

УДК 657.4

**Г.Б. Назарова, викладач**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Методичні аспекти аудиту сільськогосподарських підприємств

У статті узагальнено основні напрями аудиту сільськогосподарських підприємств і визначено методику аудиту сільськогосподарських товаровиробників. Встановлено особливості функціонування сільськогосподарських підприємств, які суттєво впливають на організацію аудиту. Розроблено порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів при перевірці сільськогосподарських підприємств.

**аудит, аудиторські докази, методика, сільськогосподарські товари, сільськогосподарські підприємства, спеціальний режим оподаткування**

На організацію проведення аудиту сільськогосподарських підприємств суттєво впливають особливості виробництва сільськогосподарської продукції. До основних таких особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств належать: по-перше, сезонність робіт і тривалість виробничого процесу вирощування продукції рослинництва; по-друге, процес виробництва продукції рослинництва суттєво залежить від природних умов; по-третє, наявність систем пільгового оподаткування суб'єктів господарювання агропромислового комплексу; по-четверте, наявність в обліку об'єктів, які відсутні в інших галузях економіки (землі, робочої та продуктивної худоби, багаторічних насаджень, тварин на вирощуванні та відгодівлі, сільськогосподарської продукції та ін.). Аудиторська перевірка формується у послідовності від загального до конкретного або від конкретного до загального. Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності підприємства, яке перевіряється.

Завданням даної статті є визначення основних напрямків аудиту сільськогосподарських підприємств та встановлення послідовності і порядку застосування прийомів аудиту з метою встановлення об'єктивної істини про діяльність сільськогосподарських підприємств, що перевіряються. Великий внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань аудиту зробили вітчизняні вчені Г.М. Давидов, А.Г. Загородній, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.В. Усач, а також російські вчені В.Д. Андрєєв, В.В. Бурцев, В.П. Суїц, А.Д.Шеремет та ін., проте, деякі питання все ще залишаються відкритими. Це стосується розробки методик аудиторських перевірок на підприємствах окремих галузей національної економіки.

На першому етапі перевірки, аудитору необхідно оцінити правильність ведення сільськогосподарськими підприємствами бухгалтерського обліку, відповідність його організації чинним нормативним документам і проаналізувати доцільність постановки. У процесі перевірки аудитор повинен переконатися у правильності розрахунків з бюджетом за податками, зборами, обов'язковими платежами, оцінити доцільність застосування можливостей пільгових механізмів оподаткування, передбачених для сільськогосподарських підприємств [1, 2].

Специфіка сільськогосподарського виробництва, в основному, має значний вплив на організацію обліку таких об'єктів як: молодняк тварин, тварини на відгодівлі, робоча та продуктивна худоба, витрати виробництва, готова продукція тваринництва, рослинництва тощо. При цьому, особливості виявляються не лише в синтетичному

обліку, калькуляції, а, насамперед, в документальному оформленні операцій з даними об'єктами, оскільки первинний документообіг за специфікою сільськогосподарського виробництва є доволі детальним і значно відрізняється від загально прийнятих форм.

Перевіряючи цей об'єкт аудитор, насамперед, повинен вивчити постановку в господарстві контролю за збереженням тварин в місцях їх утримання і на всіх етапах їх руху з метою встановлення спроможності забезпечувати достовірність даних щодо надходження з виробництва та вибуття тварин і одержання продукції, не допускати нестачі, крадіжок та загибелі тварин.

