

А. В. Філатова,

аспірант, Національний університет біоресурсів та природокоористування України

ORCID ID: 0000-0003-1139-0481

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.12.134

## ОСОБЛИВОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ НА РИНКУ ПОСІВНОГО МАТЕРІАЛУ КУКУРУДЗИ

A. Filatova,

Postgraduate student, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

MAIN ASPECTS OF PRICE SETTING ON CORN SEED MARKET

*Кукурудза є однією з найбільш розповсюджених та стратегічно важливою сільськогосподарською культурою в Україні та світі загалом. Україна, як країна з одними з найбільших площ сільськогосподарських угідь є привабливим ринком для проникнення іноземних постачальників посівного матеріалу. Оскільки на сьогодні підхід до ефективного ведення сільського господарства вимірюється не лише отриманням найвищої урожайності з гектару посіву, а й оптимальною економічною ефективністю, в статті запропоновано методичний підхід до ціноутворення на основі розкриття потенціалу посівного матеріалу. До особливостей ціноутворення можна віднести структуру споживчого попиту, ціни на продукцію конкурентів (особливо порівняння української селекції з міжнародними), витрати на виробництво (витрати на новітні розробки та дослідження). Нижче вказаний метод допоможе компаніям виробникам об'єктивно підходити до ціноутворення та пояснювати кінцевому споживачу, яким чином формується вартість і ціна продукції. Для кінцевого споживача через велику кількість посівного матеріалу на ринку, оцінка його потенціалу та фактичної вартості можуть стати ключовими чинниками для збільшення ефективності кожного гектару поля. Також для висвітлення потенціалу ринку, та його динаміки, у статті розглянуті динаміка посівних площ, валового збору та урожайності кукурудзи в Україні в період 2010—2018 рр.*

*With the growth of the world population and the rapid growth of biofuel production on the world market there is a high level demand on corn and as a result formation of a competitive purchase price. Corn is one of the most widespread and strategically important agricultural crop in Ukraine and the world as a whole. Ukraine, as a country with one of the largest areas of agricultural land, is an attractive market for the penetration of foreign seeds suppliers. Nowadays the approach to efficient agriculture is measured not only by obtaining the highest yield per hectare of crop, but also the optimal economic efficiency. The article proposes methods of approach to pricing based on the genetic seed potential. The price setting is a difficult and important stage for each goods producer. The producer profit, the sales volume and the finance results are depend on how well the prices are formed. During the price policy setting each producer should try to set up price according to product quality, market demand and price should be revised in case of changes in market environmental.*

*At the current stage of development the agricultural sector of the economy, agricultural marketing requires new integrated approaches that will ensure healthy competition between producers, which will improve the quality of products to meet all consumer needs. The price setting feature include the structure of customers demand, competitors products price (especially the comparison between Ukrainian selection and international, production cost (R&D cost). The following method will help suppliers to set up pricing objectively and explain the cost of production to the end consumer. For farmers due to the large amount of different seed types on the market, the assessment of its potential and actual value can be key factors in increasing the efficiency of each hectare of field. In agriculture there is a need of formation of an effective model that considering the interests of producers and consumers that justify the price size that will provide equivalent exchange. Also, for correct market potential assessment in the article was analyzed the dynamic of sown areas, gross harvest and yield of corn in Ukraine in the period 2010—2018.*

*Ключові слова: ринок кукурудзи, посівний матеріал кукурудзи, ціна, ціноутворення, посівна одиниця, сільськогосподарська продукція.*

*Key words: Corn market, corn seeds, price, pricing, seed unit, agriculture products.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Кукурудза є однією з найбільш важливих сільськогосподарських культур, що підтверджується високою продуктивністю та можливістю різностороннього вико-

ристання. Так, у зерні кукурудзи міститься 9—12 % білка, 4—6 % жиру, 65—70 % вуглеводів, що робить її цінним продуктом харчування для людей і незамінним кормом у раціоні годівлі тварин. Крім того, вказана

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням вивчення ринку зернових культур присвячено значну кількість досліджень вчених-економістів. Так, проблеми ефективності виробництва зернових та ціноутворення на цю продукцію розкриваються у працях М.Г. Лобаса, О.М. Шпичака та інших. Серед учених, роботи яких присвячені дослідженню особливостей і проблем формування цін на продукцію сільськогосподарських підприємств, слід виокремити таких: Барилевич О.М., Калетнік Г.М., Козак О.А., Пасхавер Б.Й., Россоха В.В., Саблук П.Т., Супрун О.М., Хорунжий М.Й. Актуальним за сучасних умов є використання маркетингового підходу до ціноутворення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Ринок кукурудзи займає особливе місце в системі аграрних ринків, динаміка його розвитку є одним із параметрів ефективності функціонування аграрного сектора в цілому. Дотепер залишаються нерозв'язаними завдання, пов'язані зі створенням таких умов реалізації посівного матеріалу кукурудзи, які б забезпечили задоволення інтересів споживачів та продавців даного ринку, оптимального формування ціни на ринку посівного матеріалу кукурудзи.

### ОСНОВНА ЦІЛЬ СТАТТІ

Об'єктом дослідження обрано ринок посівного матеріалу кукурудзи в Україні та визначення особливостей ціноутворення на посівну одиницю продукту з точки зору реалізації генетичного потенціалу. Ціллю статті є визначення впливу цін посівного матеріалу на ефективність вирощування кукурудзи Обґрунтування ціноутворення на посівну одиницю в залежності від генетичного потенціалу гібриду кукурудзи.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У світовому масштабі кукурудзи висівалося 189 млн га в маркетинговому сезоні 2018 року. Лідерами є Китай, США та Бразилія, вони покривають 50% площ. Особливістю сезону 2018 року було те, що Китай та Бразилія суттєво збільшили площі під кукурудзою відносно минулих років в той же час площі у Європі зменшились на 1 млн га. Перші 10 країн у рейтингу виробників покривають 73% всіх площ під кукурудзою, інші 103 країни — висівають 52 млн га кукурудзи і мають 27% площ. Що стосується урожайності, то найбільше отримують кукурудзи у США — 11, 2 т/га, тоді як в Україні — 7,4 т/га на професійному ринку [5].

Україна є однією з найбільших країн за розміром посівної площі різних сільськогосподарських культур. Підхід по ефективному господарюванню спрямований на підтриманні балансу між витратами та прибутком з кожного гектару, адже сьогодні отримання максимальної урожайності не гарантує отримання максимального прибутку в цілому. Огляд основних тенденцій динаміки посівних площ, валового збору та урожайності кукурудзи в Україні 2010—2018 рр. (рис. 1).

Основними чинниками які впливають на розмір ринку кукурудзи, є сівозмінна культур, ціни на товарне зерно та погодні умови.

Однією зі специфічних особливостей ринкових відносин на аграрному ринку є B2B-відносини між виробником посівного матеріалу та господарством. За рахунок специфіки продукту, виробник повинен не лише продати мішок насіння, а й довести його безпосередню цінність для користувача.

