

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657:330.341.1]:338.432
JEL Classification: D84; Q13; M40

РЕАЛІЗАЦІЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА В УМОВАХ ВПЛИВУ ДИСФУНКЦІЇ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ НА СФЕРУ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ¹

©2023 КРИВОРУЧКО М. Ю.

УДК 657:330.341.1]:338.432
JEL Classification: D84; Q13; M40

Криворучко М. Ю.

Реалізація професійного судження бухгалтера в умовах впливу дисфункції соціально-економічного розвитку на сферу аграрного бізнесу

Статтю присвячено дослідженню професійного судження бухгалтера в умовах впливу дисфункції соціально-економічного розвитку на сферу аграрного бізнесу. В процесі підготовки статті використано такі загальнонаукові методи, як узагальнення, аналіз, синтез, табличний і монографічний методи. Проаналізовано вплив дисфункції соціально-економічного розвитку на методіку відображення такого впливу у фінансовій звітності, на основі матеріалів сільськогосподарського підприємства виокремлено найбільш суттєві фактори зовнішнього середовища. За результатами дослідження встановлено, що сучасні умови господарювання обумовлюють необхідність адаптації методичних підходів до реалізації професійного судження бухгалтера, що безпосередньо впливає на відображення інформації у звітності підприємств. Визначено, що ключовим викликом для ведення обліку та складання звітності в умовах посилення дисфункції соціально-економічного розвитку є дотримання принципу безперервності – припущення, що суб'єкт господарювання й надалі здійснюватиме свою діяльність, за відсутності ознак її припинення. У статті акцентовано увагу на залежності відображення у фінансовій звітності підприємства впливу пандемії на статті доходів і витрат від двох факторів – ступеня впливу коронакризи на фінансово-господарську діяльність і можливості кількісної оцінки такого впливу. Сформовано методичні підходи щодо оцінки справедливої вартості акціонерного капіталу та фінансових інструментів; окреслено методичні підходи до визначення можливості щодо подальшого контролю, спільного контролю чи суттєвого впливу над об'єктами інвестиційної діяльності; визначено перелік факторів господарської діяльності, які можуть розглядатися як основа для визнання зменшення корисності активів у звітності в умовах воєнного стану. Охарактеризовано дисфункціональний вплив факторів операційного середовища на діяльність підприємства ПрАТ «Лебединський насінневий завод». Здійснено характеристику фінансових ризиків, з якими працює керівництво підприємства в рамках системи управління ризиками. Зроблено висновок про важливу роль професійного судження в процесі підготовки фінансової звітності та звіту про управління на основі розуміння інституційного середовища, в якому здійснює діяльність суб'єкт господарювання. Окреслено перспективи подальших досліджень: порівняльний аналіз звітності різних підприємств щодо відображення інформації про вплив зовнішнього середовища на їх фінансово-господарську діяльність; аналіз звітності підприємств в розрізі відображення впливу факторів легкості ведення бізнесу – комунальні послуги, трудові відносини, міжнародна торгівля, оподаткування, вирішення спорів, конкуренція, неплатоспроможність.

Ключові слова: професійне судження бухгалтера, дисфункція соціально-економічного розвитку, принцип безперервності, сфера аграрного бізнесу.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2023-3-306-314>

Табл.: 9. **Бібл.:** 14.

Криворучко Михайло Юрійович – кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки, управління та адміністрування, Черкаський державний бізнес-коледж (вул. В. Чорновола, 243, Черкаси, 18028, Україна)

E-mail: misha2005@ua.fm

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6150-864X>

Researcher ID: AAG-8491-2021

UDC 657:330.341.1]:338.432
JEL Classification: D84; Q13; M40

Kryvoruchko M. Y. Implementation of the Professional Judgment of Accountant in the Context of the Impact of Dysfunction of Socioeconomic Development on the Sphere of Agrarian Business

The article is devoted to the study of the professional judgment of accountant in the context of the impact of the dysfunction of socioeconomic development on the sphere of agrarian business. In the process of preparing the article, such general scientific methods as generalization, analysis, synthesis, tabular, and monographic methods were used. The influence of the dysfunction of socioeconomic development on the methodology of reflection of such influence in the financial

¹ Стаття написана в рамках виконання науково-дослідної роботи «Вплив та наслідки вірусної дисфункції на інституційний та соціально-економічний розвиток регіону (на прикладі Черкаської області)» (державний реєстраційний номер 0121U110851).

