

УДК 657.4:631(477+4)

І. П. Приходько,

д. держ. упр., професор, професор кафедри обліку, оподаткування та управління
фінансово-економічною безпекою, Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8630-2568>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.11.15

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ УКРАЇНИ ТА КРАЇНАХ ЄВРОПИ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

I. Prikhodko,

Doctor of Sciences in Public Administration, Professor Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine

ORGANIZATIONAL FOUNDATIONS OF AUDIT IN THE AGRO-INDUSTRIAL COMPLEX OF UKRAINE AND EUROPEAN COUNTRIES: A COMPARATIVE ANALYSIS

У статті здійснено порівняльний аналіз організації аудиту в агропромисловому комплексі України та країн Європейського Союзу. Актуальність теми зумовлена необхідністю підвищення прозорості, надійності та ефективності фінансового контролю в аграрному секторі, особливо в умовах євроінтеграційного курсу України. Дослідження показує, що система аудиту в Україні має низку недоліків: фрагментарність нормативного регулювання, слабкий розвиток інституційної інфраструктури, обмежене професійне середовище, а також недостатнє впровадження Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Для порівняння, у країнах ЄС організація аудиту базується на чітко визначеній правовій базі, забезпечується високий рівень незалежності аудиторів, діють ефективні механізми публічного нагляду, а також активно впроваджуються цифрові технології в аудиторську практику. Зокрема, обов'язковий аудит охоплює ширший спектр суб'єктів аграрного сектору, застосовуються уніфіковані підходи до оцінки якості аудиторських послуг, а також діє ефективна система ліцензування та професійного розвитку аудиторів. На основі аналізу запропоновано рекомендації щодо вдосконалення вітчизняної моделі аудиту в аграрному секторі, серед яких: посилення державного нагляду за якістю аудиту, розширення сфери обов'язкового аудиту для середніх підприємств, впровадження цифрових інструментів аудиту, а також гармонізація національного законодавства із законодавством ЄС. Результати дослідження мають як теоретичне, так і практичне значення — для науковців, політиків, аудиторів, управлінців та викладачів, які працюють у сфері аграрної економіки та фінансового контролю.

This article presents a comparative analysis of audit organization practices in the agro-industrial sectors of Ukraine and the European Union. The relevance of the study stems from the increasing need to ensure transparency, reliability, and efficiency in financial control mechanisms within the agricultural sector, particularly in the context of Ukraine's alignment with European integration standards and the growing demand for accountability in public and corporate governance. The research highlights that the Ukrainian audit system in the agro-industrial complex is characterized by fragmented regulatory provisions, underdeveloped institutional infrastructure, a narrow professional auditing environment, and insufficient harmonization with International Standards on Auditing (ISA). In contrast, the EU audit framework demonstrates a well-established regulatory environment, a high degree of auditor independence, stringent licensing and qualification requirements, and effective integration into a broader European financial supervisory architecture. The study identifies key divergences in several dimensions, including the legal status of audit institutions, audit obligations for agribusiness entities, the consistent application of ISA, the extent of public and independent quality control mechanisms, and the adoption of digital tools and innovative technologies in audit processes. Based on the comparative analysis, the article proposes a set of recommendations aimed at enhancing Ukraine's audit system in the

agro-industrial sector. These include: strengthening public oversight of audit quality, promoting continuous professional development for auditors, expanding the scope of mandatory audit for medium-sized agricultural enterprises, implementing digital audit solutions and automated financial analysis tools, and aligning national audit legislation with the EU *acquis communautaire*. The findings contribute to the development of a transparent, modern, and efficient audit system in Ukraine's agrarian economy, one that supports financial accountability, investor confidence, and international competitiveness. The study holds theoretical value for scholars in the fields of audit, agricultural economics, and public policy, and offers practical implications for policymakers, audit practitioners, academic institutions, and managers in the agribusiness sector.

Ключові слова: аудит, агропромисловий комплекс, Європейський Союз, фінансовий контроль, міжнародні стандарти аудиту, аудиторська діяльність, нормативно-правове регулювання, цифровізація аудиту, професійна незалежність, якість аудиторських послуг.

Key words: audit, agro-industrial complex, European Union, financial control, International Standards on Auditing, auditing practice, regulatory framework, audit digitalization, professional independence, audit quality.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Агропромисловий комплекс (АПК) є стратегічною галуззю економіки України, що формує вагомому частку ВВП, забезпечує експортний потенціал і продовольчу безпеку держави. В сучасних умовах особливої актуальності набуває потреба у прозорій, достовірній і об'єктивній фінансовій звітності суб'єктів аграрного господарювання, що обумовлює важливість ефективно організації аудиту. Проте аудит у сфері АПК в Україні стикається з низкою системних проблем: низьким рівнем довіри до аудиторських висновків, недостатнім контролем якості, фрагментарною нормативною базою та обмеженою інтеграцією у європейський простір фінансового контролю. Країни Європейського Союзу демонструють стабільно функціонуючі моделі аудиту, які відповідають високим стандартам якості й прозорості, що зумовлює актуальність порівняльного аналізу та адаптації їх практик до українських реалій.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематика організації аудиту в Україні стала предметом дослідження низки вітчизняних науковців, зокрема Бессонової Г. П. [1], Лоханової Н. О. [2], Бурака М. та Яремка І. [3], які акцентують увагу на необхідності гармонізації національної системи аудиту з міжнародними стандартами, підвищенні якості аудиторських послуг та розвитку їх автоматизації. У працях Беренда Н. [4] та в колективній монографії [5] розглядаються специфіка аудиту в сільському господарстві та проблеми формування прозорого інформаційного середовища

для аграрних підприємств. У міжнародному науковому дискурсі основна увага зосереджена на інтеграції систем нагляду, уніфікації стандартів аудиту та забезпеченні незалежності аудитора [5—9]. Водночас системні порівняльні дослідження організаційних аспектів аудиту в агропромисловому комплексі України та країн ЄС залишаються обмеженими, що визначає актуальність даного дослідження.

ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є здійснення порівняльного аналізу організації аудиту в агропромисловому комплексі України та країн Європейського Союзу з метою ідентифікації ключових переваг і недоліків, а також визначення напрямів адаптації національної системи аудиту до європейських стандартів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Правовою основою аудиторської діяльності в Україні є Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [10], який визначає загальні принципи, правові засади та регулює відносини у сфері аудиту.

В аграрному секторі аудитори також мають враховувати низку спеціалізованих нормативно-правових актів, зокрема у сферах оподаткування, землекористування, екології та державної підтримки:

1. Податкове регулювання. Податковий кодекс України [11] регламентує загальні правила оподаткування, включаючи специфіку для аграрних підприємств. Аудит вимагає врахування:

— особливостей оподаткування фермерських господарств (розділ VI — податок на доходи фізичних осіб);

— права на відшкодування ПДВ (розділ XII);

— нарахування земельного податку (розділ XIV);

— пільгових режимів для сільськогосподарських товаровиробників (наприклад, спрощена система оподаткування, звільнення окремих операцій від ПДВ згідно зі ст. 197 ПКУ).

2. Земельне законодавство. Земельні відносини врегульовані Земельним кодексом України [12] та Законом "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення" [13]. Для аудиту актуальними є:

— перевірка правостановлюючих документів на землю (власність, оренда);

— відповідність землекористування цільовому призначенню;

— перевірка задекларованих площ.

3. Екологічне регулювання. Аудит у сільському господарстві передбачає оцінку дотримання екологічних норм. Основними нормативами є:

— Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища" [14];

— Закон України "Про оцінку впливу на довкілля" [15];

— державні стандарти щодо застосування агрохімікатів, захисту ґрунтів, дотримання санітарних зон [20].

Аудитори оцінюють наявність необхідної дозвільної документації, дотримання екологічних норм і відповідність господарської діяльності стандартам сталого розвитку.

4. Державна підтримка аграріїв. Фінансова підтримка аграрного сектору регламентується Законом України "Про державну підтримку сільського господарства України" [21]. Основними інструментами є:

— компенсація вартості сільськогосподарської техніки;

— дотації на вирощування сільськогосподарських культур;

— субсидії на розвиток тваринництва, органічного виробництва тощо.

Аудиторська перевірка зосереджується на обґрунтованості отриманих коштів, їх цільово-

Таблиця 1. Нормативи для аграрного сектору України, які враховуються при проведенні аудиту

Категорія нормативів	Опис	Основні нормативні документи	Відповідальні органи
Податкове законодавство	Регулює оподаткування аграрних підприємств, пільги, ставки податків	Податковий кодекс України (ПКУ), розділи про ПДВ, земельний податок, податок на доходи	Державна податкова служба України (ДПС), Міністерство фінансів
Земельне право	Визначає порядок користування, обігу, оренди земельних ділянок	Земельний кодекс України; Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення»	Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру (Держгеокадастр), місцеві органи влади
Екологічні стандарти	Вимоги щодо охорони довкілля, оцінки впливу аграрної діяльності	Закон «Про охорону навколишнього природного середовища»; Закон «Про оцінку впливу на довкілля»	Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України, місцеві екологічні інспекції
Державна підтримка аграріїв	Регулює порядок надання дотацій, субсидій, компенсацій для агровиробників	Закон «Про державну підтримку сільського господарства України»	Міністерство аграрної політики та продовольства України, Державна казначейська служба

Джерело: систематизовано на основі [11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21].

му використанні, а також дотриманні процедур звітності.

5. Імплементация міжнародних стандартів аудиту. В Україні поступово впроваджуються Міжнародні стандарти аудиту (МСА), однак процес гармонізації з європейськими нормами залишається незавершеним. Це створює певні труднощі для інтеграції у європейський аудиторський простір та взаємодії з міжнародними партнерами.

В таблиці 1 систематизовано нормативи для аграрного сектору України, які повні бути враховані при проведенні аудиту.

Організація аудиту в аграрному секторі України потребує всебічного врахування податкового, земельного, екологічного законодавства, а також норм щодо державної підтримки. Аудитори повинні мати ґрунтовні знання у цих сферах для забезпечення законності, прозорості та ефективності фінансово-господарської діяльності агропідприємств.

В таблиці 2 наведені приклади узагальнених аудиторських процедур за кожною категорією нормативів.