Ключову роль у наведених відносинах може відігравати фокус на обґрунтованій оцінці економічної цінності і вартості даного продукту. Адже для всебічної оцінки вартості посівного матеріалу використовувати в аналізі лише рекомендовані ціни та порівнювати конкурентні продукти лише за наявним прайсом є не доцільно. Для більш детального аналізу конкурентних продуктів треба враховувати особливості аграрного ринку

культура має широкий спектр застосування в біоенергетиці. Зі збільшенням кількості населення на планеті та стрімким зростанням виробництва біопалива на світовому ринку, спостерігається високий попит на кукурудзу, і як результат, формування конкурентоспроможної закупівельної ціни [2].

Завдяки переважно сприятливим умовам протягом всього виробничого циклу в 2018 році Україні вдалося зібрати понад 35 млн т кукурудзи, що є абсолютним рекордом за всю історію країни. У результаті експортний потенціал сезону 2018 року оцінювався на рівні 27 млн т, що виглядає доволі амбіційно з огляду на потужну конкуренцію на світовому ринку з боку американської, а з квітня ще й аргентинської кукурудзи, а також проблем у роботі української системи логістики.

Найбільшим споживачем української кукурудзи залишається Європейський Союз (хоча європейські країни і не посідають перші місця топ-5 покупців), а другим за розмірами імпортером є Китай, який і очолює рейтинг. Слід також зазначити поступово зростаючу роль африканських країн — на них все припадає 8—10% усіх вітчизняних поставок культури на глобальний ринок [3]. Найближчі наші конкуренти на світовому ринку — США, Бразилія, а якщо говорити про країни-сусідів, то це Румунія, Сербія, Болгарія.

Проблеми ціноутворення розглядаються у більшості наукових видань, присвячених вивченню економічного стану та перспектив розвитку окремих галузей сільськогосподарства. Вони особливо актуальні у галузях з тривалою окупністю капіталу, у яких темпи зростання цін на продукцію менші від темпів інфляції [8, с. 64—68].

Науково-дослідні установи Національної академії аграрних наук України працюють над створенням моделей інтенсивних технологій (альтернативна, ресурсоощадна, ресурсоощадна біологізована, мінімальна, нульова тощо), займаються науковим обґрунтуванням, розробленням і впровадженням у виробництво адаптивних технологій вирощування сільськогосподарських культур з метою реалізації максимального потенціалу врожайності районованих сортів і гібридів. Вони засновані на управлінні процесом формування врожаю, скороченні розриву між потенційною та реальною продуктивністю сільськогосподарських культур і спрямовані на реалізацію біологічного потенціалу продуктивності [6, с. 222]. Всі процеси вдосконалення посівного матеріалу потребують значних фінансових ресурсів. Більшість установ в Україні, які займаються селекцією є державною власністю та фінансуються з державного бюджету. Отже, в порівнянні з посівним матеріалом представленими міжнародними компаніями є велика різниця у витратах на наукові дослідження і, як наслідок, продуктивність товару. Всі ці фактори суттєво впливають на формування цін на продукцію.

Формування цін на продукцію — складний та відповідальний етап для кожного товаровиробника. Від того наскільки правильно сформовані ціни, залежить прибуток підприємства, обсяг реалізації продукції та фінансовий стан в цілому. Оскільки посівний матеріал у структурі виробничої собівартості продукції сільськогосподарського господарства відноситься до прямих матеріальних витрат, а урожайність впливає на безпосередній прибуток, вартість посівного матеріалу — важливим фактором.

У державному реєстрі сортів рослин, придатних для поширення в Україні на 2020 рік, зареєстровано близько трьох з половиною тисяч гібридів та сортів кукурудзи [4]. Така кількість продуктів на ринку створює для споживача проблему широкого вибору, а для виробників — ринок широкої конкуренції. Отже, розробка методології ціноутворення допоможе виробникам оптимально встановлювати ціну на продукцію в залежності від генетичного потенціалу продукту та доводити цінність продукту споживачеві, опираючись на отримані результати.

Динаміка посівних площ, валового збору та урожайності кукурудзи в Україні 2010-2018 рр.

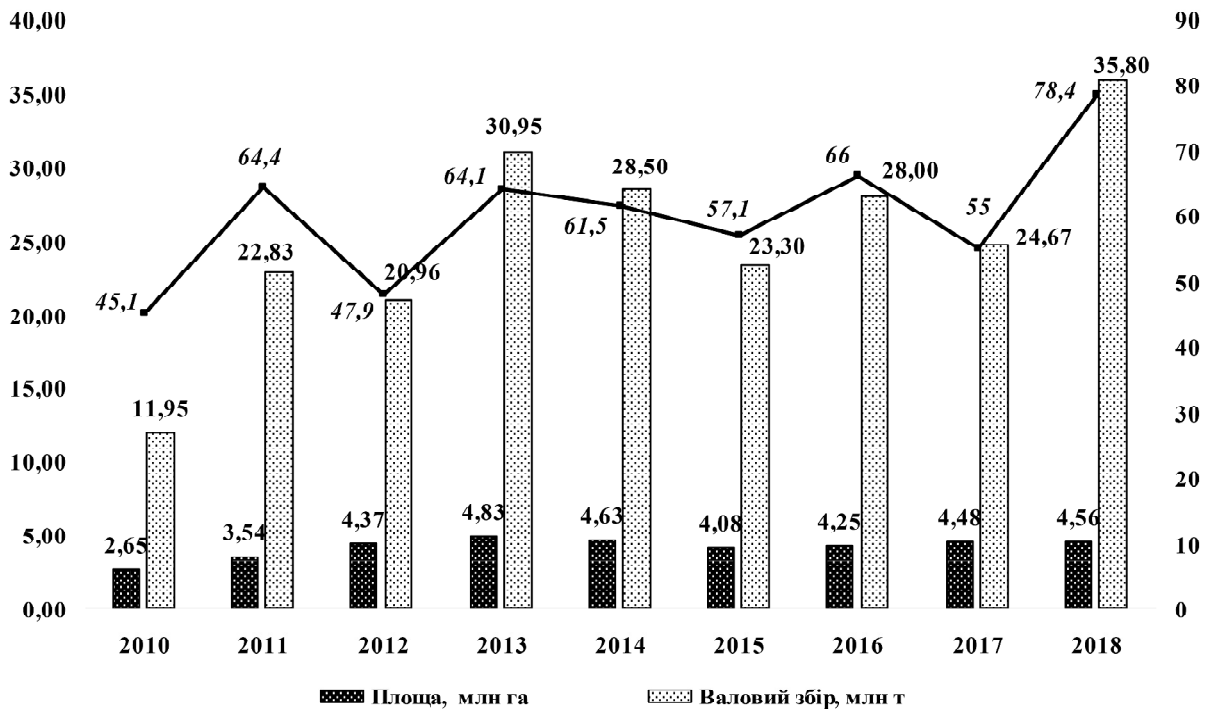


Рис. 1. Динаміка посівних площ, валового збору та урожайності кукурудзи в Україні 2010–2018 рр.

Джерело: побудовано автором на основі [7].

та як наслідок специфіку аграрного маркетингу. Специфіка аграрного маркетингу полягає у врахуванні специфіки самого продукту та особливостей ведення сільськогосподарської діяльності, дані фактори спричиняють необхідність використовувати особливі підходи для формування маркетингової кампанії.