statements is analyzed, on the basis of the materials of the agricultural enterprise, the most significant factors of the external environment are allocated. According to the results of the study, it is found that modern economic conditions necessitate the adaptation of methodological approaches to the implementation of the professional judgment of accountant, which directly affects the reflection of information in the reporting of enterprises. It is determined that the key challenge for accounting and reporting in the context of increasing dysfunction of socioeconomic development is compliance with the principle of continuity – the assumption that an economic entity will continue to carry out its activities in the absence of signs of its termination. The article focuses on the dependence of reflection in the financial statements of enterprise of the impact of the pandemic on income and expenditure items on two factors – the degree of impact of the coronavirus crisis on financial and economic activities and the possibility of quantitative assessment of such impact. Methodical approaches to assessing the fair value of share capital and financial instruments have been formed; methodical approaches to determining the possibility of further control, joint control or significant influence over the objects of investment activity are outlined; the list of factors of economic activity that can be considered as the basis for recognizing the decrease in the usefulness of assets in the reporting under conditions of martial law has been compiled. The dysfunctional influence of the factors of the operating environment on the activities of the enterprise PJSC «Lebedyn Seed Plant» is characterized. A characterization of the financial risks with which the management of enterprise works within the framework of the risk management system has been carried out. It is concluded that professional judgment plays an important role in the process of preparing financial statements and management reports based on an understanding of the institutional environment in which an economic entity operates. Prospects for further research are outlined as follows: comparative analysis of the reporting of different enterprises to reflect information on the impact of the external environment on their financial and economic activities; analysis of the reporting of enterprises in the context of reflecting the impact of factors of ease of doing business – communal utilities, labor relations, international trade, taxation, dispute resolution, competition, insolvency.

Keywords: professional judgment of accountant, dysfunction of the socioeconomic development, principle of continuity, sphere of agrarian business.

Tabl.: 9. **Bibl.:** 14.

Kryvoruchko Mykhailo Yu. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor of the Department of Economics, Management and Administration, Cherkasy State Business College (243 V. Chornovola Str., Cherkasy, 18028, Ukraine)

E-mail: misha2005@ua.fm

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6150-864X>

Researcher ID: AAG-8491-2021

Постановка проблеми. Професійне судження бухгалтера є невід'ємною складовою бухгалтерської професії. Сучасні умови господарювання обумовлюють необхідність знання і розуміння фахівцем-обліковцем не лише техніки бухгалтерського обліку, а й розуміння операційного середовища, в якому здійснює діяльність суб'єкт господарювання. Дисфункціональний вплив соціально-економічного розвитку України посилює вимоги щодо формування та обґрунтування професійного бухгалтерського судження щодо безперервності діяльності.

Професійне судження ґрунтується на основі суб'єктивної (знання, досвід, навички) та об'єктивної (нормативно-правові документи, об'єктивні джерела інформації) складових підготовки фахівця. Сучасні виклики для діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, а саме – коронакриза у 2020–2021 роках і правовий режим воєнного стану у 2022–2023 роках – загострюють конкурентну боротьбу, і відповідно – відбувається посилення вимог до відображеної у фінансовій звітності інформації щодо її достовірності і безперервності діяльності. Особливої актуальності проблематика реалізації професійного судження бухгалтера набуває для суб'єктів агробізнесу, тому що аграрна галузь – ключовий сектор економіки України.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідженню професійного бухгалтерського судження в системі обліку суб'єктів агробізнесу в умовах зростаючої невизначеності присвячені роботи таких дослідників, як Василішин С., Жук В., Остапчук С., Попко Є., Тарасова В. Проблеми функціонування суб'єктів агробізнесу в умовах посилення соціально-економічної дисфункції і виклики, пов'язані з відображенням впливу дисфункції у фінансовій звітності, також є предметом аналізу аудиторських компаній, включаючи КРМГ Ukraine.

Відаючи належне дослідницько-аналітичним напрацюванням у цій сфері, проблемним залишається питання визначення методичних підходів до реалізації професійного судження в умовах зростаючої невизначеності, що посилюється перманентною дисфункцією соціально-економічного розвитку.

Метою статті є дослідження реалізації професійного судження бухгалтера в умовах впливу дисфункції соціально-економічного розвитку на сферу агробізнесу.

У процесі здійснення дослідження було використано такі загальнонаукові методи, як узагальнення, аналіз, синтез, табличний та монографічний методи. Проаналізовано вплив дисфункції соціально-економічного розвитку на методу відображення такого впливу у фінансовій звітності, на основі матеріалів сільськогосподарського підприємства виокремлено найбільш суттєві фактори зовнішнього середовища.

Виклад основного матеріалу. У фундаментальному дослідженні інституціонального аспекту розвитку теорії обліку Жук В. М. розглядає бухгалтерський облік як систему «інформаційного забезпечення довіри, порозуміння і керованості соціально-економічних просторів» [1, с. 243]. На думку вченого, сучасний бухгалтерський облік виходить за звичні рамки розуміння своєї природи як включно рахівництва. Сфера компетентності фахівця з обліку включає також розуміння соціально-економічного та інституційного середовища, розуміння проблем етики обліку і аудиту, що в підсумку формує професійне судження бухгалтера.