Необхідними складовими здійснення такого контролю повинно бути:

- своєчасне та правильне ведення обліку поголів'я на фермах (перевірка чисельності тварин та їх обов'язкове зважування при визначенні приросту, прийманні та відпуску, щоденна реєстрація даних про рух поголів'я з метою визначення потреби ферми (бригади) в кормах на кожен день, забезпечення своєчасного переведення тварин з однієї виробничо-вікової групи в іншу та основне стадо);
- систематичне проведення інвентаризації з метою недопущення втрат поголів'я та маси тварин;
- встановлення переліку осіб (завідуючі фермами, бригадири, старші робітники ферми тощо), що відповідають за приймання та відпуск тварин, їх зважування, правильне та своєчасне оформлення цих операцій, а також збереження закріплених за ними тварин, з якими у встановленому порядку повинні бути укладені письмові договори про повну матеріальну відповідальність;
- затвердження переліку посадових осіб, яким надано право підписувати документи на переміщення тварин у господарстві, а також видавати дозвіл (підписувати перепустку) на їх вивезення за межі сільськогосподарського підприємства.

Проведення цих заходів, а також належне документальне оформлення операцій з надходження, переведення та вибуття тварин в господарстві забезпечує наявність необхідних даних для обчислення фактичної вартості тварин і обчислення собівартості продукції тваринництва.

Для підтвердження даних звітності аудитор повинен звірити систематизовані показники первинних документів на фермах (які обов'язково вибірково перевіряються за формою та змістом) з даними аналітичного і синтетичного обліку, а саме: показники активів на оприбуткування приплоду тварин (форми № 95), активів про хід окоту овець (форми № 103), активів виводу та сортування добового молодняку птиці (форми № 106), звітів про процеси інкубації (форми № 105), накладних внутрішнього переміщення (форми № 87), накопичувальних активів оприбуткування приплоду звірів (форми № 96) звіряються зі показниками книг обліку тварин і птиць (форми № 34) та показниками звітів про рух тварин і птиць на фермі (форми № 102). При перевірці необхідно встановити відповідність даних аналітичних реєстрів з даними синтетичного обліку за рахунками 21 «Поточні біологічні активи», 155 «Придбання (вироснування) довгострокових біологічних активів» та 16 «Довгострокові біологічні активи».

Перевіряючи аудитор повинен особливу увагу приділити порядку оформлення і розрахунку приросту живої маси тварин відповідно до вимог Інструкції з обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі, затвердженої Наказом Міністерства сільськогосподарства і продовольства України від 15 січня 1997р. № 7 [3]. Аудитору необхідно уважно вивчити порядок зважування, який повинен бути щомісячний, в момент переведення в іншу вікову групу, при переведенні з ферми на ферму, при передачі від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, при переведенні до основного стада, при вибракуванні з основного стада, у випадках падежу, забою, продажу тощо. При перевірці необхідно встановити правильність розрахунку приросту

живої маси поголів'я молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі та звернути увагу на дотримання вимог встановлених законодавством у частині не визначення приросту живої ваги і не дооцінки дорослого поголів'я птиці, кролів, звірів і бджіл.

Перевірка порядку розрахунку приросту живої маси суттєво відрізняється за видами молодняку тварин. А саме, зважування молодняку та відгодівельного поголів'я великої рогатої худоби та свиней обов'язкового здійснюється щомісячно і результати відображаються у відомості зважування травин (форми № 98). Аудитору необхідно встановити порядок визначення приросту живої маси молодняку овець, кіз, птиці та кролів на кінець звітної періоду, який повинен здійснюватися на підставі вибіркового зважування кількості голів, яке не перевищує 5 % кожної вікової групи та визначення середньої маси однієї зваженої голови, яку потім перемножують на загальну кількість голів цієї вікової групи тварин.

Крім того, аудитору необхідно визначити порядок переведення худоби та птиці в основне стадо та перевірити правильність і своєчасність оцінки у бухгалтерському обліку. У цьому випадку аудитору необхідно перевірити за кожним видом і групою тварин тривалість утримання відповідно до технології їх утримання.