До особливостей аграрного маркетингу можна віднести наступні [1, с. 93–98]:

- чітко обмежений ринок: посівні площі країни;
- значний вплив природних факторів;
- сезонність бізнесу, значний проміжок часу між виробництвом;
- споживанням та прийняттям рішення про наступну покупку товару;
- необхідність високої агрономічної, технологічної підтримки сільгоспвиробників на рівні господарства від компаній виробників продукції;
- недостатній рівень розвитку маркетингу.

На поточному етапі розвитку аграрного сектору економіки, аграрний маркетинг вимагає нових комплексних підходів, які забезпечать здорову конкуренцію, між компаніями виробниками, що підвищить якість виробленої продукції для задоволення всіх потреб споживача.

Економічні особливості цінової політики на ринку посівного матеріалу полягають у встановленні оптимальних цін для завоювання певного сегменту ринку, покриття виробничих та операційних затрат, задоволення потреб споживача, отримання запланованого прибутку та можливість вчасно реагувати на зміни кон'юнктури ринку.

При нееластичному зв'язку між попитом та цінами на сільськогосподарську продукцію виникає протиріччя між науково-технічними прогресом та доходами сільськогосподарських товаровиробників. Це зумовлено тим, що з підвищенням науково технічного прогресу значно збільшується пропозиція сільськогосподарської продукції при незмінному або не значному збільшенні попиту на неї, що в свою чергу веде до зниження цін і доходів у сфері сільського господарства [10, с. 3–10].

Отже, до особливостей ціноутворення на ринку посівного матеріалу можемо віднести такі:

- швидкий розвиток науково технічного прогресу і, як наслідок, високі затрати на наукові дослідження з метою покращення характеристик продукту;
- висока конкуренція на ринку;
- нееластичний зв'язок між попитом та пропозицією;
- розкриття цінності в залежності від генетичних особливостей продукту.

Підвищення врожайності кукурудзи забезпечується шляхом підвищення рівня адаптивності гібридів до біо- та абіотичних чинників. Коливання врожайності за роками зумовлено лімітуючими факторами температурного режиму, вологозабезпечення, а також впливом основних хвороб та шкідників [9].

За рахунок вище наведеної специфіки ринку та великої кількості факторів, які впливають на розкриття генетичного потенціалу посівного матеріалу, для більш точної оцінки у дослідженні наведено дані з однієї дослідної ділянки, на якій гібриди тестувались в однакових агротехнологічних умовах останні три роки. Для підвищення об'єктивності досліджень бажано використовувати дані з декількох кліматичних зон, за період три-п'ять років, для визначення адаптивності посівного матеріалу до специфічних зон вирощування, але це не було метою нашого дослідження.

Отже, в основу підрахунків дослідження покладено, на нашу думку, основні конкурентні фактори продуктів: середня урожайність, середня вологість при збиранні та фактична вартість посівного матеріалу. Для побудови дослідження було вибрано продукти в одній групі стиглості з максимально наближеними продуктивними характеристиками. Також були повністю знівлено фактори однакових умов: особливості ґрунтово-кліматичних умов, попередник, агротехнологічні операції, включаючи внесення засобів захисту рослин та добрив, густота та строки посіву та збирання посіву, які також мають суттєвий вплив на урожайність, але більше відносяться до особливостей агротехнологічного за-

**Таблиця 1. Підрахунок частки вартості посівного матеріалу в прибутку на га**

Гібрид 1	Середня урожайність в попередні роки, т/га	Вартість 1 т товарного зерна, грн	Прибуток від реалізації, грн	Вартість насіння, грн/га	Частка вартості насіння в отриманому прибутку, %
	9,5	4050	38475	4860	12,63

Джерело: сформовано автором.

безпечення та можливостей кожного окремого господарства. В цьому дослідженні при однаково вирівняних умовах не вплинуть на результати розрахунків. Розрахунки проводились на основі двох гібридів компаній лідерів ринку посівного матеріалу кукурудзи, з метою оцінки економічного обґрунтування рекомендованої ціни гібриду 1 в порівнянні з найближчим конкурентом.

Отже, гібрид 1 у середньому за останні три роки показав врожайність на рівні 9,5 т/га, при середній вартості товарного зерна на ринку близько 4 050 грн за тону, вартість прибутку від реалізацію складе 38 475 грн. Враховуючи рекомендовану ціну на посівний матеріал наведеного гібриду на рівні 4 860 грн частка вартості насіння в отриманому прибутку буде 12,63% (табл. 1).

Для детальної оцінки рекомендованої ціни на гібрид було проведено порівняння з найближчим конкурентом.

Основні змінні величини у наведених продуктах — середня врожайність яка склала 9,5 т/га у гібрида 1 та 9 т/га у гібрида 2, отже, різниця по врожайності склала 0,5 тон з гектару. При вищезазначеній вартості товарного зерна 4 050 грн додатковий прибуток складе  $0,5 * 4050 = 2025$  грн на користь гібриду 1.

Наступною змінною величиною в підрахунках є вологість зерна при збиранні, адже при прийомці на елеваторі зерно повинно відповідати вимогам якості, які для вологості кукурудзи складають 14%. Середня вологість при збиранні 17% у гібриду та 18,5% у конкурента, отже, при досушці в обох варіантах потрібну будуть додаткові витрати.

Розрахунок вартості досушки зерна ведеться за допомогою формули Дюваля.

Вартість досушки зерна =

$$= \frac{(\text{вологість при збиранні} - \text{базова вологість}) * X * (100\% - \text{базова вологість})}{100\% - \text{вологість при збиранні}}$$

де X = вартість досушки на елеваторі, яка склала 41 грн/т %;

базова вологість для кукурудзи = 14%.

Таким чином вартість досушки тонни товарного зерна гібриду 1 склала:

$$\frac{(17 - 14) * 41 * (100 - 14)}{100 - 17} = 127,45 \text{ грн.}$$

Загальна вартість досушки

$$127,45 * 9,5 = 1210,77 \text{ грн.}$$

Вартість досушки гібриду 2 конкурента

$$\frac{(18,5 - 14) * 41 * (100 - 14)}{100 - 18,5} = 194,69 \text{ грн.}$$

Загальна вартість досушки

$$194,69 * 9 = 1752,21 \text{ грн.}$$

Отже, різниця витрати на сушку на користь гібриду 1. Враховуючи різниці у врожайності та вологості продуктів при збиранні, можемо розрахувати обґрунтоване підвищення вартості на посівний матеріал:

Підвищення вартості = додатковий прибуток, грн частка вартості насіння в отриманому прибутку, % / 100 + різниця у витратах на сушку, грн

$$\frac{2025 * 12,63}{100 + 541,44} = 797,2 \text{ грн.}$$

Для формування нової рекомендованої ціни гібриду 1 беремо до уваги його генетичний потенціал, вико-

**Таблиця 2. Співвідносна ринкова вартість гібриду з найближчим конкурентом**

Продукт	Гібрид 1	Гібрид 2
Середній урожай, т/га	9,5	9
Середня вологість, %	17	18,5
Різниця по урожаю, т/га	0,5	
Додатковий прибуток/збиток, грн	2025	
Різниця по вологості, %	-1,5	
Вартість досушки, грн	1210,77	1752,21
Витрати на сушку 1 т%, грн	41	
Різниця витрати на сушку, грн	541,44	
Можливе вартісне підвищення посівного матеріалу гібриду 1, грн	797,2	
Вартість гібриду конкурента 2, грн		4800
Рекомендована ціна враховуючи реалізацію потенціалу, грн	5597,2	

Джерело: складено автором.