Роботу Тарасової Т. О. присвячено дослідженню оцінки професійної придатності обліковців. Професійне судження бухгалтера розглядається як інноваційний ресурс, за допомогою якого підприємство знижує транзак-

ційні (невиробничі) витрати, пов'язані з потенційними та/або діючими аутсайдерськими конфліктами [2, с. 277].

Василішин С. О. розглядає професійне безпекове судження бухгалтера як невід'ємний компонент обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки аграрних підприємств. Виокремлює типи професійного безпекового судження бухгалтера – безумовні, альтернативні, компромісні, незалежні. Автором запропоновано структурну модель формування професійного безпекового судження бухгалтера під впливом формальних (стандарты, закони, підзаконні нормативні акти) і неформальних (морально-етичні переконання, настанови та професійний досвід) факторів інституційного середовища [3, с. 251].

Важливість професійного судження зростає в умовах дисфункції соціально-економічного розвитку – для України протягом останніх років дисфункція була пов'язана з пандемією (2020–2021 роки) і воєнним станом (2022–2023 роки). Безпосереднім економічним наслідком дисфункціонального впливу коронакризи стало суттєве погіршення фінансового результату діяльності вітчизняних підприємств – прибутку: його рівень у 2020 році у порівнянні з 2019 роком знизився в 9 разів [4, с. 134–135]. Негативний вплив пандемії на розвиток людського капіталу матиме довгостроковий характер, його оцінка потребуватиме часу.

Аграрна галузь як один з ключових секторів економіки також зазнала дисфункціонального впливу коронакризи. Відповідно до аналітичних матеріалів KPMG Ukraine, пандемія спричинила порушення ланцюгів поставок, справила негативний вплив на міжнародну торгівлю та управління робочою силою. Серед рекомендацій фахівців аудиторської компанії щодо пом'якшення впливу коронакризи можна виокремити такі напрями, як:

- 1) захист працівників, задіяних в ланцюгу поставок, шляхом контролю контактів між працівниками;
- 2) оцінка ризику постачальників шляхом створення групи реагування;
- 3) інформування клієнтів щодо змін у ланцюгах поставок;
- 4) узгодження змін у попиту на продукцію з плануванням її виробництва;
- 5) перегляд грошового потоку, управління оборотними коштами та прогнозування запасів разом з прогнозуванням попиту та пропозиції;
- 6) застосування гнучких робочих умов для персоналу [5].

Вплив пандемії на результати діяльності підприємств вимагає від останніх відображення інформації щодо такого впливу у звітності (фінансовій і нефінансовій), в першу чергу у звіті про фінансові результати. Розкриття даної інформації покликане слугувати основою для прийняття управлінських рішень.

Відповідно до коментаря фахівців KPMG, розкриття інформації щодо впливу пандемії на доходи і витрати, встановлення факту даного впливу безпосередньо на витрати і доходи має ґрунтуватися на беззастережному судженні, в основі якого лежить кількісна оцінка [6].

Так, експерти аудиторської компанії наголошують – розкривати інформацію про вплив пандемії на доходи і ви-

трати у звіті про фінансові результати чи в примітках до фінансової звітності – залежить від двох факторів:

- ступінь (масштабність) впливу на діяльність компанії;
- можливість кількісної оцінки.

Рекомендується відображати вплив коронакризи у примітках до фінансової звітності у випадку, коли цей вплив має всеохоплюючий характер. Також при ідентифікації впливу пандемії, як на витрати, так і на доходи підприємства, у звітності недоречно відображати лише вплив на витрати.

До витрат, пов'язаних з COVID-19, доцільно відносити лише ті витрати, які не виникли б при відсутності пандемії, і виникнення яких є малоімовірним після завершення дії її впливу.

Приклади статей звіту про фінансові результати, які доцільно і недоцільно відносити до тих, що безпосередньо пов'язані з пандемією, наведені у табл. 1.

На цей час дисфункція соціально-економічного розвитку України головним чином детермінується дією правового режиму воєнного стану в країні, що безпосередньо відображається на практиці ведення обліку, підготовки і подання звітності суб'єктами господарювання. Ключовим викликом для системи обліку і звітності є бухгалтерське судження щодо безперервності – фундаментального принципу у сфері обліку і аудиту. В процесі підготовки звітності за МСФЗ керівництву вітчизняних компаній рекомендується розробити систему заходів за двома напрямками (табл. 2):

Дисфункція соціально-економічного розвитку у зв'язку з дією воєнного стану посилює невизначеність бізнес-середовища, на рівні обліку і звітності це обумовлює необхідність формування і обґрунтування професійного судження щодо відображення впливу даної невизначеності на справедливу вартість, об'єкти інвестування та нефінансові активи. Дисфункціональний вплив воєнного стану ускладнює визначення справедливої вартості. Відповідно до цінової ієрархії МСФЗ, в основі справедливої вартості лежать ціни котирування на активному ринку, ціна останньої ринкової операції з подібним активом, ринкові ціни на подібні активи при врахуванні індивідуальних характеристик, додаткові показники.