У процесі аудиту витрат на виробництво сільськогосподарських підприємств, крім загальних процедур оцінки форм організації поточного бухгалтерського обліку витрат праці, предметів праці, засобів праці, інших витрат і виходу продукції, правильності їх групування, беручи до уваги той факт, що в сільському господарстві загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні, необхідно перевірити:

- чітке дотримання встановленої послідовності обчислення собівартості різних видів продукції рослинництва та тваринництва, враховуючи те, що окремі її види, отримані від одних виробництв, можуть бути використані в інших виробництвах цієї або іншої галузі;

- чітке визначення видів кінцевої продукції тваринництва та рослинництва, в тому числі основної, суміжної та побічної і, відповідно, об'єктів калькуляції, оскільки від правильного розподілу залежить реальність собівартості окремих видів продукції галузі;

- налагодження реального та достовірного обліку в рослинництві не лише за окремими об'єктами (культурами, видами робіт) у розрізі калькуляційних статей, але й при розмежовуванні витрат на такі групи: минулих років під врожай поточного року; поточного року під врожай поточного року; поточного року під врожай наступних років, що в свою чергу, вимагає чіткого обліку незавершеного виробництва;

- наявність в наказі про облікову політику статей, на які групуються витрати на виробництво, доцільність їх визначення, встановлення складу прямих і розподілених витрат, що суттєво впливає на визначення собівартості продукції поточного року і величину незавершеного виробництва, і, в свою чергу, впливає на правильне визначення бази розподілу;

- порядок визначення моменту завершення виробничого процесу, витрати після якого не включаються до виробничої собівартості продукції;

- порядок обчислення планової собівартості, за якою обліковується продукція рослинництва і тваринництва до кінця року, враховуючи те, що побічна продукція взагалі не калькулюється, а її собівартість визначається виходячи з розрахунково-нормативних витрат.

Дотримання цих вимог забезпечується веденням чіткого аналітичного обліку за об'єктами, статтями та групами витрат.

Збирання врожаю й оприбуткування готової продукції рослинництва є найвідповідальнішим моментом в діяльності будь-якого сільськогосподарського

підприємства, оскільки від того, наскільки правильно організовано облік, залежить правильність калькулювання собівартості усієї продукції та її одиниці.

Аудитор повинен перевірити організацію та забезпечення проведення в сільськогосподарському підприємстві відповідної підготовчої роботи, яка передбачає:

- ремонт і приведення в належний стан токів і складського господарства;
- перевірку і клеймування вагового господарства;
- повну інвентаризацію залишків сільськогосподарської продукції минулих років;
- обмір і підготовку силосних та сінажних траншей;
- навчання посадових осіб, які будуть займатись оформленням документів нового врожаю;
- підбір і підготовку необхідних бланків первинних документів для обліку нового врожаю;
- встановлення схем руху транспортних засобів з поля до токів та інших місць зберігання сільськогосподарської продукції із зазначенням відстані та ін.

Безпосередньо аудитор повинен встановити дотримання таких вимог при збиранні врожаю: по-перше, обов'язкове зважування сільськогосподарської продукції при її оприбуткуванні, відправленні на приймальні пункти та складські приміщення; по-друге, ведення обліку виходу продукції роздільно в розрізі культур і підрозділів підприємства, від яких одержана продукція.

Недотримання будь-якої з вище перелічених вимог при підготовці та збиранні врожаю не дає аудитору підстави для видачі позитивного висновку, оскільки виникають підстави для викривлення даних про обсяг та якість зібраного врожаю.

Одним з найважливіших моментів є налагодження первинного обліку надходження продукції рослинництва. Незважаючи на те, що існує декілька варіантів його організації, серед яких сільськогосподарське підприємство самостійно обирає власний, аудитор повинен здійснити такі аудиторські процедури:

