

Keywords: leasing, leasing, economic relations, lessor, lessee, market factors.

УДК 657.6:631.11

МЕТОДОЛОГІЯ АУДИТУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Бралатан В.П. доцент, к.е.н.

Білохатнюк В.О.

Вінницький національний аграрний університет

У цій статті розглянуто фактори, які найбільше впливають на фінансовий стан і результати діяльності сільськогосподарських підприємств. Досліджено проблеми методології аудиту і викладено аналіз його етапів, які мають специфічні риси у зв'язку з урахуванням особливостей сільськогосподарської галузі.

Ключові слова: методологія аудиту, послідовність аудиту, аудит фінансової звітності, етапи (стадії) аудиту,

Постановка проблеми. Докорінні зміни в системі аграрного виробництва, негативний гальмівний вплив світової економічної кризи на сільське господарство висувують на передній план необхідність отримання та оперування достовірною інформацією про фінансовий стан підприємств з метою прийняття обґрунтованих та стратегічно вірних управлінських рішень. Застосування системи аудиту є дієвим інструментом виявлення та врахування в діяльності підприємств можливих порушень та стабілізації їх фінансового стану, тому дослідження її специфіки при застосуванні в аграрній сфері, як одного з напрямків оздоровлення галузі, є актуальним завданням.

Основні дослідження і публікації з проблеми. Значний внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань аудиту здійснили зарубіжні науковці Р. Адамс, Е.А. Аренс, Ф. Дефліз, Г. Дженнік, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон; вітчизняні вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, А.Г. Загородній, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко. Аудит агропромислових підприємств досліджували М.Я. Дем'яненко, К.П. Дудка, В.М. Жук, Л.С. Шатковська та інші. Проблеми поліпшення фінансового стану та забезпечення стабільного функціонування сільськогосподарських підприємств досліджували М.Я. Дем'яненко, С.М. Іванюта, М.Ф. Кропивко, П.Т. Саблук, П.А. Стецюк та ін. Проте, незважаючи на вагомий внесок науковців, залишається нерозкритим ряд актуальних питань, зокрема, не визначено особливості методики аудиту з урахуванням специфічності аграрної галузі.

Отже, в силу актуальності досліджуваної теми, метою статті є визначення методології проведення аудиту сільськогосподарських підприємств з урахуванням специфічності аграрної галузі.

Основна частина. Метою аудиту фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, так само, як і підприємств інших галузей, є складання висновку щодо відповідності фінансової звітності за всіма суттєвими

аспектами інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів. Однак, з метою проведення якісного аудиту, необхідне врахування аудиторами специфіки аграрної галузі виробництва та особливостей її розвитку в сучасних умовах.

На фінансовий стан і результати діяльності сільськогосподарських підприємств впливають чинники, серед яких найважливіші такі чотири групи [3]:

1) специфіка галузі як виду економічної діяльності (залежність від природнокліматичних умов, сезонність виробництва, залежність інтенсивності та ефективності діяльності від географічного розташування, стану екології, низьким рівнем доступу товаровиробників до кредитних ресурсів);

2) особливості місця галузі в економіці країни (обмеженість ресурсного потенціалу, залежність від рівня дохідності населення, його соціальної захищеності та споживчого попиту, дефіцитністю енергоносіїв тощо);

3) соціальні процеси на селі та демографія;

4) сучасні особливості аграрної економіки України (особливості формування власності на майно, недостатній рівень наукового забезпечення тощо).

Отже, основні специфічні риси сільськогосподарської галузі наступні [5, с. 5 - 7].

I. Результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств багато в чому залежать від погодних умов. Тому, для отримання вірних висновків про результати господарської діяльності, показники поточного року мають співставлятися не з минулим роком, як це робиться в на промислових підприємствах, а з середніми даними за 3 – 5 років.

II. Для сільського господарства характерна сезонність виробництва.

III. В сільському господарстві процес виробництва дуже тривалий і не співпадає з робочим періодом.

IV. Сільськогосподарське виробництво має справу з живими організмами. Тому на рівень його розвитку впливають не лише економічні, але й біологічні, хімічні та фізичні закони.