При суттєвому скороченні обсягів діяльності на ринку, від суб'єкта господарювання може вимагатися проведення додаткового аналізу цін для визначення справедливої вартості.

У табл. 3 наведено фактори, що впливають на оцінку справедливої вартості акціонерного капіталу, кредитів і боргових інструментів, деривативів, в умовах невизначеності, пов'язаної з дисфункціональним впливом воєнного стану.

Враховуючи відсутність активного ринку (в тлумаченні МСФЗ) для визначення справедливої вартості активів, від компанії вимагається аналізувати і розкривати методику, на основі яких формується справедлива вартість на третьому рівні вартісної ієрархії, у щорічній звітності та управлінській (внутрішній) звітності.

Система обліку об'єктів інвестиційної діяльності (дочірні, асоційовані чи спільні підприємства в РФ, Біло-

Таблиця 1

Приклади статей фінансової звітності, які пов'язані і не пов'язані з впливом пандемії

Приклади статей, які недоцільно відносити до тих, що безпосередньо пов'язані з пандемією	Приклади статей, які доцільно відносити до тих, що безпосередньо пов'язані з пандемією
<ul style="list-style-type: none"> ▪ виплати непрацездатним працівникам 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ додаткові витрати на прибирання та санітарію
<ul style="list-style-type: none"> ▪ амортизація виробничих потужностей під час зупинки виробництва 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ тимчасові виплати працівникам за виконання роботи в умовах підвищеної небезпеки
<ul style="list-style-type: none"> ▪ витрати на оренду і комунальні послуги, нараховані під час тимчасової зупинки виробництва 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ штраф (пеня) за невиконання або недотримання терміну виконання контрактних зобов'язань у зв'язку із закриттям виробничих потужностей
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ пільги зі сплати орендних платежів у зв'язку з прямим впливом COVID-19

Джерело: складено автором за матеріалами KPMG

Таблиця 2

Система заходів, необхідних для оцінки здатності компанії продовжувати діяльність на основі принципу безперервності

Розробка досяжних і реалістичних планів дій в умовах сумнівів щодо безперервності на основі бюджетування, обліку та звітності	
Бюджетування	Облік і звітність
<ul style="list-style-type: none"> ▪ оновлення бюджету та бізнес-процесів 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ підготовка чіткого і надійного розкриття інформації у фінансовій звітності
<ul style="list-style-type: none"> ▪ оцінка ступеня чутливості бізнесу до змін операційного середовища 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ виявлення та оцінка ступеня невизначеності
<ul style="list-style-type: none"> ▪ аналіз можливих сценаріїв 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ розкриття інформації щодо невизначеності при необхідності
<ul style="list-style-type: none"> ▪ необхідність розгляду принаймні одного серйозного ймовірного сценарію 	

Джерело: узагальнено автором за матеріалами KPMG [7]

Таблиця 3

Фактори, що впливають на оцінку справедливої вартості акціонерного капіталу, кредитів, інструментів і деривативів

Акціонерний капітал	Кредити і боргові інструменти, деривативи
<ul style="list-style-type: none"> ▪ обсяг продажів (санкції, репутаційні втрати) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ валюта боргового інструменту
<ul style="list-style-type: none"> ▪ темп зростання і темп інфляції 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ кредитний ризик
<ul style="list-style-type: none"> ▪ норма прибутку 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ризик ліквідності
<ul style="list-style-type: none"> ▪ очікувані капітальні витрати і вигоди 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ризик відсоткових ставок
<ul style="list-style-type: none"> ▪ ризик прогнозування і ліквідності 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ інфляційний ризик

Джерело: узагальнено автором за матеріалами KPMG [8]

русії та Україні) також потребує коригування у відповідь на зростання ступеня невизначеності у зв'язку з воєнним станом. Іноземний інвестор може зіштовхнутися з такими перешкодами у веденні бізнесу як санкції, обмеження на виведення інвестованого капіталу з підсанкційних(-ної) країн(и), націоналізація об'єктів інвестиційної діяльності.

Відповідно до положень МСФЗ, інвестор має враховувати характер і ступінь впливу соціально-економічної дисфункції, обумовленої воєнним станом, на можливість здійснювати контроль, спільний контроль або мати суттєвий вплив на об'єкти інвестиційної діяльності.

У табл. 4 наведено інформацію про методичні підходи до визначення можливості щодо подальшого контролю, спільного контролю чи суттєвого впливу над об'єктами інвестиційної діяльності.

