

УДК 005.7:657:631.11

СЬОМОЧКІНА Т.І.^{1*}, КОЗИРЯЦЬКА Г.І.²

1* доктор філософії (PhD), асистент кафедри тракторів, автомобілів та біоенергосистем, Національний університет біоресурсів і природокористування України, e-mail: tdziuba@nubip.edu.ua, ORCID ID: 0000-0002-9973-8958

2 к.п.н., старший лаборант кафедри транспортних технологій та засобів у АПК, Національний університет біоресурсів і природокористування України, e-mail: Dagazjeraing@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-3481-8997

КОНТРОЛЬНО-АУДИТОРСЬКЕ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНИМ ПОТЕНЦІАЛОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Мета. Актуальність дослідження пов'язана з необхідністю посилення управлінської функції сільськогосподарського підприємства, яке орієнтується на принципи сталого розвитку і хоче модернізувати обліково-аналітичне забезпечення управління економічним потенціалом, запропоновано критеріальний апарат аудиту обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом та економічною потужністю в рамках перевірки звітності зі сталого розвитку. **Методика.** Для вирішення даної наукової проблематики застосовано: структурний метод; порівняльного аналізу емпіричних даних; абстрактно-логічного узагальнення, наукові методи, що базуються на діалектиці пізнання й об'єктивних законах розвитку економіки, природи і суспільства, метод систематизації та синтезу допомогли розробити стратегію з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом сільськогосподарських підприємств з врахуванням принципів сталого розвитку. **Результати.** Запропонований комплекс форм удосконалення документального забезпечення аудиту обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом та економічною потужністю із дотриманням принципів сталого розвитку, головним чином, зосереджений на удосконаленні процесу роботи зі Звітом про управління. **Наукова новизна.** Запропонований комплекс форм удосконалення документального забезпечення аудиту обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом та економічною потужністю із дотриманням принципів сталого розвитку. **Практична значимість.** Проведені розробки допоможуть підвищити ефективність роботи служби внутрішнього аудиту аграрного формування через запобігання можливих порушень, перспективне зменшення вартості зовнішнього аудиту і витрат на інші види аудиторських і експертно-консультаційних робіт.

Ключові слова: економічна потужність, результативність, потенціал підприємства, сільськогосподарське виробництво, аграрні формування, аграрний сектор

Постановка проблеми

Актуальність дослідження підтверджується необхідністю врахування таких аспектів стратегічного розвитку підприємств, як обмеженість ресурсів, ускладнення вирішення господарських ситуацій проблем і прийняття управлінських рішень внаслідок інтегрованого оцінювання впливу на результати діяльності підприємств системоутворюючих чинників, що потребує вдосконалення організації й методики обліку та аналізу. Належно створена система обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю сільськогосподарських

підприємств є підґрунтям формування високофахового обліково-аналітичного та управлінського апарату для підтримки результативності їхньої діяльності завдяки позитивній динаміці використання і відтворення економічного потенціалу.

В цьому контексті спостерігається розширення кола підприємств, які практикують публікацію нефінансової звітності, а також збільшення кількості запитів користувачів інформації щодо забезпечення надійності даних нефінансових звітів, що визначило необхідність та розвиток дослідження аспектів контролю / аудиту такої звітності.

Зростаючий інтерес суспільства не тільки до економічної діяльності, а й до соціально-екологічної, підвищує потребу в оцінці достовірності даних нефінансової звітності, ініціює процес розробки обліково-аналітичних процедур контрольно-аудиторських перевірок підприємством нефінансової інформації.

В сучасних умовах широко дискутуються сутність різних понять, пов'язаних з контролем і аудитом. Зокрема, у залежності від наукової школи терміни «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» можуть ототожнюватись або розрізнятись. Оскільки базові принципи та функції цих понять дуже схожі, то для потреб поточного дослідження буде розроблено рекомендації для документального оформлення перевірок, якими можна користуватись в рамках як контрольних, так і аудиторських процедур.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Говорячи про останні дослідження теми нефінансової звітності, в контексті сталого розвитку, спостерігається збільшення кількості публікацій. Зокрема, варто звернути увагу на працю J.C.T. Oyadomari, B. Duque, E.K. Nisiyama, R.G. De Dutra-De-Lima, O.R. Mendonça Neto [14], у якій було проаналізовано вплив якості нефінансової звітності на сприйняття менеджментом інформації та прийняття управлінських рішень. Схоже дослідження було проведено Klinphanich Wanpen [11], де визначався вплив звіту про корпоративне управління на ефективність рішень, що приймається незалежною радою директорів. Також варто виокремити таких авторів, як Jaffar Nahariah, Nor Azleen Shabrina Mohd, Selamat Zarehan, Jobst, A. Andreas, Camilleri, Abhayawansa, Subhashand Elijido-Ten, Evangeline and Dumay, Johnde Villiers, Charl and Venter, ElmarR., Hsiao, Pei-ChiKelly [1; 7] – праці яких присвячені проблемам інтегрованої звітності, зокрема її впливу на підвищення прозорості, рівня довіри та створення вартості. Проблематику економічного потенціалу та корпоративної соціальної відповідальності розглядають у своїх працях українські вчені: Т. Гагалюк, В. Валентинов, Ф. Шафт [6], О.Ю. Єрмаков [5], В.К. Савчук [18], В.В. Прохорова, О.В. Божанова [15], Л.М. Таранюк [19] та ін.