- оцінити організацію первинного обліку з метою встановлення його відповідності загальноприйнятим нормам, конкретним умовам, які встановлені на підприємстві, а також способу збирання урожаю продукції рослинництва;
- шляхом формальної перевірки документів (талонів, путівок) за формою та змістом встановити якість їх виготовлення, наявність всіх необхідних реквізитів і правильність їх заповнення;
- шляхом арифметичної перевірки встановити відповідність даних між окремими формами. Так, талони шоферів (форма № 77б), комбайнерів (форма № 77в), бункеристів (форма № 77г) (при першому методі обліку врожаю) або путівки на вивезення продукції з поля (форма № 77а) (при другому методі) необхідно звірити з реєстрами прийняття зерна (форми № 71а, 78а), які в свою чергу порівнюють з відомостями руху зерна й іншої продукції (ф. № 80) та книгою складського обліку. За третього методу обліку врожаю необхідно порівняти між собою дані примірників реєстрів комбайнів, водіїв і вагарів (завідуючого током) (форма № 77) з відомостями руху зерна та реєстрами приймання продукції (форми № 80 та № 78);
- перевірити відповідність даних первинних документів даним синтетичного обліку за рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», які відображаються в журналі-ордері № 10.3 с.-г. та відомості № 10.3 а с.-г., призначених для обліку виходу продукції рослинництва;
- встановити своєчасність здачі документів до бухгалтерії, що повинно відбуватися щодня, та правильність їх обробки працівниками.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити наявність заходів щодо контролю якості зернових культур при збиранні та зберіганні врожаю, а саме наявність



приладів для вимірювання вологості, періодичність проведення аналізів у лабораторіях для визначення засміченості тощо. Точність і правильність визначення якісних показників зернових культур впливає на формування залікової ваги, що в подальшому суттєво позначиться на розрахунках з покупцями, так як більшість умов продажу передбачають реалізацію за заліковою вагою. Залікова вага – це вага зернових культур, яка відрізняється від фактичної ваги на суму понаднормових показників вологості та сміттєвих домішок. Аудитору необхідно перевірити правильність визначення залікової ваги зернових культур, яка визначається за формулою Дюваля при застосуванні нормативних показників якості зернових культур на основі базових кондицій з вологості та засміченості, які встановлені Державним стандартом 22391-89 «Вимоги при заготівлі та поставках».

Аудитор повинен вивчити організацію аналітичного обліку зернових культур. При цьому доцільним є ведення аналітичного обліку зернових культур за двома натуральними показниками (фізичним і заліковим). Перевіряючи необхідно встановити наявність договорів на переробку та зберігання зернових культур з елеваторами та комбінатами хлібопродуктів, встановити умови розрахунків і структуру платежів за отримані послуги із зберігання, з'ясувати періодичність проведення актів звірок кількісних показників кожного виду зернових культур на збереженні, перевірити правильність складання актів зачисток і своєчасність відображення в обліку природних втрат (біологічних і механічних) при зберіганні зернових культур.

Аудиторській перевірці підлягають операції за розрахунками з бюджетом сільськогосподарських підприємств. Аудитору необхідно знати, що в сучасних умовах більшість сільськогосподарських підприємств застосовують пільговий механізм оподаткування, передбачений Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998р. № 320-XIV [4]. При цьому слід перевірити наявність умов, які дають змогу перейти на сплату фіксованого сільськогосподарського податку, а саме: сільськогосподарські підприємства різних форм власності, селянські й інші господарства, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції; мають об'єкт оподаткування у вигляді площ сільськогосподарських угідь, грошова оцінка яких підтверджується довідкою органів земельних ресурсів, і обов'язково передана у власність або надана йому в користування, зокрема на умовах оренди; мають частку доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства за попередній звітний період більше 75%.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити правильність розрахунку частки доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції відповідно до вимог Методичних рекомендацій з визначення частки доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 29 грудня 2002 р. № 419. Аудитору необхідно перевірити правомірність визначення валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, до якого повинна належить вартість: продукції рослинництва і тваринництва власного виробництва; продукції, виробленої із сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах та з власної сировини на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства; наданих послуг (послуги машинно-тракторного парку, будівельних і ремонтних бригад, інші послуги), пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом [5].

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.

Особливу увагу при перевірці сільськогосподарських підприємств, які не перейшли на сплату фіксованого сільськогосподарського податку і застосовують загальну систему оподаткування, необхідно звернути на правильність розрахунків з бюджетом за податком на прибуток. Перевіряючи правильність розрахунків з бюджетом за податком на прибуток, насамперед, слід встановити правомірність врахування пільг та особливостей для сільськогосподарських підприємств, передбачених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6].