ривуємо рекомендовану ціну на гібрид 2, яка склала 4 800 грн/посівну одиницю, та додаємо до неї підвищену вартість

$$4800 \text{ грн} + 797,2 \text{ грн} = 5597,2 \text{ грн.}$$

Отже, при поточній ціні посівної одиниці гібриду 1 = 4 860 грн проведене дослідження дозволяє нам збільшити вартість посівної одиниці на 15,2%

$$\frac{(5597,2 - 4860) * 100}{4860} = 15,2\%.$$

Також наведений приклад ціноутворення чітко показує, що початкова різниця посівного матеріалу двох гібридів, яка склала 60 грн (4860 — 4800 = 60 грн), легко нівелюється при більш детальних розрахунках з наведеними змінними показниками (табл. 2).

Оскільки ринок посівного матеріалу є обмежений за площею сільськогосподарських угідь, динамічне проникнення на український ринок посівного матеріалу європейської та американської селекції автоматично зменшило площі посівів культур української селекції витісняючи їх своїми продуктами. На сьогодні ціна посівного матеріалу української селекції може бути у декілька разів нижчою від зарубіжних конкурентів та складати від 800 до 2500 грн за посівну одиницю кукурудзи.

Розвиток новітніх технологій ведення сільського господарства включає не лише прагнення отримання максимальної урожайності з одиниці площі, що зазвичай було одним з основним фактором ефективності ведення бізнесу, а й більш точного підходу до економічної ефективності. В підході до економічної ефективності мається на увазі підбір оптимального співвідношення вкладених ресурсів до отриманого прибутку з гектару площі.

## ВИСНОВКИ

Через надзвичайно велику конкуренцію на ринку посівного матеріалу України господарствам все важче прийняти рішення про покупку товару, вартість якого включається в ціну кінцевої продукції, спираючись на об'єктивні чинники. В свою чергу компаніям-виробникам посівного матеріалу важливо не лише продавати свою продукцію та конкурувати за ціною, а доносити до споживача цінність свого продукту, спираючись на широкий комплекс ключових факторів, до яких відносяться не лише фактична вартість. Все більшої популярності набирає підхід оптимального економічного веден-

ня сільського господарства. Аграрії більш комплексно оцінюють ефективність ведення бізнесу, не лише орієнтуючись на максимальну урожайність товарного зерна з гектару площі, а рахуючи співвідношення затрачених ресурсів до отриманого прибутку. Таким чином, при формуванні рекомендованих цін на гібриди необхідно більш комплексно підходити до ціноутворення: аналізувати генетичний потенціал рослин в однакових умовах з найближчими конкурентами, відштовхуватися від переваг або недоліків при оцінці урожайності та вологості досліджуваних продуктів.

Аналізуючи ціни на посівні одиниці та ціну на товарне зерно кукурудзи, можемо дійти висновку, що оптимальна ціна за посівну одиницю високопотенційного матеріалу, повинна приблизно дорівнювати вартості однієї тони товарного зерна. Якісні характеристики посівного матеріалу вважаються одним з ключових факторів урожайності, і його цінність повинна бути оцінена з точки зору отримання майбутнього прибутку.

## Література:

1. Воронєцька І.С. Особливості функціонування маркетингу в агропромисловому виробництві. Збірник наукових праць ВНАУ. № 2 (53). Т. 3. 2011. С. 93—98.
2. Галунка С.С. Ринок кукурудзи в Україні: сучасний стан та проблеми розвитку. 2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/581/556](http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/581/556) (дата звернення 12 листопада 2020 р.).
3. Дикаленко М. ТОП-15 позицій українського експорту аграрної продукції [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://landlord.ua/rejtingi/top-15-pozytsii-ukrainskoho-eksportu-ahraranoi-produktsii/> (дата звернення 12 листопада 2020 р.).
4. Державний реєстр сортів рослин, придатних для поширення в Україні на 2020 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://sops.gov.ua/geestr-sortiv-roslin> (дата звернення 18 листопада 2020 р.).
5. Кожухар Т. Глобальний ринок зерна та насіння, [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://agravery.com/uk/posts/show/globalnij-ta-ukrainskij-rinok-nasinna-obsagi-ta-trendi> (дата звернення 12 листопада 2020 р.).
6. Лобас М.Г., Россоха В.В., Соколов Д.О. Управління інноваційно-технологічним розвитком агросфери, Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки". Київ. 2016, 222 с.
7. Міжнародна організація ФАО [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.fao.org/faostat/en/#data/QC> (дата звернення 12 листопада 2020 р.).
8. Супрун О.М., Велична Є.І., Іванікова І.С. Вплив цінових чинників на виробництво молока в сільськогосподарських підприємствах. Економіка АПК. № 12. 2015. С. 64—68.
9. Чернобай А. Фактори, які впливають на урожайність кукурудзи, Пропозиція № 3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://propozitsiya.com/ua/factory-yaki-vplyvayut-na-vrozhaynist-gibrydiv-kukurudzy-0> (дата звернення 12 листопада 2020 р.).
10. Шпичак О.М. Теоретико-методологічні аспекти ціноутворення на сільськогосподарську продукцію. Економіка АПК. № 8. 2012. С. 3—10.

## References:

1. Voronets'ka, I.S. (2011), "Features of marketing in agro-industrial production", Zbirnyk naukovykh prats' VNAU, vol. 2 (53), no. 1, pp. 93—98.
2. Halunka, S.S. (2013), "Corn market in Ukraine current state and problem", available at: [journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/581/556](http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/581/556) (Accessed 12 November 2020).
3. Dykalenko, M. (2019), "TOP 15 position of Ukrainian export of agriculture products", available at: [https://landlord.ua/rejtingi/top-15-pozytsii-ukrainskoho-](https://landlord.ua/rejtingi/top-15-pozytsii-ukrainskoho-eksportu-ahraranoi-produktsii/)

eksportu-ahraranoi-produktsii/ (Accessed 12 November 2020).

4. Ukrainian Institute of Plant Variety Examination (2020), "State register of plant varieties suitable for distribution in Ukraine for 2020", available at: <https://sops.gov.ua/geestr-sortiv-roslin> (Accessed 18 November 2020).

5. Kozhukhar, T. (2019), "Global grain and seed market", available at: <https://agravery.com/uk/posts/show/globalnij-ta-ukrainskij-rinok-nasinna-obsagi-ta-trendi> (Accessed 12 November 2020).

6. Lobas, M.H. Rossokha, V.V. and Sokolov, D.O. (2016), Upravlinnia innovatsijno-tekhnologichnym rozvytkom agrosfery [Innovation-Technik management in agrosphere], Natsional'nyj naukovyj tsentr "Instytut agrarnoi ekonomiky", Kyiv.

7. Food and Agriculture Organization of the United Nation (2020), "FAOSTAT", available at: <http://www.fao.org/faostat/en/#data/QC> (Accessed 12 November 2020).

8. Suprun, O. M. Velychna, I. and Ivanikova, I. S. (2015), "Impact of price factors on milk production in agriculture enterprises", Ekonomika APK, vol. 12, pp. 64—68.