V. Основним засобом виробництва є земля, для якої характерні універсальність виробництва, слабка концентрація, розгалуджений характер, низький рівень продуктивності праці.

VI. Частина продукції сільського господарства використовується на власні цілі в якості засобів виробництва, тому обсяг реалізованої продукції зазвичай набагато менший, ніж виготовленої.

Отже, усі ці особливості мають бути враховані під час перевірки, оскільки аудит - це система взаємопов'язаних процесів, за допомогою яких незалежні суб'єкти накопичують та оцінюють факти фінансово-господарської діяльності підприємств, які підлягають кількісній оцінці і відносяться до специфічної господарської системи, щоб визначити і відобразити у своєму висновку ступінь відповідності даної інформації встановленим критеріям та зменшити до прийняттого рівня інформаційний ризик користувачів фінансової звітності [4]. Основні складові аудиторської перевірки підприємства представлені на рис. 1.

Метою першого етапу (аудит установчих документів, операцій із власним капіталом та забезпеченням зобов'язань) є визначення законності створення сільськогосподарського підприємства, його установчих документів та юридичних

засад на право функціонування підприємства відповідно до чинного законодавства. Визначення елементів власного капіталу набувають специфічних особливостей залежно від організаційної форми підприємства.

На другому етапі здійснюється аудит грошових коштів (касових операцій та операцій за рахунками в банках), який включає перевірку наявності і збереження грошових коштів у касі, операцій з руху готівки в касі, операцій на рахунках в банку, матеріалів інвентаризації, фінансову звітність.

Аудиторська перевірка	
1. Аудит установчих документів, операцій із власним капіталом та забезпеченням зобов'язань	
2. Аудит грошових коштів	
3. Аудит запасів	
4. Аудит основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	
5. Аудит нематеріальних активів	
6. Аудит витрат на оплату праці	
7. Аудит виробничої діяльності	
8. Аудит розрахункових і кредитних операцій	
9. Аудит податків	
10. Аудит платежів до державних цільових фондів	
11. Аудит інвестицій	
12. Аудит реалізації доходів і витрат діяльності та формування фінансових результатів	
13. Аудит фінансової звітності	
14. Аудит податкової звітності	

Рис. 1. Основні складові аудиторської перевірки підприємства

З огляду на значну специфіку діяльності агропромислових підприємств, особливості методики їх аудиту виявляються, в першу чергу, під час аудиту запасів (третьої етап), який має за мету підтвердити законність господарських операцій щодо запасів та правильність відображення їх в обліку. Тварини на вирощуванні та відгодівлі - особливий вид оборотних активів. З одного боку, це матеріальні цінності, які надійшли з виробництва як готова продукція або куплені

на стороні, а з другого - це особливий вид засобів - живі організми, які знаходяться весь час у незавершеному виробництві. Тобто це безперервний виробничий процес, в якому готова продукція постійно змінює свій обсяг і вартість. До складу тварин на вирощуванні та відгодівлі включається поголів'я, вирощене у власному підприємстві та придбане на стороні, і не включається основне стадо продуктивної худоби. На цьому етапі мета аудиту - підтвердити законність господарських операцій щодо тварин на вирощуванні і відгодівлі та правильність відображення їх в обліку. Окремо перевіряється документальне оформлення приплоду тварин. Правильність відображення в обліку та звітності тварин за окремими виробничими й статеві-віковими групами перевіряють шляхом звірки фактичних даних інвентаризаційних описів з показниками актів на переведення тварин, Книги обліку руху тварин та птиці на фермі, Звітів про рух худоби й птиці на фермі, товарно-транспортних накладних, відомостей витрат кормів, нарахування оплати праці у тваринництві. Операції, пов'язані з вибуттям тварин, перевіряються за всіма напрямками: реалізація, забій у господарстві, обмін, безоплатна передача, падіж, загибель і крадіжки. Для підтвердження даних звітності аудитор повинен звірити систематизовані показники первинних документів на фермах з даними аналітичного і синтетичного обліку. Особлива увага приділяється порядку оформлення і розрахунку приросту живої маси тварин відповідно до вимог Інструкції з обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі [2]. Крім того, аудитору необхідно визначити порядок переведення худоби та птиці в основне стадо та перевірити правильність і своєчасність оцінки у бухгалтерському обліку.