Формулювання мети статті

Постановка завдання полягає у формуванні процедури внутрішнього аудиту достовірності показників складових економічного потенціалу (використання нових форм звітності, порівняння даних первинних, реєстрових та звітних джерел відповідного звітного періоду) через їхнє відображення в управлінському обліку та внутрішньогосподарській звітності, що є базою для оцінювання дотримання соціальних стандартів та вимог виробництва продукції поліпшеної якості. Запропонувати концептуальні напрями, стратегії удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом та економічною потужністю сільськогосподарських підприємств у контексті принципів сталого розвитку і відповідне модернізоване контрольно-аудиторське документування обліково-аналітичних операцій через перевірку звітності зі сталого розвитку; контролю наявності оприлюдненого Звіту про управління та відповідності його форми до вимог чинного законодавства; встановлення розбіжностей між даними фінансової, податкової та управлінської звітності та інформацією у відповідних розділах нефінансової звітності, зокрема, Звіту про управління; орієнтовний ефект від встановлених невідповідностей, неточностей та порушень. Довести необхідність окремого методичного забезпечення документування для підприємств, що використовують у бухгалтерському обліку подвійний запис, і для тих, що його не використовують.

Виклад основного матеріалу

Забезпечення сталого розвитку для економіки України на рівні сільськогосподарських підприємств, сільських громад та інших стейкхолдерів є актуальним та вагомим завданням поточного періоду комплексних реформ галузі аграрного виробництва.

Зміцнення потенціалу сільськогосподарського виробництва, його відповідна реакція на сучасні тенденції й громадські запити щодо пришвидшення темпів екологізації виробництва, а також забезпечення соціальної справедливості у відносинах виробників, власників земельних

паїв та інших сторін зумовили необхідність практики формування стратегій агробізнесу з урахуванням принципів соціальної відповідальності.

Розглянемо особливості аудиту нефінансової звітності на сільськогосподарських підприємствах, зокрема Звіту про управління.

Аудитом на сільськогосподарському підприємстві вважається сукупність контрольних процедур, спрямованих на запобігання помилок, своєчасності формування та оприлюднення фінансової та нефінансової інформації, що є базою якісного обліково-аналітичного забезпечення управління. В цьому контексті аудит покликаний:

- встановити достовірність показників фінансової звітності підприємств та їх відповідність фактично здійсненим господарським операціям та нормативно-правовим актам;
- визначити стан, стабільності та транспарентності діяльності підприємства, що важливо для усіх фактичних та потенційних стейкхолдерів.

На думку професора Й.С. Завадського комплекс аудиторських процедур може бути доповнений такими завданнями, як аналіз правильності формування бази та зобов'язань розрахунків з державою, оптимізації доходів і витрат за конкретними статтями, а також оцінювання результатів діяльності підприємства [8, с. 231-233].

З огляду на базові принципи аудиту проведення аудиторської перевірки Звіту про управління, зокрема його розділу, що розкриває інформацію про аналіз показників економічного потенціалу, економічної потужності та економічної результативності, має проходити всі необхідні методичні етапи. Оскільки окремі підприємства згідно з нормами поточного законодавства зобов'язані проводити щорічний аудит, то аудиторська перевірка Звіту про управління (або його окремих розділів) стане логічним доповненням, що не порушуватиме звичний порядок роботи бухгалтерії та інших пов'язаних служб.

Перший етап перевірки – підготовчий, на якому проводяться всі підготовчі процедури. В контексті досліджуваного питання підготовчими процедурами можуть бути: визначення кола аспектів, що потребують

аудиту, укладання договору з аудиторською компанією, ознайомлення із особливостями обліку та аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств, що перевіряються, а також результати попередніх аудиторських перевірок та інформацію з їх висновків.

На другому, проміжному етапі аудиту повинні відбутися заходи детального ознайомлення із системою обліково-аналітичного забезпечення, форматами звітів тощо. У випадку даного дослідження цьому етапу притаманний огляд правил складання звітності зі сталого розвитку, зокрема звітів соціально-екологічного змісту, наприклад, звіту про управління. Відповідно, важливим є ознайомлення з методикою розрахунку управлінських показників (потенціалу, потужності тощо), що входять в план перевірки.

Основний етап контролю і аудиту обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом, а також економічною потужністю із дотриманням принципів сталого розвитку є фізичною перевіркою коректності показників та документів, пов'язаних з таким забезпеченням. Даний етап потребує розробки рекомендованого документального оформлення процесу перевірки та її результатів, оскільки до такої необхідності призводить залучення нових нефінансових звітів й аналітичних інструментів.

Проведення внутрішнього аудиту нефінансової звітності дає можливість відповісти на такі питання:

- чи вірно відображені фактичні показники в управлінських звітах;
- чи коректно заповнені форми, таблиці, а також здійснюється візуалізація даних;
- чи є можливі навмисні викривлення даних в досліджуваних звітах;
- наскільки ефективною є система контролю на підприємстві.

На заключному етапі аудиту відбувається оформлення висновку про перевірку, де розкриваються результати проведених заходів. Цей етап також потребує оновлення робочих документів у формі їх розширення розділами для висновків про нові види аналітичної та звітної роботи сільськогосподарського підприємства, що перевіряється.

На думку аудитора про обґрунтованість та достатність доказів при перевірці впливають джерело і надійність інформації. Проте оцінка нефінансової інформації виконується у більш складних умовах, ніж перевірка фінансової інформації, оскільки склад інформації нефінансової звітності має особливості формування та її оцінювання.

Практичні підходи до аудиту такої звітності мають бути гнучкими, оскільки предмет перевірки може варіювати в залежності від мети складання звітів нефінансового характеру. На даному етапі розвитку практики перевірок нефінансових звітів процеси формування та публікації даних нефінансової звітності сільськогосподарського підприємства поки не формалізовані: методичні підходи до складання звітності не мають чинного стандарту, затвердженого на законодавчому рівні. Тому поки відсутня можливість стандартного порівняння звітів різних підприємств або порівняння звітів одного підприємства за різні роки, якщо їх наповнення та методика складання модернізувались. Такі умови діяльності звужують можливості верифікації звітності, тому в результаті фактично перевірити можна тільки конкретні показники або розділи звіту.