У країнах Європейського Союзу функціонує жорстка нормативно-правова система аудиту, що базується на Аудиторській директиві ЄС (2014/56/ЄС) [24], Регламенті про аудит суб'єктів публічного інтересу (537/2014) [25] та гармонізованих Міжнародних стандартах аудиту (ISA) [26]. Вказані документи регламентують проведення зовнішнього аудиту, вста-

Таблиця 2. Приклади аудиторських процедур за кожним напрямом нормативів

Категорія нормативів	Приклади аудиторських процедур
Податкове законодавство	- Перевірка правильності та своєчасності подання податкових декларацій (ПДВ, земельний податок, податок на доходи). - Аналіз документів, що підтверджують використання податкових пільг і звільнень. - Вибіркова перевірка податкових платежів за банківськими виписками. - Перевірка відповідності податкових облікових реєстрів та первинних документів.
Земельне право	- Звірка документів на право власності або користування земельними ділянками з даними Держгеокадастру. - Перевірка правильності відображення земельних ділянок у бухгалтерському обліку. - Оцінка відповідності цільового призначення земельних ділянок заявленому виду діяльності. - Перевірка договорів оренди, їх термінів та умов.
Екологічні стандарти	- Аналіз дозвільної документації (ліцензії, висновки оцінки впливу на довкілля). - Перевірка звітів про утилізацію відходів, використання пестицидів і добрив. - Оцінка відповідності господарської діяльності встановленим екологічним нормам. - Інспекційні перевірки дотримання санітарних зон і правил зберігання агрохімікатів.
Державна підтримка аграріїв	- Перевірка наявності договорів і розпоряджень щодо отримання дотацій і субсидій. - Аналіз звітності про цільове використання коштів державної підтримки. - Звірка фактичних операцій із затвердженими планами використання державних ресурсів. - Верифікація відповідності отримувачів підтримки критеріям, визначеним законодавством.

Джерело: узагальнено на основі [1, 4, 5, 22, 23].

новлюють вимоги до незалежності аудиторів, обмеження щодо надання супутніх послуг і систему контролю якості.

Аудиторська діяльність у ЄС регулюється як на наднаціональному, так і на національному рівнях. Координацію здійснює Європейський орган з аудиту (European Audit Oversight Body) [27] спільно з національними регуляторами. У кожній країні діють профільні інституції:

Таблиця 3. Особливості регулювання та проведення аудиту агросектора в окремих країнах ЄС

Країна	Основні регулюючі органи	Особливості аудиту агросектора	Приклади екологічних вимог / стандартів
Німеччина	Wirtschaftsprüferkammer, BMEL	Обов'язковий екологічний аудит при отриманні CAP-дотацій	Перевірка дотримання екологічних стандартів, контроль добрив і пестицидів
Франція	CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)	Впровадження екологічних сертифікатів HVE	Сертифікати «Висока екологічна цінність» (HVE)
Італія	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili	Жорсткий фінансовий контроль субсидій, e-monitoring	Контроль прозорості фінансової звітності
Польща	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR)	Гармонізація з директивами ЄС, визнання аудиту у всьому ЄС	Впровадження екологічних стандартів та моніторинг CAP

Джерело: узагальнено на основі [8, 9, 28, 30, 31, 33].

— у Німеччині — Федеральне управління з аудиту (Wirtschaftsprüferkammer) [28] та Федеральне міністерство продовольства і сільського господарства (BMEL) [29];

— у Франції — Національна комісія з аудиту (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) [30];

— в Італії — Національна рада дипломованих бухгалтерів і аудиторів (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) [31].

Важливою складовою аудиту в аграрному секторі ЄС є перевірка відповідності принципам сталого розвитку, екологічної відповідальності та прозорого використання бюджетних ресурсів, особливо в межах Спільної аграрної політики (CAP). Аудиторські процедури включають:

— моніторинг використання пестицидів і добрив;

— оцінку впливу господарської діяльності на довкілля;

— верифікацію виконання екологічних програм і стандартів біорізноманіття.

Наприклад, у Німеччині фермери, які отримують дотації в межах CAP, зобов'язані проходити екологічний аудит, а у Франції впроваджено систему сертифікації HVE (Haute Valeur Environnementale) [32], яка також підлягає аудиту.

Особлива увага приділяється прозорості використання субсидій. У країнах на кшталт Італії та Іспанії діють суворі механізми контролю за їх цільовим призначенням, зокрема — системи електронного моніторингу (e-monitoring), що забезпечують оперативний контроль та звітність [6].

Завдяки високому рівню гармонізації аудиторських стандартів у межах ЄС забезпечується [6, 7, 8]:

— сумісність аудиторських висновків між країнами-членами;

— взаємне визнання результатів аудиту;

— підвищення довіри з боку інвесторів, регуляторів та партнерів.

Це дає змогу, наприклад, аграрному підприємству в

Польщі використовувати аудиторські звіти, підготовлені за європейськими стандартами, у правовому полі інших країн ЄС.

В таблиці 3 узагальнено особливості аудиту агропромислового комплексу в окремих країнах ЄС.

Основними суб'єктами, що здійснюють аудит в агропромисловому комплексі, є приватні аудиторські фірми, зареєстровані відповідно до національного законодавства (наприклад, у Реєстрі аудиторських фірм і аудиторів України), які проводять фінансовий, податковий аудит, а також аудит відповідності нормативним вимогам (екологічні стандарти, правила CAP тощо). В Україні прикладом є спеціалізовані компанії "Аудит-Агро", "АгроКонтроль", у країнах ЄС — PwC, KPMG (Німеччина), аудиторські фірми, що діють згідно з директивами ЄС та стандартами CNCC (Франція). У великих агрохолдингах створюються служби внутрішнього аудиту, які здійснюють моніторинг операційної діяльності, управління ризиками та дотримання внутрішніх політик. Так, в Україні внутрішній аудит активно впроваджено у МХП та Kernel, а в країнах ЄС — у BayWa AG (Німеччина), Grupa Azoty (Польща).