Проводячи аудит розрахунків з податку на прибуток на сільськогосподарських підприємствах необхідно перевірити наявність у підприємства умов, які дають йому право застосовувати особливий порядок нарахування та сплати податку на прибуток: пільги можуть застосовувати лише підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до яких відповідно до пункту 16.4 Закону України про прибуток належать підприємства, валовий дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 50 % загальної суми валового доходу. Аудитору слід звернути увагу на те, що у вказаній нормі передбачено використання у розрахунку даних про валовий дохід від продажу лише сільськогосподарської продукції без урахування суми реалізації продуктів її переробки. У разі, якщо за звітний (податковий) рік валовий дохід таких підприємств від продажу сільськогосподарської продукції не перевищує 50 % загальної суми валового доходу, то оподаткування здійснюється у загальному порядку. Крім того, особливий порядок нарахування податку на прибуток не поширюється на підприємства, основною діяльністю яких є виробництво або продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби (крім риби, виловленої у річках та закритих водоймах), хутряних товарів, лікero-горілочних виробів, пива, вина і виноматеріалів (крім виноматеріалів, що продаються для подальшої переробки), які оподатковуються у загальному порядку.

Здійснюючи аудит нарахування та сплати податку на прибуток на сільськогосподарських підприємствах, крім виконання звичайних аудиторських процедур, слід перевірити:

- правильність визначення податкового періоду, оскільки виробники сільськогосподарської продукції сплачують податок за ставкою 25%, але лише за підсумками податкового періоду, який починається з 1 липня поточного звітного (бюджетного) року, у зв'язку з чим авансові внески не сплачують;
- правильність індексування валових доходів і валових витрат виходячи з офіційного індексу інфляції за період від місяця, наступного за місяцем понесення таких витрат (отримання доходів) до кінця звітного податкового року відповідно до ст. 14 Закону про прибуток підприємств;
- правильність визначення елементів валових витрат, особливо розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів, який здійснюється за податковий період, що становить дванадцять календарних місяців, починаючи з 1 липня поточного звітного (бюджетного) року відповідно до ст. 5.9 Закону про прибуток підприємств;
- правильність відображення в податковому обліку податку на землю, оскільки лише плату за ту частину земель, що не використовуються в сільськогосподарському виробничому обороті виробники сільськогосподарської продукції мають право включати до складу валових витрат, решта суми, тобто податок

на землю, що використовується у сільськогосподарському виробничому обороті, зменшує нарахований податок на прибуток відповідно до ст. 14.1 Закону про прибуток підприємств;

- правильність застосування механізму перенесення балансових збитків, передбаченого ст. 6 Закону про прибуток підприємств, враховуючи те, що він для виробників сільськогосподарської продукції застосовується за підсумками податкових років;

- правильність порядку заповнення декларації з податку на прибуток підприємства відповідно до вимог Порядку складання декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженого наказом ДПАУ від 08 квітня 2003 р. № 143.

Одним з найскладніших етапів аудиту сільськогосподарських підприємств є перевірка правильності нарахування та сплати податку на додану вартість. До 01 січня 2009 р. для сільськогосподарських товаровиробників було передбачено три різновиди пільг з податку на додану вартість. Але з 01 січня 2009 р. ці пільги було скасовано і введено спеціальний режим оподаткування з податку на додану вартість, застосування якого регламентовано ст. 8 Закону про податок на додану вартість [7].

Перші суттєві зміни у порядку оподаткування стосуються порядку нарахування податку на додану вартість сільськогосподарськими товаровиробниками за операціями з поставки молока та м'яса живою вагою переробним підприємствам. До 01 січня 2009 р. податок на додану вартість нараховувався за нульовою ставкою. У 2009 році ці операції вже оподатковуються за ставкою 20 %.