Початкова увага при перевірці нефінансового звіту приділяється процесам відбору даних та підготовці цих звітів відповідно до критеріїв, що вже використовуються на підприємстві. Якщо бази таких критеріїв поки немає, то надалі орієнтуються на натуральні показники або формують більш складні, інтегровані.

Процес вибору критеріїв перевірки нефінансового звіту також має певні особливості. Головними орієнтирами для цього є:

- стандарти аудиту;
- стандарти звітності сталого розвитку від глобальної ініціативи GRI;
- положення облікової політики підприємства;
- внутрішні інструкції щодо соціальної відповідальності;
- різноманітні стандарти зі звітності у сфері сталого розвитку;
- комплекс перелічених вище та інших документів.

Окремої уваги потребує як загальний досвід роботи перевіряючого, так і його

досвід у сфері соціальної відповідальності підприємств та відповідної звітності, оскільки ці аспекти безпосередньо впливають на його судження.

На даний момент відсутній досвід практичних кейсів у сфері аудиту звітності зі сталого розвитку, який би допомагав системно орієнтуватись у методичних підходах.

З огляду на викладене вище, проблематика вимірників, стандартів і значного досвіду лімітує повноцінний процес аудиту звітності зі сталого розвитку.

Крім зазначених вище, чинниками лімітування перевірки нефінансової звітності зі сталого розвитку можуть бути:

- розмита сутність, а отже і зміст нефінансової звітності;
- незрозумілі або некоректні методичні підходи до формування інформації та розрахунку показників;
- незадовільний фактичний стан системи обліково-аналітичного забезпечення на підприємстві;
- якість звітів, облікових реєстрів та первинної документації підприємства, що пов'язані зі звітністю із сталого розвитку;
- наявність недоліків практики внутрішнього контролю підприємства;
- наявність попередніх активностей;
- загальний стан підприємства;
- наявність помилок чи викривлень даних, або їх вірогідність [9, с. 36-37].

Окреслені проблемні аспекти потребують вирішення у кожній окремій ситуації, проте дотримання таких вимог допоможе зосередитись на проведенні якісної перевірки нефінансової звітності зі сталого розвитку, незважаючи на обмеження:

- встановлення джерела вихідної інформації та оцінка його надійності;
- збирання перевірених фактів та даних для проведення розрахунків показників;
- встановлення критеріїв, згідно з якими визначатимуться допустимі межі похибки даних.

Такі рекомендації допомагають сформуванню базовий комплекс орієнтирів для стратегії аудиторської перевірки нефінансової звітності.

У залежності від потреб менеджменту або умов договору з незалежним аудитором внутрішній та зовнішній аудит досліджуваної проблеми може включати такий

критеріальний апарат аудиту обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом та економічною потужністю в рамках перевірки звітності зі сталого розвитку:

- контроль наявності оприлюдненого Звіту про управління та відповідність його форми до вимог чинного законодавства;
- встановлення розбіжностей між даними фінансової, податкової та управлінської звітності й інформацією у відповідних розділах нефінансової звітності, зокрема Звіту про управління;
- виявлення розбіжностей між фактичним станом речей та інформацією в звіті про управління;
- орієнтовний ефект від встановлених невідповідностей, неточностей та порушень.

Для проведення перевірки потрібно сформулювати її стратегію та план, а також розробити робочі документи для внутрішнього або зовнішнього аудитора, враховуючи вказані критерії.

Розробка такої стратегії може бути ефективно реалізована на основі рекомендації від GRI, а в подальшому – в результаті співпраці професіоналів внутрішнього та незалежного зовнішнього аудиту.

Створення стратегії і тактики аудиту нефінансової звітності, зокрема Звіту з управління в частині обчислення показників економічного потенціалу, економічної потужності та економічної результативності, повинно відбуватися через розробку комплексу регламентів для виконання звітів і перевірок.

У рамках оновлення обліково-аналітичного забезпечення на основі концепції сталого розвитку необхідно розробити авторський регламент стосовно відповідної звітності:

- врахувати вимоги поточного законодавства, рекомендацій і стандартів при розробці норм та форм звіту з управління, що ефективно розкриватиме економічну, соціальну та екологічну діяльність звітуючого підприємства;
- провести практичну апробацію складання звітності, удосконалити цей механізм та закріпити його документально в складі облікової політики підприємства;
- сформулювати нові обов'язки та оновити посадові інструкції для працівників менеджменту, бухгалтерії та інших відповідальних осіб, що братимуть участь у формуванні звітів.

Таблиця 1

Фрагмент таблиці «Показники Звіту про управління (назва підприємства)» для малих форм аграрних підприємств (дані умовні)

Джерело: розробка авторів

Номер з/п	Група показника	Назва показника	Значення показника	Інформаційне джерело показника (документ, номер, дата)	Відповідальна особа за розрахунок, опис показника
1	2	3	4	5	6
1	Економічна	Дохід від реалізації продукції, товарів і послуг	1254 тис. грн	Форма 2-м(с)	Гол. бухгалтер В.І. Баленко
2	Економічна	Економічний потенціал	0,39	Форма 1-Епл	Гол. бухгалтер В.І. Баленко
3	Соціально-кадрова	Кількість працівників	6	Форма 2-м(с)	Гол. бухгалтер В.І. Баленко
4	Екологічна	Норма внесення азотних добрив під озиму пшеницю (перше живлення)	30 кг/га	Технологічна карта вирощування озимої пшениці	Агроном П.О. Романюк
-	Звіт про управління				Гол. бухгалтер В.І. Баленко

Розроблений регламент допоможе виконувати і контролювати повний цикл інформаційного потоку, дані якого будуть використані у таблицях та описових розділах Звіту про управління.