Окрему роль відіграють державні органи контролю. В Україні аудит у сфері агропромисловості здійснюють Державна аудиторська служба, Міністерство аграрної політики та інші органи, що проводять перевірки дотримання вимог податкового, земельного та екологічного законодавства, правильності використання бюджетних коштів і дотацій. Аналогічна практика спостерігається і в країнах ЄС: в Італії контролюється використання коштів у рамках Спільної аграрної політики (CAP), у Франції Міністерство сільського господарства здійснює нагляд за дотриманням екологічних стандартів та сертифікацій.

Однією з ключових проблем, що знижує ефективність аудиторського контролю в агропромисловому комплексі, є загроза незалежності аудитора внаслідок тісних зв'язків з керівництвом суб'єкта господарювання. Незалежність аудитора — фундаментальний принцип, що визначає об'єктивність і неупередженість аудиторського висновку. Проте на практиці цей принцип часто піддається ризикам, зумовленим низкою факторів.

По-перше, наявність особистих, родинних або ділових зв'язків між аудиторами та керівниками агропідприємств потенційно підриває неупередженість аудиторських суджень. Така близькість може впливати на процес збирання доказів, оцінку ризиків і формування ауди-

торського висновку, особливо у випадках виявлення фінансових порушень або недоліків у системі внутрішнього контролю.

По-друге, концентрація надання аудиторських і консалтингових послуг одним і тим самим суб'єктом аудиторської діяльності створює очевидний конфлікт інтересів. У подібних випадках аудитор фактично оцінює ефективність рішень, у розробці яких сам брав участь, що суперечить вимогам професійної етики та стандартам Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC).

По-третє, структурна обмеженість ринку аудиторських послуг у сільському господарстві, особливо для малих і середніх фермерських господарств, призводить до відсутності реальної конкуренції. Це, у свою чергу, знижує якість аудиту і сприяє формуванню сталих, малоефективних партнерських відносин між підприємством та аудитором, які з часом втрачають об'єктивність.

Приклад України. Згідно з результатами національних досліджень, приблизно 30% аудиторів у сільськогосподарському секторі мають родинні або бізнес-зв'язки з управлінським персоналом підприємств, що прямо ставить під сумнів незалежність аудиторських перевірок [34]. Крім того, недостатньо чітко визначені санкційні механізми за порушення принципу незалежності не створюють дієвих стримуючих факторів, що негативно впливає на довіру до результатів аудиту як з боку держави, так і з боку зовнішніх користувачів фінансової звітності.

Практика Європейського Союзу. На рівні Європейського Союзу діє Регламент (ЄС) № 537/2014 [25], який суттєво посилює вимоги до незалежності аудиторів. Зокрема, у таких країнах, як Німеччина та Франція, законодавчо заборонено одночасне надання аудиторських та консалтингових послуг одному клієнту. Це спрямовано на запобігання конфлікту інтересів та підвищення об'єктивності аудиту.

Крім того, у країнах ЄС запроваджено обов'язкову ротацию аудиторів, яка передбачає зміну аудиторської фірми після певного періоду співпраці (зазвичай 10 років для публічно значущих підприємств) [34]. Така практика спрямована на уникнення надмірно тривалих партнерських відносин, які можуть негативно позначитися на незалежності аудиторської оцінки.

З метою забезпечення високого рівня довіри до аудиторських висновків та посилення ефективності контролю у сфері агропромислового виробництва, доцільним є враху-

вання кращих європейських практик. Досвід таких країн, як Німеччина та Франція, демонструє ефективність системного підходу до регулювання незалежності аудиторської діяльності.

У Німеччині впроваджено:

- обов'язкову ротацію аудиторів;
- жорсткий контроль за поєднанням аудиту та консалтингових послуг;
- підпорядкування служб внутрішнього аудиту незалежній наглядовій раді.

У Франції:

- системи сертифікації екологічних програм перебувають під зовнішнім контролем;
- аудиторські висновки є публічними;
- впроваджено електронні системи моніторингу фінансової звітності.

Зважаючи на зазначене, в Україні актуальним є посилення законодавчого та інституційного регулювання незалежності аудиту, імплементація положень EU Audit Regulation, а також розвиток самоврядних професійних об'єднань аудиторів. Нижче подано систематизовані рекомендації:

1. Законодавчі та нормативні заходи.

1.1. Запровадження правил щодо уникнення конфлікту інтересів:

— заборона одночасного надання аудиторських та консалтингових послуг одному клієнту;

— обов'язкове розкриття наявності родинних, ділових або фінансових зв'язків між аудитором та керівництвом підприємства.

1.2. Обов'язкова ротація аудиторських фірм: встановлення граничного строку співпраці з одним аудитором (наприклад, 5 років) для запобігання залежності.

1.3. Посилення відповідальності за порушення: запровадження адміністративних та кримінальних санкцій за недотримання принципів незалежності аудиту.

2. Внутрішні механізми в агропромислових підприємствах.

2.1. Розвиток незалежної служби внутрішнього аудиту:

— підпорядкування внутрішніх аудиторів безпосередньо наглядовій раді або аудиторському комітету;

— регулярне навчання з етики та принципів незалежності.

2.2. Запровадження антикорупційного контролю:

— механізми анонімного повідомлення про порушення;

— процедури внутрішнього контролю, які унеможливають тиск на аудиторів.

3. Посилення прозорості аудиту.