В обліку і звітності інвестор має відображати інформацію про втрату контролю у випадку відсутності одного з елементів, вказаних у табл. 4, втрата контролю над об'єктом інвестиційної діяльності має визнаватися і відображатися в обліку при наявності правових та/або регуляторних перешкод для здійснення такого контролю. Водночас проблеми з виведенням капіталу з дочірнього підприємства до материнської компанії через неконвер-

Таблиця 4

**Методичні підходи до визначення можливості щодо подальшого контролю,
спільного контролю чи суттєвого впливу над об'єктами інвестиційної діяльності**

Контроль	Спільний контроль	Суттєвий вплив
▪ наявність права власності над об'єктом інвестування	▪ наявність одностайної згоди щодо управлінських рішень про значущі види діяльності	▪ наявність можливості приймати участь в операційній та фінансовій діяльності
▪ право на участь в розподілі прибутку	▪ спільна власність	▪ рівень ієрархії права власності не має значення
▪ - можливість участі в управлінні прибутком		

Джерело: узагальнено автором за матеріалами KPMG [9]

тованість валюти або операційні перешкоди з виконанням управлінських рішень інвестора не є достатньою підставою для визнання втрати контролю над дочірнім підприємством.

Ключовим елементом спільного контролю є наявність одностайної згоди щодо управлінських рішень, суттєвого впливу – наявність можливості приймати участь в операційній та фінансовій діяльності незалежно від зміни рівня ієрархії права власності на об'єкт інвестування.

Відповідно до норм МСФЗ компанії зобов'язані проводити аналіз або переоцінку активів на щорічній основі з метою ідентифікації факторів зменшення їхньої корисності. Вихідною точкою аналізу слугує бюджетування і аналіз грошового потоку. Підлягають перегляду або переоцінці такі індикатори як прогнозований обсяг продажу, темп зростання та інфляції, рівень прибутковості, капітальні витрати та облікова ставка.

У табл. 5 узагальнено перелік факторів господарської діяльності в умовах воєнного стану, які можуть розглядатися як основа для визнання зменшення корисності активів.

Підсумовуючи дані табл. 5, варто зазначити, що професійне судження бухгалтера щодо визнання зменшення корисності активів передбачає оцінку як економічної, так і неекономічної складової функціонування суб'єкта господарювання в умовах соціально-економічної дисфункції, обумовленою дією правового режиму воєнного стану.

Професійне судження бухгалтера також є основою підготовки документальної бази для відшкодування збитків, завданих підприємствам внаслідок воєнних дій та окупації. У своєму дослідженні Жук В., Попко Є., Остапчук С. розкривають методіку підготовки необхідних документів для фіксації завданих прямих збитків суб'єктам аграрного бізнесу та описують алгоритм заповнення заявки в рамках проекту «Росія заплатить» [11]. У табл. 6 узагальнено інформацію про документи та онлайн-ресурси, які використовуються в процесі фіксації завданої прямої школи.

Підсумовуючи зміст табл. 6, можна зробити висновок про необхідність серйозного документального обґрунтування розмірів матеріальної шкоди, завданої військовими діями та/або окупацією.

Таблиця 5

**Фактори господарської діяльності, які можуть розглядатися як основа
для визнання зменшення корисності активів**

Фактори, що відносяться безпосередньо до активу	Факти макrorівня або мікрорівня підприємства
▪ зниження продуктивності використання активу	▪ суттєві негативні зміни в економічному, ринковому або правовому середовищі
▪ суттєве і неочікуване зменшення вартості активу	
▪ чиста вартість активів перевищує вартість їх ринкової капіталізації	
	▪ фактична сума чистого грошового потоку або операційного прибутку менша, ніж прогнозована

Джерело: узагальнено автором за матеріалами KPMG [10]

В основі документальної підготовки лежать підзаконні нормативні акти, звітність суб'єктів господарювання та онлайн-платформа в рамках спільної ініціативи неурядового сектора та органів державної влади «Росія заплатить».

Для аналізу відображення у звітності суб'єктів господарювання аграрного бізнесу інформації про вплив дисфункції соціально-економічного розвитку можна використати дані провідного сільськогосподарського підприємства Черкаської області – LNZ Group (ПрАТ «Лебединський насінний завод», ПрАТ «ЛНЗ»).

Відповідно до даних фінансової звітності ПрАТ «ЛНЗ» за 2020 рік [12], підприємство здійснює діяльність у таких сферах, як оброблення насіння для відтворення, оптова торгівля хімічними продуктами, оптова торгівля зерном, необробленим тютюном насінням і кормами для тварин. При формуванні фінансової звітності підприємство керується положеннями МСФЗ і вітчизняних нормативно-правових актів.

У табл. 7 узагальнено інформацію про вплив факторів операційного середовища підприємства на його діяльність.