З огляду на те, що принципи сталого розвитку намагаються запровадити у виробництво не тільки великі аграрні формування, а і сільськогосподарські виробники малих організаційних форм (сімейна ферма, фермерське господарство, фізична особа-підприємець), то необхідно розробити рекомендоване документальне забезпечення окремо для підприємств, що використовують подвійний запис, і для тих, що його не використовують. Ці твердження є вірними, зокрема, і для Звіту про управління.

З метою упорядкування його формування та оприлюднення пропонуємо використовувати такий документ як «Склад і структура показників Звіту про управління (назва підприємства)».

У разі запровадження такого документа малим підприємством, яке обрало для себе спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, можна його сформувати у такому вигляді (табл. 1.).

У першій графі ведеться наскрізна нумерація всіх показників, які будуть включені до складу Звіту про управління згідно вимог чинного законодавства України, рекомендацій стандартів GRI, а також цілей і бажань менеджменту сільськогосподарського підприємства.

У графі 2 рекомендованої форми вносять назву групи, до якої відносять відповідний показник. Для малих підприємств рекомендуємо використовувати три основні групи показників, які можуть висвітлити принципи збалансованої концепції сталого розвитку: економічну, соціальну та екологічну.

У графі 3 вказується назва показника, що є аналогічною до назви у джерелі, звідки його переносять у Звіт про управління для того, щоб не було викривлень і неоднозначних тлумачень при складанні висновків у звітності.

У наступній графі вносять значення показника і одиниці його вимірювання. Графа 5 запропонованої форми заповнюється конкретними даними щодо інформаційного джерела показника для Звіту: назвою

документу і датою його складання. Таким джерелом можуть бути форми зі складу фінансової і управлінської звітності сільськогосподарського підприємства, а також дані технологічної документації тощо.

Остання графа форми містить інформацію щодо посади, прізвища та ініціалів особи, яка відповідає за якість і точність показника майбутнього Звіту про управління.

Далі розглянемо форму документу «Показники Звіту про управління» для середніх та великих аграрних формувань (табл. 2.).

Суттєвою різницею між першим та другим варіантом форми є наявність графи 5, в якому зазначається рахунок бухгалтерського обліку, на якому ведеться облік показника, що включають в склад Звіту про управління. У випадку реєстрації показника управлінської звітності або описового характеру дана позиція не заповнюється.

Для великого підприємства у графі 2 даної форми рекомендовано вносити всі групи показників, що відповідають напрямам розкриття інформації у Звіті про управління і детально описують аспекти діяльності підприємства, розкривають ступінь соціальної відповідальності підприємства, що звітує.

В результаті розробки і заповнення запропонованого документу аграрне формування успішно сформує базову структуру для логічно викладеного і детально заповненого Звіту про управління, і відповідно, допоможе ефективно виявити недоліки та неточності.

У програмному забезпеченні для бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, даний документ може бути введений у вигляді сформованого списку у розділ облікової політики підприємства, а готовий документ можна отримати у якості додаткових авторських звітів у модулі «Звіти» (рис. 1.).

В момент формування Звіту про управління при команді «Створити» для такого документу відбуватиметься виведення річних (квартальних) значень перелічених показників за умови, що вони вже сформовані і знаходяться у фінансових та управлінських звітах, які є інформаційними джерелами для необхідних показників.

Таблиця 2

Фрагменти таблиці «Показники Звіту про управління (назва підприємства)» для середніх та великих форм аграрних підприємств (дані умовні)

Джерело: розробка авторів

Номер з/п	Група показника	Назва показника	Значення показника	Рахунок бухгалтерського обліку показника	Інформаційне джерело показника (документ, номер, дата)	Відповідальна особа за розрахунок, опис показника
1	2	3	4	5	6	7
1	Організаційно-описова	Площа с.-г. угідь	30 тис. га	1011	Форма № 50 с.-г.	Бухгалтер П. М. Таран
2	Економічна	Прибуток	170 млн. грн.	441	Форма №2 «Звіт про фінансові результати(Звіт про сукупний дохід)»	Бухгалтер П. М. Таран
3	<i>Економічна</i>	<i>Коефіцієнт економічної результативності</i>	<i>0,74</i>	-	<i>Форма 1-Ерез</i>	<i>Бухгалтер по упр. діяльності О. Е. Мельник</i>
4	Економічна	Рентабельність власного капіталу (ROE)	16%	-	Аналіз діяльності підприємства	Бухгалтер по упр. діяльності О. Е. Мельник
5	Зобов'язання	Короткостроковий кредит банку (залишок)	1,2 млн. грн.	601	Форма № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Фін. директор І. О. Бондар
6	Екологічна	Сума екологічного податку	76 тис. грн.	6415	Декларація з екологічного податку	Бухгалтер з питань оподаткування Є. С. Покровська
7	Соціальна	Частка жінок у менеджменті	38%	-	Структура людського капіталу	Бухгалтер по упр. діяльності О. Е. Мельник
8	Ризикова	Страховий резерв для виплат персоналу	3 млн. грн.	477	Відомість аналітичних даних по рахунку 47	Бухгалтер П. М. Таран
9	Інноваційно-дослідницька	Фінансування дослідницьких робіт	800 тис. грн.	941	Форма №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Бухгалтер П. М. Таран
10	Інвестиційна	Сума отриманих інвестицій	65 млн. грн.	14+35	Форма № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Фін. директор І. О. Бондар
11	Корпоративна	Дохід від емісії акцій	2 млн. грн.	4211	Форма № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Фін. директор І. О. Бондар
-	Звіт про управління					Фін. директор І. О. Бондар

Запропонований документ допоможе проводити проміжні і кінцеві контрольні та аудиторські перевірки, що виключають неточності і викривлення інформації у нефінансовій звітності, зокрема і у Звіті про управління.