По-друге, до 01 січня 2009 р. існували пільги з податку на додану вартість для сільськогосподарських підприємств при реалізації певної сільськогосподарської продукції. Застосування даних пільг полягали у тому, що сума податку на додану вартість повністю залишалася у розпорядженні цих сільськогосподарських підприємств і спрямовувалася на підтримку власного виробництва. Ця сума податку на додану вартість вважалася державною дотацією. У ході перевірки аудитор ретельно відстежував цільове використання коштів спеціального рахунку, а саме, на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення, встановлював контрагентів за якими здійснено перерахування акумульованих коштів на основі виписок банку за спеціальними рахунками та підтверджував доцільність і законність здійснених операцій за даними первинних документів (накладних, товарно-транспортних накладних, актів приймання-передачі, договір постачання тощо). Крім того, ретельно перевірялося правильність складання податкових декларацій з податку на додану вартість за скороченою формою. Від'ємне значення податку на додану вартість зараховувалося тільки на зменшення податкових зобов'язань наступних періодів.

Починаючи з 01 січня 2009 р. сільськогосподарські підприємства можуть добровільно перейти на спеціальний режим оподаткування з податку на додану вартість. Спеціальний режим оподаткування стосується:

- тільки резидентів, які проводять підприємницьку діяльність у сфері сільського та лісового господарства та рибальства;

- продажу виробниками сільськогосподарських товарів, що відносяться до груп 1-24 УТК ЗЕД, крім підакцизних товарів первинного виноробства за кодами УТК ЗЕД 2204 29-2004 30);

- сільськогосподарських підприємств, основною діяльністю яких є поставка вироблених сільськогосподарських товарів, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Аудитор повинен перевірити наявність свідоцтва про реєстрацію як суб'єкта спеціального режиму оподаткування, в якому повинно бути зазначено перелік видів діяльності сільськогосподарського підприємства.

Особливу увагу при перевірці сільськогосподарських підприємств, які вже перейшли на спеціальний режим оподаткування податку на додану вартість, аудитор приділяє розрахунку відсотка продажу сільськогосподарських товарів у загальному обсязі продажу за будь-які послідовні дванадцяти звітних податкових періодів, тому що у разі зменшення 75 відсотка продажу сільськогосподарської продукції, сільськогосподарське підприємство з першого числа місяця у якому допущено перевищення продажу несільськогосподарських товарів повинно перейти на загальну систему оподаткування та сплачувати податок на додану вартість у бюджет. При цьому, сільськогосподарське підприємство у наступних податкових звітних періодах має право повторно зареєструватися суб'єктами спеціального режиму оподаткування у разі додержання вимог законодавства у частині питомої ваги продажу сільськогосподарських товарів за наступні дванадцяти послідовних звітних податкових періодів.

При застосуванні спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість сільськогосподарські підприємства, суму податку на додану вартість взагалі не сплачують до бюджету і не перераховуються на окремі спеціальні рахунки у Державному казначействі, а повністю залишаються у розпорядженні таких підприємств для відшкодування суми податку, сплаченої постачальнику на вартість виробничих факторів. У разі, якщо сума податку на додану вартість, сплачена (нарахована) сільськогосподарським підприємством постачальнику на вартість виробничих факторів, перевищує суму податку, нараховану по операціях з поставки сільськогосподарських товарів (послуг), то різниця між такими сумами не підлягає бюджетному відшкодуванню. Незважаючи на це - при вивезенні сільськогосподарських товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту сільськогосподарське підприємство - виробник має право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, сплаченого (нарахованого) постачальникам товарів (послуг), вартість яких включається до складу виробничих факторів. Таке відшкодування здійснюється у загальному порядку.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити правильність порядку заповнення податкової декларації (скороченої) та додатку 3 (розрахунку питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (послуг) до вартості всіх товарів (послуг). Під час перевірки розрахунку відсотку не беруться операції з поставки капітальних активів, що перебували у складі основних фондів, якщо такі поставки не були постійними та не становили окремої підприємницької діяльності сільськогосподарського підприємства.