Таблиця 6

Документи та онлайн-ресурси, які використовуються в процесі фіксації завданої аграрному бізнесу прямої матеріальної шкоди

Документ / онлайн-ресурс	Зміст та характеристика
«Росія заплатить»	Ініціатива Київської школи економіки, Офісу Президента України та Міністерства економіки України – онлайн ресурс для завантаження відповідної інформації про завдані матеріальні збитки
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Регулювання загальних положень, організації, основних правил, порядку проведення інвентаризації біологічних активів, перевірки та оформлення результатів інвентаризації
Акт огляду об'єктів основних засобів	Розширений перелік реквізитів Акта дозволяє оприлюднювати дані про факти завданої школи і вносити їх до відповідних державних реєстрів
Звіт про управління підприємства	Інформація про факт прямих втрат від завданої шкоди має відобразитися у розділі, де описуються результати діяльності і ризики операційного середовища
Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Встановлення механізму визначення розміру збитків – проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки
Методика оцінки майна	Регулює ряд методичних аспектів оцінки майна у випадку завдання шкоди суб'єктам господарювання з часткою держаної власності у статутному капіталі

Джерело: узагальнено автором за джерелом [11]

Таблиця 7

Вплив факторів операційного середовища на діяльність ПрАТ «ЛНЗ» у 2020 році

Рівень доходів	Фінансово-економічні виклики	Поточний і прогнозований вплив нестабільної економіки
▪ неплатоспроможність підприємств і підприємців	▪ коливання валютних курсів	▪ значний поточний вплив і негативні очікування
▪ неплатоспроможність фізичних осіб	▪ зростання цін на енергоносії, газ воду	▪ високий ступінь залежності від законодавчих та економічних обмежень

Джерело: узагальнено та згруповано автором за матеріалами звітності підприємства (розділ «Опис бізнесу»)

Відповідно до даних табл. 7, досліджуване підприємство в розділі річного звіту, присвяченого опису бізнесу, вказує на негативні фактори операційного середовища, які можна виокремити у три групи – рівень доходів, фінансово-економічні виклики, наявність негативних очікувань і нестабільна економіка.

У табл. 8 наведено характеристику фінансових ризиків, з якими працює керівництво підприємства в рамках системи управління ризиками.

На основі даних табл. 8 можна зробити висновок про суттєвий вплив фінансових ризиків на господарську ді-

яльність досліджуваного підприємства. Ключовий фактор, який об'єднує всі фінансові ризики, – економічна нестабільність, інакше кажучи – соціально-економічна дисфункція, яка поглиблює невизначеність сфери господарської діяльності.

Отже, проаналізувавши доступні матеріали звітності ПрАТ «ЛНЗ», можна зробити висновок, що звітність підприємства за 2020 рік (рік початку коронакризи) не містить розгорнутого аналізу викликів, пов'язаних з пандемією Covid-19. Звіти за 2021 і 2022 роки відсутні у відкритому доступі у зв'язку з неможливістю публікувати звітну інфор-

Таблиця 8

Фінансові ризики діяльності ПрАТ «ЛНЗ» у 2020 р.

Ринковий ризик	Ризик втрати ліквідності	Кредитний ризик
▪ ризик процентної ставки	▪ дефіцит обігових коштів	▪ невиконання дебіторами своїх фінансових зобов'язань
▪ цінний ризик	▪ необхідність продажу активів за ціною, нижчою ніж їх справедлива вартість	

Джерело: узагальнено та згруповано автором за матеріалами звітності підприємства (розділ «Звіт про управління»)

мацію на час дії воєнного стану. Можна зробити припущення, що у 2021 році господарська діяльність компанії продемонструвала позитивну динаміку, враховуючи інформацію про створення нових робочих місць [13].

На основі даних, наведених у повідомленні про проведення загальних зборів акціонерів 28 квітня 2023 року, можна зробити висновок про різну динаміку основних показників фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства (див. табл. 9).

Так, у 2022 році відбулося суттєве зростання дебіторської заборгованості порівняно з попередніми роками, що обумовлено поглибленням дисфункції у зв'язку з воєнними діями та окупацією.

Аналогічно спостерігається зниження суми грошових коштів та їх еквівалентів. Протягом звітних періодів досліджуване підприємство накопичувало непокриті збитки у зв'язку із збитковістю діяльності у 2020–2021 рр., а 2022 рік характеризується наявністю чистого прибутку,

Таблиця 9

Основні показники діяльності ПрАТ «ЛНЗ» протягом 2020–2022 рр., тис. грн

Показник	Період		
	Звітний 2022 рік	Звітний 2021 рік	Попередній 2020 рік
Сумарна дебіторська заборгованість	7 002 790	3 435 088	3 504 426
Гроші та їх еквіваленти	99 434	261 181	122 015
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	(315 705)	(344 979)	(301 306)
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	29 274	(43 673)	(134 005)
Середньорічна кількість акцій (шт.)	1204534	1204534	1204534
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	24,30	(36,26)	111,25

Джерело: складено автором за джерелом [14]

який був спрямований на покриття попередньо накопичених збитків.