Для проведення основного та фінального етапів перевірки обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом

та економічною потужністю із дотриманням принципів сталого розвитку, зокрема в складі Звіту про управління, пропонуємо використовувати такі спеціальні робочі відомості контролера-аудитора: «Відомість фіксації порушень та неточностей у Звіті з управління за 20__р.» та «Результат перевірки Звіту з управління за 20__р.» (табл. 3 – 4).

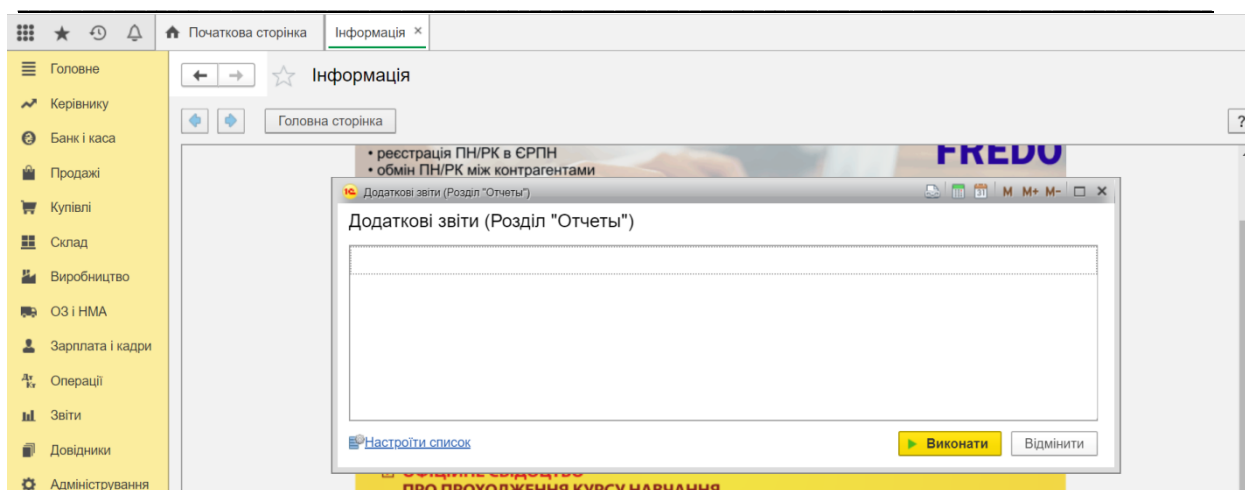


Рис. 1. Приклад розміщення документу «Показники Звіту про управління» в програмі 1С:Бухгалтерія для України 2.0

Таблиця 3

Відомість фіксації порушень та неточностей у Звіті з управління за 20__р.

(приклад заповнення)

Джерело: розробка авторів

Номер з/п	Номер і назва показника в регламенті	Розділ, сторінка Звіту про управління	Описова частина	Значення показника в джерелі, назва джерела	Значення показника у Звіті про управління	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7
Група показників «Економічна»						
1	12, Прибуток	Розділ II, с. 7	Задовільно	80000 тис. грн., ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»	80 млн. грн.	-
2	27, Економічний потенціал	Розділ II, с. 9	Незадовільно	0,49, ф. 1-Епл	0,5	+0,1
Група показників «Екологічна»						
3	64, Кількість переробленого гною	Розділ IX, с. 142	Незадовільно	7880 т, накладна внутрішнього подарського призначення	8 тис. т	+120 т.
4	67, Частка метану в біогазі	Розділ IX, с. 158	Задовільно	понад 50%, Калькуляція с./в. виробництва біогазу	понад 50%	-

Запропонована робоча відомість складається з семи граф.

Друга графа призначений для ідентифікації досліджуваного показника у відповідності з регламентним документом «Показники Звіту

про управління», затвердженим перед складанням Звіту про управління.

Третю графу використовують для даних про розміщення показників, що перевіряють, зокрема вказують розділ та сторінку звіту.

Четверту графу пропонуємо заповнювати інформацією про персональну експертну оцінку перевіряючого щодо описової характеристики показників, що в подальшому спростить для аудитора формування висновку та рекомендацій.

Наступна графа включає значення показника в джерелі, з якого його він був перенесений у Звіт про управління, та назву такого джерела.

У шостій графі вносять значення показника зі Звіту про управління для порівняльного аналізу.

У результаті порівняння може бути виявлена неточна передача даних або навмисне / ненавмисне викривлення інформації. Коректне відображення даних у Звіті з управління є надзвичайно важливим, оскільки його дані використовують для презентації підприємства потенційним інвесторам. Викривлення даних може їх дезорієнтувати, що негативно вплине на майбутнє партнерство.

У заключній сьомій графі аудитор вписує результати виявлення відхилень даних інформаційного джерела від даних Звіту про

управління, обов'язково зазначаючи одиниці вимірювання.

За результатами заповнення документу «Відомість фіксації порушень та неточностей у Звіті з управління» можна оцінити якість такого звіту. Велика кількість неточностей може викликати потребу додаткової внутрішньої перевірки для вилучення проблемних ланок обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарського підприємства.

Ураховуючи описані вище вимоги до системи документації для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом, економічною потужністю та економічною результативністю рекомендуємо використовувати фіналізуючий документ, призначений для відображення результатів проведеної перевірки. Такий документ допомагає сформувати аудиторський висновок, базуючись на сукупності виявлених порушень та неточностей.