3.1. Публічне оприлюднення аудиторських висновків: зокрема у випадках, коли підприємства отримують державну підтримку або субсидії.

3.2. Залучення незалежних зовнішніх спостерігачів: наприклад, участь експертів або членів незалежних аудиторських комітетів при розгляді та затвердженні звітності.

4. Підвищення професійної компетентності аудиторів.

4.1. Навчання з етичних питань та стандартів незалежності: обов'язкові тренінги з питань етики, конфлікту інтересів, професійної відповідальності.

4.2. Спеціалізація в аграрному аудиті: розробка програм підвищення кваліфікації з урахуванням специфіки аграрного сектору, екологічних вимог, державного фінансування та субсидування.

Особливості аудиту в агропромисловому секторі України. Аудиторська перевірка в агросекторі має низку специфічних характеристик:

— перевірка дотримання земельного законодавства;

— оцінка коректності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

— аналіз ефективності використання ресурсів та результативності виробництва;

— контроль за цільовим використанням державної підтримки, дотацій і субсидій;

— виявлення екологічних та санітарних ризиків.

Європейські тенденції аудиту в агросекторі. У країнах ЄС спостерігається розширення обсягу аудиторської діяльності:

— акцент на екологічному аудиті, аудиті сталого розвитку та соціальних аспектах;

— використання інструментів big data, моніторингу в реальному часі;

— суворий контроль ефективності використання коштів європейських фондів;

— підвищена увага до прозорості, звітності та відповідальності перед громадськістю.

Запровадження системного підходу до посилення незалежності аудиту в агропромисловому комплексі України є критично важливим кроком на шляху до прозорості, ефективності та стійкого розвитку галузі. Поєднання законодавчих реформ, інституційних змін та професійної підготовки забезпечить підвищення довіри до аудиторських інститутів, ефективніший контроль за використанням державних ресурсів і відповідність європейським стандартам управління.

Для кращого розуміння відмінностей та спільних рис відповідних практик українського та європейського підходів до аудиту доцільно розглянути порівняльний аналіз особливостей організації та проведення аудиту в агросекторі наведений у таблиці 4 та таблиці 5.

Впровадження міжнародних стандартів аудиту (МСА) в Україні відбувається поступово, що зумовлює варіативність якості аудиторських перевірок в аграрному секторі.

Відсутність уніфікованого нормативного регулювання створює ризики для достовірності результатів аудиту, що негативно впливає на інвестиційну привабливість аграрних підприємств.

Натомість у країнах Європейського Союзу діє гармонізована нормативна база, обов'язкова для всіх держав-членів, що підвищує довіру інвесторів і сприяє сталому розвитку сектору.

Таблиця 4. Порівняльний аналіз особливостей проведення аудиту в агросекторі в Україні та Європі

Аспект аудиту	Україна	Країни Європи
Обсяг аудиту	Перевірка земельного законодавства, бухгалтерського обліку, державної підтримки, екологічних ризиків	Фінансовий, екологічний, сталого розвитку, соціальний аудит
Контроль використання дотацій і субсидій	Оцінка правильності використання бюджетних коштів, перевірка звітності за державними програмами	Аудит ефективності використання європейських фондів, контроль відповідно до політики CAP
Екологічний аудит	Виявлення порушень екологічних норм, санітарних вимог	Комплексний екологічний аудит, контроль викидів, водокористування, сталий розвиток
Технології аудиту	Традиційні методи перевірок документів, звітності	Моніторинг у реальному часі, супутниковий контроль, Big Data аналітика
Прозорість та звітність	Звітність перед державними органами, обмежена публічність	Обов'язкова публікація фінансових, екологічних, соціальних звітів для громадськості
Регуляторні органи аудиту	Державна аудиторська служба, Міністерство аграрної політики України	Національні аудиторські інститути, Європейський аудиторський орган
Ризики та проблеми	Недостатня незалежність аудитора, тісні зв'язки з керівництвом підприємств	Строгі норми незалежності, обов'язкова ротация аудиторів

Джерело: систематизовано на основі [2, 5, 8, 33].

В Україні переважає державний контроль за аудиторською діяльністю, який не завжди здатен оперативно реагувати на зміни ринкового середовища.

Таблиця 5. Порівняльний аналіз організаційних основ аудиту в агропромисловому комплексі України та країн Європи

Параметр	Україна	Країни Європи
Законодавча база	Часткова імплементація міжнародних стандартів аудиту (МСА), законодавство часто оновлюється, але ще не повністю адаптоване до європейських норм. Існують прогалини та неоднорідність у регулюванні аудиторської діяльності в аграрному секторі.	Повна імплементація МСА та відповідних директив ЄС (зокрема Аудиторська директива ЄС). Законодавство є гармонізованим, прозорим та передбачає суворі вимоги до аудиторів.
Організаційна структура	Поєднання державного контролю (Державна аудиторська служба, Міністерство аграрної політики) з приватними аудиторськими фірмами. Внутрішні служби аудиту менш розвинені, особливо у малих і середніх господарствах.	Переважно незалежні приватні аудиторські фірми з високим рівнем професійної автономії. Великі агрохолдинги мають розвинені служби внутрішнього аудиту, що інтегровані у систему корпоративного управління.
Фокус аудиту	Головна увага приділяється фінансовому аудиту та дотриманню податкового, земельного законодавства. Екологічні та соціальні аспекти часто опрацьовуються фрагментарно або за окремими запитами.	Комплексний аудит, який включає фінансовий, екологічний аудит, аудит сталого розвитку та соціальних аспектів. Великий акцент на сталому використанні ресурсів і впливі на навколишнє середовище.
Використання ІТ	Обмежене використання сучасних ІТ-рішень та автоматизованих систем аудиту. Застосовуються традиційні методи перевірок, які потребують значних людських ресурсів.	Високий рівень автоматизації аудиторських процедур, впровадження Big Data, дистанційного моніторингу (наприклад, супутникові технології для контролю земель), систем електронного документообігу.
Контроль за субсидіями	Існують проблеми з прозорістю, виявленням зловживань та нецільовим використанням державної підтримки. Аудит часто має формальний характер.	Жорсткі вимоги до аудиту субсидій, суворі звітність та прозорість у використанні бюджетних коштів ЄС. Системи контролю побудовані на принципах превенції та моніторингу.