9. Chernobaj, L. (2019), "Factors that affect corn yield", Propozitsiya, [Online], vol.3, available at: <https://propozitsiya.com/ua/factory-yaki-vplyvayut-na-vrozhaynist-gibrydiv-kukurudzy-0> (Accessed 12 November 2020).

10. Shpychak, O. M. (2012), "Theoretical and methodological aspects of price setting for the agricultural products", Ekonomika APK, vol. 8, pp. 3—10.

Стаття надійшла до редакції 02.12.2020 р.

**АГРОСВІТ**  
www.agrosvit.info  
Передплатний індекс: 23847

**АГРОСВІТ**  
Науково-практичний журнал

ISSN 2384-6792  
PIT 2384-6792

**Виходить 24 рази на рік**

**Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)**

**Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292**

Г. Баширова,  
аспірант кафедри аудиту та підприємницької діяльності,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту  
ORCID ID: 0000-0002-6379-9468

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.12.139

## АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

G. Bashirova,  
Postgraduate student of the Department of Audit and Entrepreneurship,  
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

### ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDIT OF INCOME TAX

*Використання аналітичних процедур в аудиті є запорукою підвищення якості наданих аудиторських послуг та формування достатніх й прийнятних аудиторських доказів. Застосування аналітичних процедур в аудиті податку на прибуток дозволяє отримати інформацію про достовірність та правильність формування фінансових результатів діяльності, розподілу прибутку та його оподаткування. Метою дослідження є поглиблення теоретичних досліджень і розробка практичних рекомендацій з використання аналітичних процедур на різних етапах аудиту податку на прибуток. У статті проаналізовано трактування поняття "аналітичні процедури" науковцями, систематизовано підходи до визначення його економічного змісту та запропонований авторське визначення даної дефініції. Систематизовані фактори, які впливають на використання переліку та видів аналітичних процедур при аудиті податку на прибуток. Розглянуто порядок застосування аналітичних процедур у ході проведення аудиту податку на прибуток. Визначено перелік аналітичних процедур за видовими ознаками за кожним етапом аудиту податку на прибуток.*

*The use of analytical procedures in the audit is a guarantee of improving the quality of audit services provided and the formation of sufficient and acceptable audit evidence. The auditor's statement of the relevant type of audit opinion should be based on incontrovertible evidence, as well as the appropriate validity of the auditor's professional judgment. The use of analytical procedures in the audit of income tax allows obtaining information about the reliability and correctness of the formation of financial results, profit distribution and taxation. Analytical procedures ensure the implementation and adherence to the principles of comprehensiveness and systematic audit in the applied aspect.*

*The article is concerned with studying the theoretical research and develops practical recommendations for the use of analytical procedures at different stages of the audit of income tax. The article analyzes the interpretation of the concept of "analytical procedures" by scientists, systematizes the approaches to determining its economic content and proposes the author's definition of this definition. It is proposed that the term "analytical procedures" to understand the system of actions of the auditor to establish, study and evaluate the relationship between financial and non-financial performance of the entity to identify causal relationships between them, deviations and develop performance indicators.*

*The influencing factors to the use of the list, types of analytical procedures in the audit of income tax have been systematized. It is justified that audit procedures in the audit of income tax should be applied at all stages of the audit and their application should help identify the risks of income tax transactions, obtain information on the dynamics and amount of income tax, assess the tax burden on the entity. The procedure for applying analytical procedures during the audit of income tax is considered. A list of analytical procedures by species for*

*each stage of the audit of income tax, which allows you to objectively assess the business transactions for the calculation and payment of corporate income tax, to develop specific measures to address identified shortcomings and reduce the tax burden.*

*Ключові слова: аудит, податок на прибуток, аналітичні процедури, аналіз, аналітичні показники, фінансова звітність, методика аудиту.*

*Key words: audit, income tax, analytical procedures, analysis, analytical indicators, financial statements, audit methods.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Поступова зміна умов інституційного середовища функціонування суб'єктів господарювання, ускладнення економічних відносин та модифікація видів господарських операцій, зумовлюють необхідність розширення застосування методів економічного аналізу в ході проведення аудиту. Виконання аналітичних процедур забезпечує отримання аудиторських доказів, прийнятність та повнота яких впливає на висловлення аудиторської думки. Аналітичні процедури забезпечують реалізацію та дотримання принципів комплексності та системності аудиту в прикладному аспекті. Встановлення особливостей та порядку застосування аналітичних процедур на різних етапах аудиту є запорукою його ефективності проведення.

Господарські операції з обчислення фінансового результату до оподаткування, визначення нарахованої суми податку на прибуток є звичайними операціями в діяльності підприємств на загальній системі оподаткування. Водночас аудит повноти та достовірності здійснення господарських операцій з доходами та витратами, визначення розміру податку на прибуток слід проводити із застосуванням аналітичних процедур. Розробка відповідного методичного забезпечення застосування аналітичних процедур в аудиті податку на прибуток є однією з умов забезпечення якості надання аудиторських послуг та є актуальним питанням сьогодення.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемні питання застосування аналітичних процедур в аудиті досліджені в працях таких вітчизняних вчених: В.П. Бондар, Н.І. Дорош, Т.О. Каменська, М.Д. Корінько, О.А. Петрик, Н.М. Проскура, О.Ю. Редько, В.В. Сопко, А. Сук, К.С. Сурніна, В.О. Шевчук, а також у наукових працях зарубіжних вчених: Р. Адамса, А. Аренса, С.М. Бичкової, Дж. Лоббека, Дж. Робертсона, Я.В. Соколова, О.А. Терехова та інших.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є поглиблення теоретичних досліджень і розробка практичних рекомендацій з використання аналітичних процедур на різних етапах аудиту податку на прибуток.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основним нормативним документом, яким визначено прикладні аспекти застосування аналітичних процедур в аудиті є МСА 520 "Аналітичні процедури". У зазначеному документі наведено таке визначення поняття "аналітичні процедури": "це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними" [7, с. 464]. Визначення поняття "аналітичні процедури" підтверджує необхідність використання методів економічного аналізу та вивчення причинно-наслідкових взаємозв'язків між господарськими операціями та показниками діяльності підприємства.

Застосування аналітичних процедур у ході аудиту повинно мати зростаючу тенденцію, оскільки вимоги користувачів інформації постійно змінюються і забезпечення достовірності показників фінансової звітності відіграє дедалі більше значення. Висловлення аудитором відповідного виду аудиторської думки повинно базуватися на беззаперечних доказах, а також належній обґрунтова-

ності професійного судження аудитора. Тому використання та застосування аналітичних процедур в аудиті податку на прибуток призводить до поступової модифікації процедур та методичного забезпечення аудиту.

Дослідження наукових праць авторів дозволило встановити наявність диференційованих підходів до трактування поняття "аналітичні процедури", які наведено в таблиці 1.

Наведені в таблиці 1 визначення поняття "аналітичні процедури", наочно ілюструють наявність двох узагальнюючих підходів до пояснення змісту зазначеної дефініції. Перший підхід полягає у визначенні аналітичних процедур як оцінки співвідношень та закономірностей здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання, що базуються на порівнянні фінансової інформації та нефінансових відомостей, встановлення відхилень. Другий підхід розглядає аналітичні процедури крізь призму застосування методів економічного аналізу для отримання аудиторських доказів. На основі синтезу зазначених підходів пропонуємо під поняттям "аналітичні процедури" розуміти систему дій аудитора з встановлення, вивчення та оцінки взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими показниками функціонування суб'єкта господарювання для виявлення причинно-наслідкових зв'язків між ними, відхилень та розробки прогностичних показників подальшої діяльності.