Розглянемо структуру рекомендованого документу «Результат перевірки Звіту з управління» (табл. 4.).

Таблиця 4

**Результат перевірки Звіту з управління за 20__р.
(приклад заповнення) (фрагмент)**

Джерело: розробка авторів

Номер з/п	Номер і назва показника в регламенті	Розділ, сторінка Звіту про управління	Виявлене відхилення чи недолік та рекомендації щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення	
			Опис	Розрахунки
1	2	3	4	5
1	27, Економічний потенціал	Розділ II, с. 9	Неповно описана методика розрахунку показника економічного потенціалу. Не зрозуміло, як саме цей показник відображає стан підприємства. Рекомендуємо описати ці аспекти детальніше	+0,1, рекомендуємо не округлювати значення показника, оскільки це викривляє сприйняття динаміки економічного потенціалу
2	64, Кількість переробленого гною	Розділ IX, с. 142	Відсутній логічний зв'язок між поданою інформацією щодо даного показника та загальним змістом розділу, рекомендуємо переглянути редакцію тексту відповідного розділу	+120 т, некоректно відображений показник, важливий для інвестиційних перспектив, рекомендуємо відкоригувати його

Дана форма складається з трьох основних розділів: в документ записують номер і назву показника, розділ та сторінку, де виявлено неточність або викривлення інформації, а також рекомендації щодо усунення виявлених

проблемних аспектів і загального удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, зокрема, звітності зі сталого розвитку.

Запропонований комплекс форм удосконалення документального забезпечення аудиту обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом та економічною потужністю із дотриманням принципів сталого розвитку, головним чином, зосереджений на удосконаленні процесу роботи зі Звітом про удосконалення.

Комплекс складається з таких трьох документів, як «Показники Звіту про управління», «Відомість фіксації порушень та неточностей у Звіті з управління» та «Результат перевірки Звіту про управління» і призначений для формування якісної системи

контролю за складанням і публікацією Звіту про управління, що, в свою чергу, підвищує рівень довіри до сільськогосподарського підприємства.

З метою запровадження запропонованих заходів з удосконалення документального забезпечення обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом та економічною потужністю аграрного формування із дотриманням принципів сталого розвитку пропонуємо розглянути відповідну організаційну модель (рис. 2.).

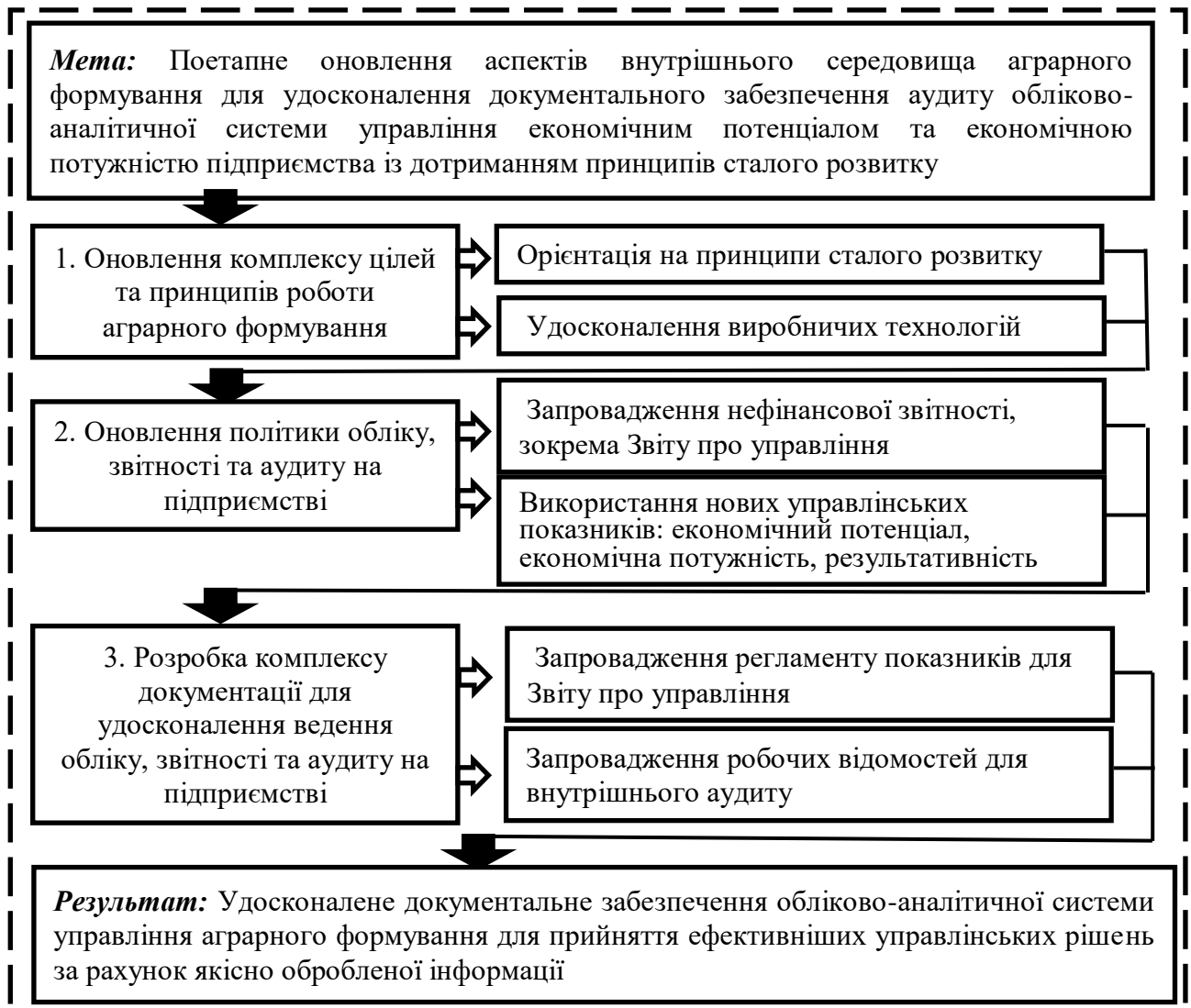


Рис. 2 Організаційно-методична модель удосконалення документального забезпечення обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом та економічною потужністю аграрного формування із дотриманням принципів сталого розвитку