Враховуючи те, що сума податку на додану вартість не сплачується до бюджету, аудитору необхідно перевірити правильність відображення в обліку різниці між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту. У разі отримання позитивної різниці, сільськогосподарське підприємство повинно включити її до складу доходів, а від'ємна різниця повинна бути включена до складу витрат.

Одним із важливих напрямків аудиторської перевірки сільськогосподарських підприємств є перевірка розрахунків за оренду земельних і майнових паїв у результаті проведеного розпаювання землі та майна колективних сільськогосподарських підприємств і їх реорганізації.

У процесі перевірки правильності розрахунків за оренду земельних паїв аудитор повинен перевірити наявність сертифікатів щодо права на земельну частку (пай) за встановленою формою. Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання договорів оренди земельного паю, які за бажанням однієї із сторін можуть бути



засвідчені нотаріально, та відповідність їх форми затвердженому типовому договору. При цьому слід звернути увагу на дотримання встановленого порядку обов'язкової реєстрації таких договорів виконками сільської, селищної та міської ради за місцем розташування земельної частки.

Також аудитор перевіряє порядок розрахунків орендних платежів, виплата яких відбувається у натуральному, грошовому вигляді та відробітком (у вигляді надання послуг орендодавцю). Для цього необхідно перевірити розмір земельних ділянок, який повинен бути не меншим затвердженій нижньої межі орендної плати за земельні паї (нині межа встановлена не менше 3 % визначеної до законодавства вартості земельної ділянки, земельної частки (паю) та поступового збільшення цієї плати залежно від результатів господарської діяльності та фінансово-економічного стану орендаря), а також порядок утримання податку з доходів фізичних осіб із орендної плати за ставкою, яка затверджена нормативними документами.

Таким чином, можна зробити висновок, що в даній статті поглиблено уявлення про методику аудиту сільськогосподарських підприємств. Поряд з цим, методичне забезпечення зовнішнього аудиту потребує свого подальшого теоретичного та прикладного вивчення. Так, зокрема, методики аудиту слід розробляти за кожним видом діяльності підприємств враховуючи специфіку кожної окремої галузі.

Отже, подальші дослідження доцільно вести у напрямку розробки конкретних пропозицій стосовно методичного забезпечення аудиту в Україні, який розкривається у розробці методики аудиту підприємств різних галузей, тестів внутрішнього контролю та робочих документів.

## Список літератури

1. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: [навч. посіб.] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – [2-е вид.]. – К.: Каравела, 2005. – 560с.
2. Давидов Г.М. Аудит: [підручник] / Григорій Миколайович Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
3. Наказ Міністерства сільського господарства і продовольства України «Інструкції з обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі» від 15.01.1997р. № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998р. № 320-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Шалімова Н.С. Методичні аспекти проведення аудиту нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку / Н.С. Шалімова // Збірник наукових праць Подільської державної аграрно-технічної академії. – Вип. 12. – Т 2 (Економічний факультет). Кам'янець-Подільський, 2004. – С.188–191.
6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997р. № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р. № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

*Г. Назарова*

### **Методические аспекты аудита сельскохозяйственных предприятий**

В статье обобщены основные этапы аудита сельскохозяйственных предприятий и установлена методика аудита сельскохозяйственных товаропроизводителей. Определены особенности функционирования сельскохозяйственных предприятий, которые влияют на организацию аудита. Разработан порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств при проведении проверки сельскохозяйственных предприятий.

*G. Nazarova*

### **Methodical aspects the audit of agricultural enterprises**

In the article the basic stages of audit of agricultural enterprises are generalized and the method of audit of agricultural commodity producers is set. The features of functioning of agricultural enterprises which affect organization of audit are definite. An order and execution sequence of public accountant for the receipt of necessary public accountant proofs during conducting of verification of agricultural enterprises is developed.

Одержано 27.11.09