При виборі видів аналітичних процедур та доцільності їх застосування в процесі аудиту податку на прибуток слід враховувати рівні їх ризиковості запропоновані Н.М. Пелешко. Зокрема, автор зазначає, що "за рівнями ризиковості аналітичні процедури найчастіше поділяють на три групи. До першої групи належать невеликісні процедури, які дають змогу зробити висновки про повноту, правомірність і точність встановлених взаємозв'язків та здійснених розрахунків. Проте ці дані є дуже суб'єктивними з повною відсутністю гарантій достовірності. До другої групи належать прості кількісні процедури, які використовують при аналізі коефіцієнтів, динамічних рядів, у рейтингових оцінках. Це, як правило, структурний аналіз доходів і витрат, аналіз динаміки та еластичності зміни, порівняльний конкурентний аналіз. Ризик таких аналітичних процедур є мінімальний за належної точності інформації. До третьої групи належать складні аналітичні процедури, які передбачають використання економіко-математичних методів і моделей, статистичних моделей і моделей поведінки. Ці процедури дають змогу надати більшої впевненості аудитору, але через трудомісткість їх проведення вони використовуються дуже рідко" [10, с. 461].

Дещо інший підхід до класифікації аналітичних процедур запропонувала К.С. Сурніна з урахуванням складної їх вживання. Зокрема, автор пропонує застосовувати таку їх класифікацію:

"1. Некількісні процедури — процедури дозволяють виявити лише ті статті, в яких сталися суттєві зміни. Застосовуються методи, що мають на увазі вживання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку і специфіки діяльності підприємства, які дозволяють зробити висновок щодо законності і точності рахунків і взаємозв'язків. Наприклад, вивчення інформації із зовнішніх джерел, економічних індексів, внутрішньої інформації у вигляді документації щодо зборів, засідань, кореспонденції.

2. Прості кількісні процедури — застосовуються для встановлення взаємозв'язків між рахунками, наприклад,

Таблиця 1. Тракткування поняття "аналітичні процедури" різними авторами

№ з/п	Автор	Тракткування поняття
1	2	3
1	Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. [8, с. 286]	Аналітичні процедури – це дії аудитора, що спрямовані на отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, які включають аналіз і оцінку співвідношень між фінансовою та нефінансовою інформацією підприємства, виявлення відхилень та вивчення їх причин, а також визначення прогностичних тенденцій діяльності підприємства
2	Гевлич Л.Л., Пушак І.С. [5, с. 1321]	Під аналітичними процедурами в аудиті слід розуміти методи перевірки, що дають змогу ефективно оцінювати інформацію задля підвищення якості аудиторського висновку
3	Сурніна К.С. [12, с. 8]	Аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту, як деталізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту, що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленню зв'язків між показниками такого суб'єкта і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити більш високий рівень доказовості професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів
4	Винниченко Н.В., Федяй А.Ю. [4]	Аналітичні процедури – це тип процедур, що використовуються під час аудиту. Ці процедури можуть вказувати на можливі проблеми з фінансовими записами клієнта, які потім можуть бути досліджені більш ретельно. Аналітичні процедури передбачають порівняння різних наборів фінансової та операційної інформації, щоб визначити, чи існують історичні взаємозв'язки за період, що досліджується
5	Дорош Н.І. [6, с. 321]	Аналітичні процедури є оцінкою фінансової інформації на основі вивчення ймовірних співвідношень між фінансовими і нефінансовими даними, у тому числі порівняння записаних сум з очікуваними сумами, які визначив аудитор
6	Аренс А., Лоббек Дж. [1, с. 205]	Аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації на основі вивчення ймовірних відношень між фінансовими та нефінансовими даними, в тому числі порівняння записаних сум з очікуваними сумами, які визначив аудитор
7	Шеремет А.Д., Суйц В.П. [15, с. 221]	Аналітичні процедури – це дії аудитора, в ході яких він проводить аналіз співвідношень та закономірностей, що базуються на відомостях про діяльність особи, яка перевіряється, а також вивчає зв'язок цих співвідношень та закономірностей з іншою інформацією, виявляє причини можливих викривлень від неї
8	Барановська Т.В. [2, с. 13]	При цьому під аналітичними процедурами в контролі розуміємо комплексне поняття, яке складається з двох блоків: а) використання аналізу як загальнонаукового методу пізнання; б) використання економічного аналізу як системи спеціальних знань. Аналітичні процедури можуть реалізовуватися у всіх видах практичної діяльності, характер застосування та склад цих процедур диференційовані залежності від мети та завдань суб'єктів контролю

шляхом аналізу коефіцієнтів, виявлення трендів, варіаційного аналізу. До них належать методи порівняння відносних показників та інші традиційні прийоми економічного аналізу.

3. Складні кількісні процедури — зазвичай, вони застосовуються або до загального сальдо за рахунками, або до змінних, які служать причиною зміни. Застосовуються методи з використанням економічних і статистичних моделей" [13, с. 361].

Наявність різних класифікацій аналітичних процедур в аудиті зумовлюється різними підходами авторів до визначення їх сутності, а також визначенні переліку аудиторських процедур залежно від етапів здійснення аудиту, за рівнем ризику та впливу на точність інформації, яка буде використана в ході аудиту. Разом з тим, слід зазначити, що застосування того чи іншого виду аналітичних процедур є професійним судженням аудитора, яке повинно належним чином обґрунтовуватися.

Підтримуємо позицію авторів, що "аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту, як дета-

лізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту, що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленню зв'язків між показниками такого суб'єкта і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити більш високий рівень доказовості професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів" [3, с. 55].

Слід зауважити, що використання переліку та видів аналітичних процедур при аудиті податку на прибуток залежить від таких факторів:

— встановлення окремих вимог у внутрішньофірмових стандартах або внутрішніх положеннях суб'єкта аудиторської діяльності;

— наявності особливостей бухгалтерського обліку діяльності підприємства, його складності та системи оподаткування, розробленої податкової політики;





Рис. 1. Застосування аналітичних процедур за етапами аудиту податку на прибуток

— застосування суб'єктом аудиторської діяльності комп'ютерних програм для проведення аудиту та узагальнення його результатів.

Виходячи із зазначеного, аудиторські процедури в аудиті податку на прибуток повинні застосовуватися на всіх етапах проведення аудиту та їх застосування повинно сприяти ідентифікації ризиків операцій з податком на прибуток, отриманню інформації про динаміку та обсяг податку на прибуток, оцінці податкового навантаження на суб'єкта господарювання тощо. Застосування аудиторських процедур за етапами аудиту податку на прибуток представлені на рисунку 1.