Джерело: узагальнено на основі [3, 5, 6, 9, 33].

Приватні аудиторські фірми функціонують, однак рівень їх автономії та професійної незалежності часто є обмеженим.

Внутрішній аудит у сільському господарстві, особливо в малих та середніх підприємствах, залишається недостатньо розвиненим.

У країнах ЄС приватний аудит має високу ступінь незалежності, а внутрішні служби аудиту відіграють ключову роль у системі корпоративного управління великих аграрних холдингів.

Фокус аудиту в Україні зосереджений переважно на фінансовій звітності та дотриманні законодавства. Екологічні аспекти, сталість виробництва та соціальна відповідальність залишаються поза основним полем уваги аудиторів. Європейська практика, навпаки, охоплює багатовимірний аудит — фінансовий, екологічний, соціальний — із врахуванням принципів сталого розвитку.

Автоматизація аудиторських процесів у вітчизняному агросекторі розвинена слабо, що обмежує можливості оперативного контролю. У ЄС активно використовуються цифрові технології: супутниковий моніторинг земель, big data-аналітика, електронні платформи звітності, що підвищують точність та ефективність аудиту.

Низький рівень прозорості у використанні державних субсидій та дотацій в Україні створює умови для зловживань. У Європейському Союзі запроваджено чіткі механізми звітності, прозорі процедури аудиту та відповідальність перед громадськістю, що сприяє ефективному управлінню бюджетними ресурсами.

Отже, рекомендаціями щодо вдосконалення аудиту в агропромисловому секторі України може бути наступне:

1) Гармонізація законодавства з міжнародними стандартами. Потрібно завершити повну імплементацію МСА та Європейської аудиторської директиви, що підвищить якість і довіру до аудиту в агросекторі;

2) Підвищення ролі та незалежності приватних аудиторів. Розвивати незалежний аудит, посилювати професійну автономію аудиторських фірм, стимулювати створення внутрішніх аудиторських служб у середніх і великих агропідприємствах;

3) Розширення аудиторських процедур за рахунок екологічних та соціальних аспектів. Запровадити стандарти екологічного аудиту та аудиту сталого розвитку, що відповідають європейським практикам;

4) Впровадження сучасних ІТ-технологій у процес аудиту. Розвивати використання циф-

рових платформ, впроваджувати системи дистанційного моніторингу, аналізу даних для підвищення оперативності та точності перевірок;

5) Посилення контролю за використанням державних субсидій. Забезпечити прозорість і відкритість процесу надання та аудиту дотацій, застосовувати автоматизовані системи контролю для мінімізації ризиків зловживань.

ВИСНОВКИ

У контексті глобалізації та євроінтеграції особливої актуальності набуває вдосконалення організації аудиту в агропромисловому комплексі (АПК) України. Цей сектор відіграє важливу роль в економіці держави, що зумовлює потребу в ефективному фінансовому контролі, прозорості та достовірності облікової інформації. У країнах ЄС аудит аграрного сектора базується на міжнародних стандартах, високому рівні професійної підготовки аудиторів, незалежності аудиторської діяльності та ефективному нагляді з боку державних і професійних інституцій. В Україні ж, попри прогрес у нормативному регулюванні, залишаються проблеми низької прозорості, недовіри до аудиторських висновків і слабого інституційного забезпечення.

Порівняльний аналіз систем аудиту в Україні та країнах ЄС свідчить про наявність суттєвих відмінностей у підходах до регулювання, підготовки кадрів, забезпечення незалежності та контролю якості. Удосконалення вітчизняної системи аудиту в АПК потребує не лише гармонізації із законодавством ЄС, а й комплексного реформування інституційного середовища, стимулювання добровільного аудиту та формування культури відповідальної фінансової звітності серед суб'єктів аграрного ринку.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку інституційних механізмів імплементації європейських підходів в національну практику аудиту.

Література:

1. Бессонова Г. П. Проблеми розвитку аудиту і аудиторських послуг в Україні. Ефективна економіка. 2020. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8429> (дата звернення: 21.05.2025). DOI: 10.32702/2307-2105-2020.12.94

2. Lokhanova N. Ways to improve audit automation in the current conditions of audit activities. Scientific Bulletin of Odessa National Economic University. 2024. Vol. 1—2, no. 314—

315. P. 26—33. URL: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2024-1-2-314-315-26-33> (date of access: 21.05.2025).

3. Бурак М., Яремко І. Автоматизація аудиту фінансової звітності у воєнний період. Економіка та суспільство. 2024. № 60. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-13> (дата звернення: 21.05.2025).