Враховуючи те, що Загальні збори акціонерів затвердили у 2023 році звіт за 2021 і 2022 роки, після публікації цих звітів (враховуючи вимоги законодавства, пов'язані з воєнним часом) у відкритих джерелах можна буде провести їх аналіз щодо реалізації професійного судження бухгалтера і поглибленого відображення у звітності інформації щодо впливу інституційного середовища на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Професійне судження бухгалтера посідає чільне місце в системі бухгалтерського обліку, формує основу для системи забезпечення довіри, розуміння і керування соціально-економічними просторами. Дискусійний характер природи і реалізації професійного судження обумовлює суттєвий інтерес до даної проблематики серед вітчизняних дослідників.
2. Дисфункціональний характер впливу пандемії Covid-19 (2020–2021 роки) і воєнного стану (2022–2023 роки) на соціально-економічний розвиток України обумовлюють необхідність адаптації методичних підходів до реалізації професійного судження бухгалтера, що безпосередньо впливає на відображення інформації у звітності підприємств.
3. Ключовим викликом для ведення обліку і складання звітності в умовах посилення дисфункції соціально-економічного розвитку є дотримання принципу безперервності – припущення, що суб'єкт господарювання й надалі буде здійснюва-

ти свою діяльність, за відсутності ознак її припинення.

4. Реалізація професійного судження бухгалтера щодо впливу пандемії на показники фінансової звітності (в першу чергу, на доходи і витрати) залежить від двох факторів – ступеня впливу коронакризи на фінансово-господарську діяльність компанії і можливості кількісної оцінки такого впливу. На основі матеріалів компанії КРМГ узагальнено перелік статей, які доцільно та недоцільно відображати у фінансовій звітності як такі, що пов'язані з пандемією.
5. Врахування викликів дії правового режиму воєнного стану обумовило необхідність формування системи заходів, необхідних для оцінки здатності компанії продовжувати діяльність на основі принципу безперервності. Сформовано методичні підходи щодо оцінки справедливої вартості акціонерного капіталу та фінансових інструментів; окреслено методичні підходи до визначення можливості щодо подальшого контролю, спільного контролю чи суттєвого впливу над об'єктами інвестиційної діяльності; визначено перелік факторів господарської діяльності, які можуть розглядатися як основа для визнання зменшення корисності активів у звітності в умовах воєнного стану.
6. Аграрний сектор є провідною галуззю економіки України, яка зазнала дисфункціонального впливу правового режиму воєнного стану, що визначає необхідність формування методичних підходів до реалізації професійного судження бухгалтера в процесі підготовки документального забезпе-

чення для відшкодування матеріальних збитків, пов'язаних з воєнними діями та окупацією.

7. На основі узагальнення доступних даних фінансової звітності підприємства ПрАТ «Лебединський насінний завод» за 2020 рік охарактеризовано дисфункціональний вплив факторів операційного середовища на діяльність підприємства. Здійснено характеристику фінансових ризиків, з якими працює керівництво підприємства в рамках системи управління ризиками.
8. Подальшими перспективами досліджень у даному напрямку є порівняльний аналіз звітності різних підприємств щодо відображення інформації про вплив зовнішнього середовища на їх фінансово-господарську діяльність. Також перспективним напрямом подальших розвідок може бути аналіз звітності підприємств в розрізі відображення впливу факторів легкості ведення бізнесу – комунальні послуги, трудові відносини, міжнародна торгівля, оподаткування, вирішення спорів, конкуренція, неплатоспроможність.

ЛІТЕРАТУРА

1. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
2. Тарасова Т. О. Професійне судження бухгалтера як основа інноваційного розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1 (36). С. 260–280.
3. Василюшин С. І. Розвиток інституту професійного бухгалтерського судження в контексті зміцнення економічної безпеки аграрних підприємств. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 45. С. 247–252.
4. Криворучко М. Ю. Порівняльний аналіз динаміки показників соціально-економічного розвитку Черкаської області та сусідніх регіонів протягом 2019–2021 років. (Розділ монографії) // *The scientific paradigm in the context of technological development and social change : Scientific monograph. Part 1*. Riga, Latvia : «Baltija Publishing», March 31, 2023. С. 125–162. DOI: 10.30525/978-9934-26-297-5-6
5. Харчова промисловість та агробізнес. Вплив Covid-19. // KPMG. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2020/03/agribusiness.html>
6. Kegalj G. (March 23, 2022) Where and how should COVID-2019 impacts should be presented in the income statement and related... // KPMG. URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2020/06/covid-19-income-statement-ias1.html>
7. Куліна О. Облік і фінансова звітність підприємств під час війни // KPMG. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2022/05/oblik-ta-finansova-zvitnist-pidpryyemstv-pid-chas-viyny.html>
8. Fujita E. (April 7, 2022) Ukraine-Russia conflict – What are the implications for fair value management? // KPMG. URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/04/frut-ukraine-fair-value-measurement.html>
9. Carlson P. (May 03, 2022) Ukraine-Russia conflict: What are the impacts on accounting for investees? // KPMG. URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/04/frut-ukraine-investees.html>
10. Fujita E. (March 23, 2022) Ukraine-Russia conflict – Have non-financial assets have become impaired? URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-assets-1a.html>
11. Жук В., Попко Є., Остапчук С. Фіксація завданої війною прямої шкоди аграрному бізнесу, на основі професійного судження бухгалтера. *Облік і фінанси*. 2022. № 2 (96). С. 15–21.
12. Річна фінансова звітність LNZ Group за 2020 рік. URL: https://www.lnz.com.ua/uploads/media/zvit_2020.pdf
13. LNZ Group створила 320 нових робочих місць у 2021 р. URL: <https://www.lnz.com.ua/news/lnz-group-stvorila-320novih-robocih-misc-u-2021-r>
14. Повідомлення про проведення загальних річних зборів акціонерів ПрАТ «Лебединський насінний завод» 28.04.2023 р. URL: https://www.lnz.com.ua/uploads/media/Povidomlennya_28.04.2023.pdf