Застосування аналітичних процедур на етапі прийняття клієнта та узгодження завдання з аудиту є потрібним для правильного формування розуміння суб'єкта господарювання та особливостей його оподаткування, розрахунку основних показників динаміки в частині нарахування податку на прибуток. На цьому етапі доцільно провести горизонтальний і вертикальний аналіз Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що дозволить здійснити порівняння статей звітності з попереднім періодом, здійснити аналіз структури показників звітності і визначити вплив кожної з них на фінансові результати підприємства. За результатами такого аналізу можна встановити негативні тенденції в діяльності підприємства, які призводять до зменшення фінансових результатів та розміру нарахованого податку на прибуток. Наступними аналітичними процедурами на даному етапі може бути розрахунок основних результативних показників діяльності суб'єкта господарювання та застосування дедуктивного підходу до встановлення основних взаємозалежностей між розмірами нарахованого податку на прибуток та положеннями облікової політики, організаційно-виробничої структури клієнта, галузевих особливостей діяльності та умов статуту, змін у податковому законодавстві. Результатом даного етапу є формування комплексного інформаційного базису про діяльність та особливості оподаткування діяльності клієнта, отримання повного розуміння динаміки витрат (доходів) з нарахування податку на прибуток, отримання прийнятних, достатніх аудиторських доказів щодо дотримання вимог законодавства в частині оподаткування податком на прибуток.

"Певні аналітичні процедури варто виконувати на стадії планування, щоб аудитор мав можливість визначити характер, масштаби та строки майбутньої роботи. Застосування аналітичних процедур на етапі планування сприяє розумінню об'єкта, який перевіряється, виявленню областей потенційних ризиків, властивих цьому об'єкту. Крім того, виявлення областей потенційних ризиків дозволяє вірно спланувати ресурси, що будуть необхідними, та дає можливість підвищити ресурсну забезпеченість за рахунок зменшення аудиторських ресурсів у областях з низьким ступенем ризику" [11, с. 383].

На етапі планування аудиту податку на прибуток застосування аналітичних процедур дозволяє правильно визначити характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур з перевірки господарських операцій з визначення фінансових результатів до оподаткування та розміру нарахованих витрат (доходів) з податку на прибуток. На цьому етапі доцільно застосувати порівняльний аналіз інформації про суму нарахованого та сплаченого податку на прибуток із внутрішніх (дані облікових регістрів, звітності) та зовнішніх джерел для виявлення відхилень. За результатами детального вивчення особливостей бухгалтерського обліку доходів і витрат діяльності, особливостей формування фінансових результатів до оподаткування встановити основні податкові ризики підприємства, оцінити їх вплив на діяльність підприємства й методичні засади аудиту фінансової звітності підприємства. На підставі проведення аналітичних процедур на етапі планування аудиту податку на прибуток здійснюється визначення часу, обсягу необхідних ресурсів, переліку аудиторських процедур для перевірки операцій з визначення бази оподаткування та розміру нарахованого податку на прибуток. Також на даному етапі доцільно здійснити експрес діагностику ймовірних викривлень в частині обчислення бази оподаткування податком на прибуток на підставі попереднього розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства та податку на прибуток. Виконання аналітичних процедур на стадії планування допомагає аудиторі ідентифікувати важливі аспекти, які потребують додаткової уваги й детального вивчення в процесі перевірки.

Етап безпосереднього виконання аудиту податку на прибуток передбачає застосування аналітичних процедур по суті як на рівні фінансової звітності загалом, так

Таблиця 2. Перелік аналітичних процедур, що застосовуються під час аудиту податку на прибуток

Аналітична процедура	Методи економічного аналізу	Коментар
Порівняльний аналіз планових та фактичних показників доходів і витрат діяльності за звітний період та попередні періоди	Приєм порівняння, середні та відносні величини, індексний метод	Наявність значних відхилень між фактичними та плановими показниками доходів та витрат, може свідчити про наявність помилок, фальсифікацій та свідомого заниження обсягів отриманих доходів. Аналіз динаміки зазначених показників дозволяє оцінити тенденції їх зміни за певний проміжок часу
Трендовий аналіз нарахованого та сплаченого податку на прибуток	Порівняння, визначення тренда	Фіксування змін в звіті про фінансові результати, балансі за певний період часу, дозволяє сформулювати очікувані обсяги нарахованого податку на прибуток за звітний період
Оцінка впливу факторів на зміну розміру нарахованого податку на прибуток	Метод ланцюгових підстановок	Дозволяє здійснити оцінку та вимірювання впливу зміни факторних ознак на зміну результативного показника
Вивчення взаємозв'язку між фінансовою та нефінансовою інформацією	Метод порівняння, методи детермінованого факторного аналізу	Порівняння та вивчення взаємозв'язку між сумою нарахованого податку на прибуток та видами податкових різниць, на які коригується фінансовий результат до оподаткування
Коефіцієнтний аналіз фінансового стану підприємства	Методи економічного аналізу фінансового стану підприємства	Формування інформаційного базису про фінансовий стан підприємства, фінансову стійкість та платоспроможність, основні показники рентабельності
Прогнозування витрат з податку на прибуток за звітний період	Регресійний аналіз	Передбачає побудову статистичних моделей для виміру очікувань аудитора стосовно витрат з податку на прибуток з урахуванням рівня податкового навантаження підприємства та ставки податку на прибуток

і на рівні окремих елементів фінансової інформації. При здійсненні аналітичних процедур по суті доцільно застосовувати різні аналітичні методи порівняння, абсолютні та відносні показники, методи факторного аналізу податку на прибуток, моделювання чистого прибутку суб'єкта господарювання.

Використання різних прийомів та способів економічного аналізу чистого прибутку підприємства дозволяє розрахувати різницю між сумою прибутку до оподаткування та сумою сплаченого до бюджету податку на прибуток, штрафних санкцій, а також будь яких інших обов'язкових платежів за рахунок прибутку. За результатами такого розрахунку аудитор повинен встановити відхилення, які можуть бути свідченням наявності помилок або неправильного розрахунку податку на прибуток, і, як наслідок, неправильного розрахунку обсягу чистого прибутку. Такі відхилення аудитор повинен відобразити в робочих документах, оскільки вони у подальшому будуть формувати аудиторські докази.

Проведення факторного аналізу податку на прибуток дозволяє виявити вплив різних факторів на обсяги нарахованого податку на прибуток. Враховуючи, що розмір податку на прибуток залежить від коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці, аудитор слід перевірити правильність розрахунку сум податкових різниць та встановити розмір відхилень між бухгалтерським та податковим податком на прибуток у відповідному звітному періоді.

На цьому етапі аудитор за допомогою аналітичних процедур повинен встановити наявність відхилень розміру податку на прибуток порівняно з попереднім звітним періодом, а також від показників, які передбачені планом діяльності, причини їх виникнення. За умови встановлення таких відхилень, аудитор повинен приділити також увагу значним коливанням та змінам обсягів доходів та витрат діяльності підприємства. В межах даного етапу аудитор також необхідно проаналізувати за декілька періодів у динаміці зміну рівня доходів і витрат підприємства, їх структуру та склад, застосований методичний підхід до розрахунку чистого

прибутку, дотримання вимог податкового законодавства щодо алгоритму розрахунку податку на прибуток.