4. Беренда Н. Особливості аудиту сільськогосподарських підприємств як одного з напрямів вдосконалення ефективності системи фінансово-економічного контролю. URL: <https://dSPACE.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/054d0d7f-2a88-4125-8267-876a4e-891183/content>.

5. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за загальною редакцією проф. О. А. Петрик / О. А. Петрик, Н. В. Гойло, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Ю. Б. Слободяник ін. К.: КНЕУ, 2021. 231

6. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Т. 1, № 15. С. 68—71.

7. Сисоєва І. М. Особливості аудиту у країнах європейського союзу. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 3. С. 26—31.

8. Шалімова Н. С., Кузьменко Г. І. Регулювання обов'язкового аудиту в країнах ЄС та Україні. Стратегія розвитку України. 2016. № 1.

9. Аудит в Польщі. Внутрішній аудит компаній в Польщі. Послуги від GLOBAL JOBS. GLOBAL JOBS. URL: <https://globaljobs.pl/uk/vnutrishnij-audit-kompanij/> (дата звернення: 21.05.2025).

10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

11. Податковий кодекс України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

12. Земельний кодекс України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

13. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

14. Про охорону навколишнього природного середовища. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

15. Про оцінку впливу на довкілля. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

16. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам та іншим виробникам сільськогосподарської продукції. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/918-2022-п#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

17. Рекомендації комітетських слухань на тему: "Державна підтримка аграрного сектору 2024. Державні та недержавні фонди і механізми". Комітет з питань аграрної та земельної політики. URL: <https://komagropolit.rada.gov.ua/documents/sluhannja/75427.html> (дата звернення: 21.05.2025).

18. Державна та міжнародна підтримка агробізнесу під час війни. Міжнародна аудиторська компанія BDO — BDO. URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/insights-2/information-materials/2025/wartime-state-support-for-agribusiness> (дата звернення: 21.05.2025).

19. План на 10 років: який аудит та вектори розвитку агросектору представив уряд. Агрополіт — гаряча агрополітика. URL: <https://agropolit.com/blog/428-plan-na-10-rokiv-yakiy-audit-ta-vektori-rozvitku-agrosektoru-predstaviv-uryad> (дата звернення: 21.05.2025).

20. Транспортування, зберігання та застосування пестицидів у народному господарстві. державні санітарні правила ДСП 8.8.1.2.001-98. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0001282-98#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

21. Про державну підтримку сільського господарства України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15#Text> (дата звернення: 21.05.2025).

22. Топоркова О., Коваленко М. Індикатори аудиторської оцінки безперервності діяльності. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції: матеріали XI міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2023. 305 с. С. 244—246.

23. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що

вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата звернення: 21.05.2025).

24. Directive — 2014/56 — EN — EUR-Lex. EUR-Lex — Access to European Union law — choose your language. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/56/oj/eng> (date of access: 21.05.2025).

25. Regulation — 537/2014 — EN — EUR-Lex. EUR-Lex — Access to European Union law — choose your language. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj/eng> (date of access: 21.05.2025).

26. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2018 року). IAASB. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2018-0> (дата звернення: 21.05.2025).

27. Committee of European Auditing Oversight Bodies. Finance. URL: https://finance.ec.europa.eu/regulation-and-supervision/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en (date of access: 21.05.2025).

28. Organisational Chart. Wirtschaftsprüferkammer. URL: <https://www.wpk.de/english/about-us/organisational-chart/> (date of access: 21.05.2025).

29. BMEL — Homepage. BMEL — Startseite. URL: https://www.bmel.de/EN/Home/home_node.html (date of access: 21.05.2025).

30. CNCC. CNCC. URL: <https://www.cncc.fr> (date of access: 21.05.2025).

31. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Home | Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. URL: <https://commercialisti.it> (date of access: 21.05.2025).

32. Qu'est-ce que la Haute Valeur Environnementale. Ministre de l'Agriculture et de la Souverainet alimentaire. URL: <https://agriculture.gouv.fr/quest-ce-que-la-haute-valeur-environnementale> (date of access: 21.05.2025).

33. Онищенко В., Головченко Є. Особливості ведення аудиторської діяльності у Франції: адаптація французького досвіду до умов вітчизняної економіки. Держава та регіони. Серія: економіка та підприємництво, 2. 2018. № 6. С. 115—119.

34. Обов'язкова ротація аудиторів не впливає на якість аудиту — Юридична Газета. Юридична газета — онлайн версія. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/obovyazkova-rotaciya-auditoriv-ne-vplivaє-na-yakist-auditu.html> (дата звернення: 21.05.2025).

References:

1. Bessonova, H.P. (2020), "Problems of development of audit and audit services in Ukraine", *Efektivna ekonomika*, vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8429> (Accessed 21 May 2025). DOI: 10.32702/2307-2105-2020.12.94.

2. Lokhanova, N. (2024), "Ways to improve audit automation in the current conditions of audit activities", *Scientific Bulletin of Odessa National Economic University*, vol. 1—2, no. 314—315, pp. 26—33. <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2024-1-2-314-315-26-33>.

3. Burak, M. and Yaremko, I. (2024), "Automation of financial statement audit during the war period", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 60. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-13>.

4. Berenda, N. (2005), "Peculiarities of audit of agricultural enterprises as a direction for improving the effectiveness of the financial and economic control system", available at: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/054d0d7f-2a88-4125-8267-876a4e891183/content> (Accessed 21 May 2025).