Джерело: авторська розробка

Першочерговим рішенням в процесі удосконалення документального забезпечення обліково-аналітичної системи сільськогосподарського підприємства із дотриманням принципів сталого розвитку має бути встановлення нових цілей для підприємства, що збалансовано і позитивно впливають на виробництво та навколишнє середовище. Таким чином, перший етап такого запровадження присвячений оновленню виробничих технологій, технологічної документації, введення нових індикаторів тощо. Весь комплекс оновлень потрібно проводити з урахуванням принципів концепції сталого розвитку.

Наступним кроком моделі, який може здійснюватися не тільки після, а і паралельно із заходами першого етапу, пов'язаний з оновленням документації, яка регламентує процеси обліку, аналізу та аудиту у сфері оновлених технологій і виробничих практик. Вносять нові управлінські показники, зокрема показники економічного потенціалу, економічної потужності та економічної результативності. Крім того, можна розширити перелік соціальних заходів для працівників підприємства і громад, де розташовані його основні виробничі потужності.

На третій етап моделі виносять удосконалення документації для формування і контролю первинних документів, облікових реєстрів, відомостей та звітності. Зокрема, розробляють та адаптують робочі документи для внутрішнього аудиту нефінансової звітності, включаючи розроблені і запропоновані вище для роботи зі Звітом про управління.

Кінцевим результатом дій у відповідності до моделі стане удосконалення документального забезпечення обліково-аналітичної системи управління аграрного формування, оскільки поліпшується процес прийняття ефективніших управлінських рішень за рахунок якісно обробленої інформації.

Основні принципи розробленого комплексу документів та моделі можна адаптувати і для інших звітів зі складу нефінансової та управлінської звітності.

Апробація розробок даного підрозділу відбулася в сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Агрофірма ЛЕВ».

Метою співпраці для даного підприємства була потреба у структуризації роботи служби внутрішнього аудиту, задовольнити яку було вирішено у три етапи:

1. На основі даних зі Звіту про управління та аудиторського висновку попереднього року сформував стандартний перелік показників для Звіту про управління поточного звітного періоду з використанням документу «Показники Звіту про управління». Було попередньо вирішено ввести до даного переліку показник економічного потенціалу.

2. Зробити тестовий комплексний внутрішній аудит звітів нефінансової звітності, зокрема і Звіту про управління, використовуючи розроблений документ «Відомість фіксації порушень та неточностей у Звіту з управління».

3. Оцінити ефективність проведеного другого етапу та прийняти управлінське рішення щодо доцільності заходів внутрішнього аудиту Звіту про управління.

Висновки

Проведені розробки допоможуть підвищити ефективність роботи служби внутрішнього аудиту аграрного формування через запобігання можливих порушень, перспективне зменшення вартості зовнішнього аудиту і витрат на інші види аудиторських і експертно-консультаційних робіт.

Виявлено, що у залежності від потреб менеджменту аудит досліджуваної проблеми може включати такий критеріальний апарат аудиту обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом та економічною потужністю в рамках перевірки звітності зі сталого розвитку: контроль наявності оприлюдненого Звіту про управління та відповідність його форми до вимог чинного законодавства; встановлення розбіжностей між даними фінансової, податкової та управлінської звітності та інформацією у відповідних розділах нефінансової звітності, зокрема Звіту про управління; виявлення розбіжностей між фактичним станом речей та інформацією в звіті про управління; орієнтовний ефект від встановлених невідповідностей, неточностей та порушень.

Встановлено, що необхідно розробити рекомендоване документальне забезпечення окремо для підприємств, що використовують

подвійний запис, і для тих, що його не використовують. З метою упорядкування Звіту про управління формування та оприлюднення пропонуємо використовувати такий документ як «Склад і структура Показники Звіту про управління». В результаті розробки і заповнення запропонованого документу аграрне підприємство успішно сформує базову структуру для логічно викладеного і детально заповненого Звіту про управління, і відповідно, допоможе ефективно виявити недоліки та неточності.

Для проведення основного та фінального етапів перевірки обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом

та економічною потужністю із дотриманням принципів сталого розвитку, зокрема в складі Звіту про управління, пропонуємо використовувати такі спеціальні робочі відомості контролера-аудитора: «Відомість фіксації порушень та неточностей у Звіті з управління за 20__р.» та «Результат перевірки Звіту з управління за 20__р.»

Запропонований комплекс форм удосконалення документального забезпечення аудиту обліково-аналітичної системи управління економічним потенціалом та економічною потужністю із дотриманням принципів сталого розвитку, головним чином, зосереджений на удосконаленні процесу роботи зі Звітом про управління.

