
5. Tkachuk, I.M. (2018). Inventory as an integral control instrument. *Ekonomichni nauky. Oblik i finansy*, vol. 1, no. 15(57), pp. 214–219. <https://doi.org/10.36910/6775-2707-8701-2018-15/57-266>
6. Lytvynenko, S.V. et al. (2024). Inventory of assets and liabilities as a tool for restoring accounting in agricultural enterprises under martial law. *Ekonomika i upravlinnia biznesom*, 1, 92–109. [https://doi.org/10.31548/economics15\(1\).2024.078](https://doi.org/10.31548/economics15(1).2024.078)
7. Leha, O. et al. (2025). Inventory as a tool for ensuring financial stability of the enterprise. *Pidpriemnytstvo ta innovatsii*, no. 34, pp. 37–44. <https://doi.org/10.32782/2415-3583/34.5>
8. Vysochan, O.S. et al. (2024). "Inventory of stocks under wartime conditions", *Tavriiskiy naukovyi visnyk. Series: Economics*, no. 20, pp. 182–189., <https://doi.org/10.32782/2708-0366/2024.20.21>
9. Sahaidak, R.A. (2013). Problems of organization and ways to improve land inventory in agricultural enterprise. *Innovatsiina ekonomika*, 2, 110–113.
10. Oliinyk, S.O. (2017). Inventory in the accounting system and directions for its improvement. *Innovative solutions in modern science*, 5, 14.
11. Chudovets, V.V. (2009). Problems of determining inventory objects at agricultural enterprises. *Oblik i finansy APK*, no. 3, pp. 111–115.
12. Bardash, S.V. and Kuzyk, N.P. (2021). "Justification of the groundlessness of recognizing inventory as an accounting method", *Ekonomika ta derzhava*, no. 4, pp. 23–28., http://www.economy.in.ua/pdf/4_2021/6.pdf
13. Krasutskyi, V.V. (2024). "Problematic issues of legal regulation of inventory of bankrupt's property", *Juris Europensis Scientia*, no. 1, pp. 39–44. http://jes.nuoua.od.ua/archive/1_2024/10.pdf
14. Bykova, H. (2014). Inventory – new rules. *Debet-Kredyt*, no. 49. <http://online.dtki.ua/Book/4ee3f777-0b29-4b29-a591-8bd363e25b7e/navPoint-6>
15. Verkhovna Rada of Ukraine (2024). *On accounting and financial reporting in Ukraine*, No. 996-XIV. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 3 June 2025)
16. Ministry of Finance of Ukraine (2022). *Regulation on inventory of assets and liabilities*, Order No. 879 dated September 2, 2014. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>
17. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2018). *International Standard on Auditing 500: Audit Evidence, Handbook of International Standards*, vol. 1, pp. 466–475. https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License