Аудит основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (четвертий етап) спрямований на встановлення дотримання сільськогосподарським підприємством вимог П(С)БО 7 „Основні засоби”.

Аудит нематеріальних активів – наступний етап аудиторської перевірки, що має за мету встановити достовірність даних про нематеріальні активи у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств і відповідність фінансових та господарських операцій з ними чинному законодавству.

Аудит витрат на оплату праці має обов'язково включати обґрунтованість визначення фонду оплати праці в рослинництві та тваринництві в цілому в галузі, в розрізі галузей другого і третього рівня. Тарифний фонд перевіряється за технологічними картами, за якими визначається обґрунтованість обсягів робіт, відповідність норм, тарифних розрядів і ставок, що використані для розрахунку фонду оплати праці, затвердженого сільськогосподарським підприємством.

Аудит виробничої діяльності скеровується специфікою сільськогосподарського виробництва та включає (окрім загальногосподарських витрат, котрі в сільському господарстві не поділяються на постійні та змінні) аудит витрат, калькуляції собівартості і виходу продукції рослинництва; аудит витрат на виробництво продукції у тваринництві, обліку витрат і виходу продукції тваринництва.

На восьмому етапі проводиться аудит розрахункових і кредитних операцій.

Аудит податків має свою специфіку, оскільки в сучасних умовах більшість сільськогосподарських підприємств застосовують пільговий механізм оподаткування, передбачений Законом України „Про фіксований сільськогосподарський податок” [1]. При цьому слід перевірити наявність умов,

які дають змогу перейти на сплату фіксованого сільськогосподарського податку. У процесі перевірки аудитор повинен встановити правильність розрахунку частки доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції, при перевірці необхідно встановити правильність обчислення, сплати та здачі податкової звітності за фіксованим сільськогосподарським податком. Перевіряючи порядок обчислення податку, аудитор оцінює два показники: площу сільськогосподарських угідь та їх грошову оцінку, оскільки із цих відомостей розраховується об'єкт оподаткування та сума податку.

Наступними кроками є аудит платежів до державних цільових фондів, аудит інвестицій, аудит реалізації доходів і витрат діяльності та формування фінансових результатів, аудит фінансової і податкової звітності.

Результати аудиту формулюються у вигляді обгрунтованих висновків і рекомендацій, що містяться в аудиторському звіті.

Висновок. Таким чином, аудит на сільськогосподарських підприємствах повинен бути організований та проведений за такими методичними підходами, що забезпечують достовірну перевірку відповідності відображення в бухгалтерських регістрах та звітності стандартам і нормативам з урахуванням специфіки галузі. Отже, подальші дослідження доцільно вести у напрямку поглиблення та обгрунтування галузевої складової організаційно-методичних аспектів аудиту та розробки конкретних методик аудиту підприємств галузі.

Література

1. Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17 грудня 1998р. № 320-XIV.
2. Наказ Міністерства сільського господарства і продовольства України „Інструкції з обліку молодняка тварин, птиці та тварин на відгодівлі” від 15.01.1997р. № 7.
3. Бурлака Ю.М. Фінансова санація сільськогосподарських підприємств: методологічний та регіональний аспекти // Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010, вип. 17 [Електронний ресурс] http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2010_17/stat_17/48.pdf
4. Гордієнко М.І. Аудит фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / М.І. Гордієнко; Ін-т аграр. економіки УААН. - К., 2000. - 19 с.
5. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: учеб. пособие. - Мн.: Новое знание, 2006. - 652 с.

Summary

A methodology of an audit of agricultural enterprises / Bralatan V.P. , Bilohatnyuk V.O.

Factors that have the most substantial influence on the financial state and results of activity of agricultural enterprises are concerned in the article. The problems of audit methodology are stated as an analysis of its stages that have specific traits due to taking into account features of the industry.

Keywords: methodology audits, the sequence of audit, audit of financial statements, stages audit.