SOMOCHKINA T.1*, KOZYRIATSKA H.2

1* PhD, assistant of the department of tractors, automobiles and bioenergy resources, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, e-mail:tdziuba@nubip.edu.ua, ORCID ID:0000-0002-9973-8958

2 Candidate of Pedagogical Sciences, senior laboratory technician of the Department of Transport Technologies and Means of Agriculture, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, e-mail:tdziuba@nubip.edu.ua, ORCID ID:0000-0002-9973-8958

CONTROL AND AUDIT DOCUMENTATION OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL OPERATIONS TO ENSURE THE MANAGEMENT OF ECONOMIC POTENTIAL OF SILSPODS

Goal. The urgency of the study is related to the need to strengthen the management function of agricultural enterprises, which focuses on the principles of sustainable development and wants to modernize accounting and analytical support of economic potential management. development. **Method.** To solve this scientific problem used: structural method; comparative analysis of empirical data; abstract-logical generalization, scientific methods based on the dialectic of knowledge and objective laws of economic development, nature and society, the method of systematization and synthesis helped to develop a strategy to improve accounting and analytical management of economic potential of agricultural enterprises based on sustainable development. **Results.** The proposed set of forms of improving the documentation of the audit of accounting and analytical management system of economic potential and economic capacity in compliance with the principles of sustainable development, mainly focused on improving the process of working with the Management Report. **Scientific novelty.** A set of forms of improving the documentation of the audit of accounting and analytical management system of economic potential and economic capacity in compliance with the principles of sustainable development is proposed. **Practical significance.** The developed developments will help to increase the efficiency of the internal audit service of agrarian formation by preventing possible violations, long-term reduction of the cost of external audit and the cost of other types of audit and expert consulting work.

Keywords: economic power, efficiency, enterprise's potential, agricultural production, agrarian formations, agricultural sector

REFERENCES

1. de Villiers, C., Venter, E.R., & Hsiao, P.-C.K. (2017). Integrated reporting: Background, measurement issues, approaches and an agenda for future research. *Accounting & Finance*, 57(4), 937-959. doi: 10.1111/acfi.12246.
2. Dziuba, T. (2021). Accounting and Analytical Support for Economic Potential Management of Agricultural Enterprises. (Doctor of Philosophy dissertation. National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Kyiv, Ukraine)

3. Dziuba T.(2021) Information model for improving accounting and analytical support for economic potential management. *Scientific horizons 2* (Volume 24), 108 -119
4. DOD Dictionary of Military and Associated Terms. (2019). Retrieved from <https://www.jcs.mil/Portals/36/Documents/Doctrine/pubs/dictionary.pdf?ver=2018-05-02-174746-340>.
5. Ermakov, O.U., Velichko, O.V., Bohach, L.V., & Nahorni, V.V. (2018). To question of estimation of production potential of agricultural enterprises. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 3(26), 162-168. Retrieved from <http://fkd.org.ua/article/view/144373>
6. Gagalyuk, T., Valentinov, V., & Schaft, F. (2018). The corporate social responsibility of Ukrainian agroholdings: The stakeholder approach revisited. *Systemic Practice and Action Research*, 31(6), 675-698. doi: 10.1007/s11213-018-9448-9.
7. Jaffar, N., Nor, A.S.M., & Selamat, Z. (2018). Analysis of voluntary disclosure before and after the establishment of the integrated reporting framework. *Accounting and Finance Review*, 3(4), 105-113. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3307271>.
8. Zavadsky, J. (1997). Management: Management. Kyiv: *Ukrainian-Finnish Institute of Management and Business*,. Vol. 1. 543 p.
9. Korol S.(2017) Practical aspects of auditing non-financial statements. *Economics: the realities of time*. № 3 (31). URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2017/No3/35.pdf>.
10. Kaminski, B., Jakubczyk, M., & Szufel, P. (2018). A framework for sensitivity analysis of decision trees. *Central European Journal of Operations Research*, 26(1), 135-159.
11. Klinphanich, W. (2018). Impact of business nature on corporate governance report through a degree of independence of board of directors: A case study of listed companies in the stock exchange of Thailand. *PSAKU International Journal of Interdisciplinary Research*, 7(1), 210-218. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3226581>.
12. Lepiokhin, O. (2009). The concept of effective competitiveness management. *Investments: Practice and Experience*, (3), 37-39.
13. Official website of the Global Reporting. (n.d.). Retrieved from <https://www.globalreporting.org>.
14. Oyadomari, J.C.T., Duque, B., Nisiyama, E.K., Dultra-De-Lima, R.G., & De Mendonça Neto, O.R. (2018). Use of management reports and performance of sales managers in an insurance company. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(78), 343-354. doi: 10.1590/1808-057x201805970.
15. Prohorova, V., & Bozhanova, O. (2011). *Company's economic potential management*. Kharkiv: UKR. NTMT Publishing.
16. Pysarenko, V., Antonets, A., Lukianenko, H., & Pysarenko, P. (2016). *System of organic farming of the agroecologist S. S. Antonets*. Poltava: Hromadska spilka.
17. Prokopenko, P. (2018). *Statistical yearbook "Agriculture of Ukraine"*. Kyiv: State statistics service of Ukraine.
18. Savchuk, V., & Dziuba, T. (2020). Economic potential of agrarian enterprises as an important development factor. *AgroLife Scientific Journal*, 9(1), 281-287.
19. Taraniuk, L. (2014). The assessment of economic potential industrial enterprises during business process reengineering. *Mechanism of Economic Regulation*, (2), 96-105.
20. The World of Organic Agriculture Statistics and Emerging Trends 2020. (2020). Edited by Willer, H., Schlatter, B., Trávníček, J., Kemper, L. & Lernoud, J. *FiBL & IFOAM – Organics International: The World of Organic Agriculture*. Frick and Bonn. BIOFACH in Nürnberg, Germany. (p. 337)
21. Law of Ukraine No. 996-XIV “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”. (1999, July). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
22. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 982. About the statement of Methodical recommendations on drawing up of the report on management. (2018, December). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>

Стаття надійшла до редакції: 12.06.2022
Received: 2022.06.12