Погоджуємось з В.О. Шевчуком, що "на завершальному етапі аудиту доцільно проаналізувати порядок аналітичної перевірки, оцінити її повноту, а саме дати відповіді на такі запитання:

- чи охоплені перевіркою всі елементи фінансової звітності;
- чи використані всі доступні джерела інформації для проведення аналізу статей на стадії планування аудиту;
- чи виявлені суттєві відхилення під час деталізованої перевірки, які вимагають використання додаткових процедур тестування;
- який ступінь впливу виявлених суттєвих відхилень на достовірність статей фінансової звітності в цілому" [14].

На завершальному етапі аудиту податку на прибуток проводиться загальна оглядова перевірка фінансової звітності в частині правильності розкриття інформації про обсяги отриманого чистого прибутку та його розподілу, нарахованого податку на прибуток. У межах даного етапу застосування аналітичних процедур також проводиться аналіз подій після дати балансу та оцінюється їх вплив на розмір нарахованого податку на прибуток, систематизуються та здійснюється комплексний аналіз виявлених відхилень та причин їх виникнення, а також оцінюється рівень обґрунтованості сформульованих висновків та аудиторської думки.

"Якщо аналітичні процедури, встановляють відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити такі розбіжності через звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідної управлінської процедури; виконання інших аудиторських процедур (якщо управлінський персонал не в змозі надати пояснення або якщо ці пояснення разом із аудиторськими доказами стосовно відповіді управлінського персоналу не вважаються достатніми), які будуть потрібними за таких обставин" [9, с. 7]. Тому правильне

застосування аналітичних процедур є запорукою якісного надання аудиторських послуг та інструментом мінімізації податкових ризиків суб'єкта господарювання.

Сукупність аналітичних процедур в аудиті податку на прибуток слід застосовувати як варіативну складову методики аудиту та модифікувати залежно від специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Вважаємо, що у процесі аудиту операцій з нарахування та сплати податку на прибуток слід застосовувати наступні аналітичні процедури (табл. 2).

Результати проведених аналітичних процедур повинні відповідним чином відображатися в робочих документах аудитора з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту та внутрішніх стандартів аудиту суб'єкта аудиторської діяльності.

## ВИСНОВКИ

За результатами дослідження встановлено наявність колізій та дискусій серед науковців щодо встановлення економічного змісту поняття "аналітичні процедури". З метою усунення неконвенційності категорійно-понятійного апарату під терміном "аналітичні процедури" запропоновано розуміти систему дій аудитора з встановлення, вивчення та оцінки взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими показниками функціонування суб'єкта господарювання для виявлення причинно-наслідкових зв'язків між ними, відхилень та розробки прогнозних показників подальшої діяльності.

Необхідність використання аналітичних процедур на кожному етапі здійснення аудиту податку на прибуток зумовлена можливістю виявлення рівня впливу різних чинників на відхилення фактичних даних від заданих параметрів, що дозволяє об'єктивно оцінити господарські операції з нарахування та сплати податку на прибуток підприємства, опрацювати конкретні заходи для усунення виявлених недоліків та зменшення податкового навантаження. Аналітичні процедури в аудиті податку на прибуток запропоновано використовувати на всіх етапах аудиту фінансової звітності, що сприяє отриманню достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

## Література:

1. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1995. 560 с.
2. Барановська Т.В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу // ВІСНИК ЖДТУ. 2010. № 4 (54). С. 11—16
3. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: ЖДТУ, 2004. 564 с.
4. Винниченко Н.В., Федяй А.Ю. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів. Ефективна економіка. 2019. № 12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2019/15.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/15.pdf)
5. Гевлич А.А., Пушак І.С. Підходи до сутності та класифікації аналітичних процедур в аудиті. Економіка і суспільство. 2017. Вип. 13. С. 1320—1326.
6. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. 402 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016—2017 рр. Частина І.К., Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018. 1442 с.
8. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності. СХІДНА ЄВРОПА: ЕКОНОМІКА, БІЗНЕС ТА УПРАВЛІННЯ. 2017. Вип. 2 (07). С. 285—291.
9. Назаренко О.В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. Агросвіт. 2018. № 14. С. 3—8.
10. Пелешко Н.М. Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємства. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2009. № 647. С. 458—462.

11. Пилипчук Н.М. Методичний підхід до організації аналітичної роботи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності. Науковий вісник Ужгородського університету. 2015. Вип. 1 (45). Т. 2. С. 382—385.

12. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 — бухгалтерський облік та аудит (за видами економічної діяльності). Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2012. 36 с.

13. Сурніна К.С. Необхідність використання аналітичних процедур для підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. Таврійський науковий вісник. 2012. Вип. 79. С. 341—346.

14. Шевчук В.О. Удосконалення процедури контролю за процесом формування бюджетів // Фінанси України. 2009. № 5. С. 19—28.

15. Шеремет А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007. 448 с.

## References:

1. Arens, A. and Lobbeck, J. (1995), *Audit [Audit], Fynansy i statystyka*, Moscow, Russia.
2. Baranovska, T.V. (2010), "The essence of analytical procedures in audit through the prism of economic analysis", *VISNYK ZhDTU*, vol. 4 (54), pp. 11—16
3. Butynets, F.F. Maluha, N.M. and Petrenko, N.I. (2004), *Audit: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti [Audit: state and trends in Ukraine and the world]*, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
4. Vynnychenko, N.V. and Fedaiy, A.Yu. (2019), "Analytical procedures for obtaining audit evidence", *Efektivna ekonomika*, vol. 12, available at: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2019/15.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/15.pdf) (Accessed 06.12.2020).
5. Hevlych, L.L. and Pushak, I.S. (2017), "Approaches to the nature and classification of analytical procedures in audit", *Ekonomika i suspilstvo*, vol. 13, pp. 1320—1326.
6. Dorosh, N.I. (2001), *Audit: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.
7. International Auditing and Assurance Standards Board (2018), *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements]*, Edition 2016—2017, vol. I, International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
8. Multanivska, T.V. and Horiaieva, M.S. (2017), "Application of analytical procedures in business continuity audit", *EASTERN EUROPE: ECONOMY, BUSINESS AND GOVERNANCE*, vol. 2 (07), pp. 285—291.
9. Nazarenko, O.V. (2018), "The essence, functional purpose and features of the application of analytical procedures in auditing", *Ahrosvit*, vol. 14, pp. 3—8.
10. Peleshko, N.M. (2009), "Analytical procedures for the audit of income and expenses of the enterprise", *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnikha"*, vol. 647, pp. 458—462.
11. Pylpynchuk, N.M. (2015), "Methodical approach to the organization of analytical work of internal audit of income from the main activity", *Naukovyi visnyk Uzhhrodskoho universytetu*, vol. 1 (45), no. 2, pp. 382—385.
12. Surnina, K.S. (2012), "Analytical procedures in audit: methodology and organization", *Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Natsionalna akademiia statystyky, obliku ta audytu*, Kyiv, Ukraine.
13. Surnina, K.S. (2012), "The need to use analytical procedures to confirm the reliability of financial statements of the enterprise", *Tavriiskyi naukovyi visnyk*, vol. 79, pp. 341—346.
14. Shevchuk, V.O. (2009), "Improving the procedure of control over the process of budget formation", *Finansy Ukrainy*, vol. 5, pp. 19—28.
15. Sheremet, A.D. (2007), *Audit [Audit]*, YNFRA-M, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 07.12.2020 р.