REFERENCES

- Carlson, P. "Ukraine-Russia conflict: What are the impacts on accounting for investees?" KPMG. <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/04/frut-ukraine-investees.html>
- Fujita, E. "Ukraine-Russia conflict - Have non-financial assets have become impaired?" <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-assets-1a.html>
- Fujita, E. "Ukraine-Russia conflict - What are the implications for fair value management?" KPMG. <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/04/frut-ukraine-fair-value-measurement.html>
- "Kharchova promyslovisht ta ahrobiznes. Vplyv Covid-19" [Food Industry and Agribusiness. Impact of Covid-19]. KPMG. <https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2020/03/agribusiness.html>
- Kegalj, G. "Where and how should COVID-2019 impacts should be presented in the income statement and related..." KPMG. <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2020/06/covid-19-income-statement-ias1.html>
- Kryvoruchko, M. Yu. "Porivnialnyi analiz dynamiky pokaznykiv sotsialno-ekonomichnoho rozvytku Cherkaskoi oblasti ta susidnih rehioniv protiahom 2019-2021 rokiv" [Comparative Analysis of the Dynamics of Socio-economic Development Indicators of Cherkasy Region and Neighboring Regions during 2019-2021]. In *The scientific paradigm in the context of technological development and social change, part 1*, 125-162. Riga, Latvia: Baltija Publishing, 2023.
- Kulina, O. "Oblik i finansova zvitnist pidpryyemstv pid chas viyny" [Accounting and Financial Reporting of Enterprises during the War]. KPMG. <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2022/05/oblik-ta-finansova-zvitnist-pidpryyemstv-pid-chas-viyny.html>
- "LNZ Group stvorila 320 novykh robochykh mist u 2021 r." [LNZ Group to Create 320 New Jobs in 2021]. <https://www.lnz.com.ua/news/lnz-group-stvorila-320-novykh-robocih-misc-u-2021-r>
- "Povidomlennia pro provedennia zahalnykh richnykh zboriv aktsioneriv PrAT «Lebedynskiy nasinnievyy zavod» 28.04.2023 r." [Notice on the Holding of the Annual General Meeting of Shareholders of PJSC "Lebedynsky Seed Plant" on April 28, 2023.]. https://www.lnz.com.ua/uploads/media/Povidomlennya_28.04.2023.pdf
- "Richna finansova zvitnist LNZ Group za 2020 rik" [LNZ Group Annual Financial Statements for 2020]. https://www.lnz.com.ua/uploads/media/zvit_2020.pdf

Tarasova, T. O. "Profesiine sudzhennia bukhhaltera yak osnova innovatsiinoho rozvytku systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia" [Professional Judgment of the Accountant as the Basis of Innovative Development of the System of Accounting and Analytical Management Support]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 1(36) (2017): 260-280.

Vasylishyn, S. I. "Rozvytok instytutu profesiinoho bukhhalterskoho sudzhennia v konteksti zmitsnennia ekonomichnoi bezpeky ahrarnykh pidpriemstv" [Development of the Institute of Professional Accounting Judgment in the Context of Strengthening the Economic Security of Agricultural Enterprises]. *Infrastruktura rynku*, no. 45 (2020): 247-252.

Zhuk, V. M. "Rozvytok teorii bukhhalterskoho obliku: instytutsionalnyi aspekt" [Development of Accounting Theory: Institutional Aspect]. Kyiv : NNTs «IAE», 2018. <http://www.iae.org.ua/activity/books/2458-zhuk-vm-rozvytok-teoriyi-bukhhalterskoho-obliku-instytutsionalnyy-aspekt-monohrafiya-k-nnts-liaer-2018-408-s.html>

Zhuk, V., Popko, Ye., and Ostapchuk, S. "Fiksatsiia zavdanoi viinoiu priamoj shkody ahrarnomu biznesu, na osnovi profesiinoho sudzhennia bukhhaltera" [Fixation of Direct Damage Caused by the War to Agrarian Business, Based on the Accountant's Professional Judgment]. *Oblik i finansy*, no. 2(96) (2022): 15-21.

Стаття надійшла до редакції 15.08.2023 р.