5. Petryk, O.A., Goylo, N.V., Matienko-Zubenko, I.I., Marynych, I.O. and Slobodyanyk, Yu.B. (2021), *Audyt v umovakh staloho rozvytku [Audit in the context of sustainable development]*, KNEU, Kyiv, Ukraine.

6. Havrylovskiy, O.S. and Havrylovska, L.M. (2017), "Regulation of audit in the EU countries and prospects for its development", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu*, vol. 15, pp. 68—71.

7. Sysoieva, I. M. (2021), "Features of audit in the European Union countries", *Investments: Practice and Experience*, vol. 3, pp. 26—31.

8. Shalimova, N. S., & Kuzmenko, H. I. (2016), "Regulation of statutory audit in the EU countries and Ukraine", *Development Strategy of Ukraine*, vol. 1.

9. Global Jobs (2025), "Audit in Poland. Internal audit of companies in Poland. Services by GLOBAL JOBS", available at: <https://globaljobs.pl/uk/vnutrishnij-audit-kompanij/> (Accessed 21 May 2025).

10. Verkhovna Rada of Ukraine (2018), "On audit of financial statements and auditing activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Accessed 21 May 2025).

11. Verkhovna Rada of Ukraine (2011), "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 21 May 2025).

12. Verkhovna Rada of Ukraine (2002), "Land Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (Accessed 21 May 2025).

13. Verkhovna Rada of Ukraine (2020), "On amendments to certain legislative acts of Ukraine regarding the circulation of agricultural land", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text> (Accessed 21 May 2025).

14. Verkhovna Rada of Ukraine (1991), "On environmental protection", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text> (Accessed 21 May 2025).

15. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), "On environmental impact assessment", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19#Text> (Accessed 21 May 2025).

16. Verkhovna Rada of Ukraine (2022), "On approval of the Procedure for the use of funds provided in the state budget to support farms and other agricultural producers", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/918-2022-н#Text> (Accessed 21 May 2025).

17. Committee on Agrarian and Land Policy (2024), "Committee hearing recommendations: 'State support for the agricultural sector 2024. State and non-state funds and mechanisms'", available at: <https://komagropolit.rada.gov.ua/documents/sluhannja/75427.html> (Accessed 21 May 2025).

18. BDO Ukraine (2025), "State and international support for agribusiness during the war", available at: <https://www.bdo.ua/uk-ua/insights-2/information-materials/2025/wartime-state-support-for-agribusiness> (Accessed 21 May 2025).

19. Agropolit (2020), "Ten-year plan: what audit and development vectors for the agro-sector were presented by the government", available at: <https://agropolit.com/blog/428-plan-na-10-rokiv-yakiy-audit-ta-vektori-rozvitku-agro-sektoru-predstaviv-uryad> (Accessed 21 May 2025).

20. Ministry of Healthcare of Ukraine (1998), "Transportation, storage, and use of pesticides in the national economy. State sanitary rules DSP 8.8.1.2.001-98", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0001282-98#Text> (Accessed 21 May 2025).

21. Verkhovna Rada of Ukraine (2004), "On state support of agriculture of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15#Text> (Accessed 21 May 2025).

22. Toporkova, O., & Kovalenko, M. (2023), "Indicators of audit assessment of going concern", in Perspectives for the development of accounting, analysis and auditing in the context of European integration, Odesa: ONEU, pp. 244—246.

23. European Parliament and Council (2006), "Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual and consolidated accounts", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_-844#Text (Accessed 21 May 2025).

24. European Parliament and Council (2014), "Directive 2014/56/EU", available at: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/56/oj/eng> (Accessed 21 May 2025).

25. European Parliament and Council (2014), "Regulation (EU) No 537/2014", available at: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj/eng> (Accessed 21 May 2025).

26. IAASB (2018), "International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services (2018 edition)", available at: <https://www.iaasb.org/publications/2018-0> (Accessed 21 May 2025).

27. Committee of European Auditing Oversight Bodies (2025), "Finance", available at: https://finance.ec.europa.eu/regulation-and-supervision/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en (Accessed 21 May 2025).

28. Wirtschaftsprüferkammer (2025), "Organisational Chart", available at: <https://www.wpk.de/english/about-us/organisational-chart/> (Accessed 21 May 2025).

29. BMEL (2025), "Homepage of the German Federal Ministry of Food and Agriculture", available at: https://www.bmel.de/EN/Home/home_node.html (Accessed 21 May 2025).

30. CNCC (2025), "Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes", available at: <https://www.cncc.fr> (Accessed 21 May 2025).

31. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2025), "Homepage", available at: <https://commercialisti.it> (Accessed 21 May 2025).

32. Ministre de l'Agriculture et de la Souveraineté alimentaire (2025), "What is High Environmental Value (HVE)?", available at: <https://agriculture.gouv.fr/quest-ce-que-la-haute-valeur-environnementale> (Accessed 21 May 2025).

33. Onyshchenko, V., & Holovchenko, Y. (2018), "Features of audit activities in France: Adaptation of French experience to the conditions of the domestic economy", State and Regions. Series: Economics and Entrepreneurship, vol. 6, pp. 115—119.

34. Yurydychna Hazeta (2018), "Mandatory auditor rotation does not affect audit quality", available at: <https://yur-gazeta.com/golovna/obovyazkova-rotaciya-auditoriv-ne-vplivae-na-yakist-audit.html> (Accessed 21 May 2025).

Стаття надійшла до редакції 26.05.2025 р.