

УДК 657.6:[33.054.22/23:631]

Мазур В. П.

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
ВІД СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Запропоновано методику аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності та наведено послідовність виконання аудиторських процедур. Розглянуто використання оперативно-операційного методу контролю під час виконання попереднього огляду при проведенні аудиторської перевірки. Наведена послідовність аудиту оборотів і сальдо рахунків циклу формування фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Ключові слова: методика аудиту, фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, оперативно-операційний метод контролю, попередній огляд, поточний і завершальний аудит.

Постановка проблеми. Основною метою сільськогосподарської діяльності є трансформація матеріальних, земельних і трудових ресурсів в кінцевий продукт (сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи) та одержання від його реалізації максимального прибутку (фінансового результату). У зв'язку з цим виникає необхідність у контролі формування та відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності даних щодо фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. В сучасних умовах одною із найефективніших незалежних форм контролю є аудит. Попри значний розвиток практики та теорії аудиторської діяльності невирішеними залишаються питання аудиту фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в аграрній галузі економіки, зокрема, відсутня чітка методика виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та проведення аудиту фінансових

результатів є предметом дослідження багатьох вітчизняних науковців, серед яких М. І. Бондар, Г. М. Давидов, Н. О. Бондаренко, В. О. Костюкова та інші. Не дивлячись на повноту їх досліджень, методика аудиту фінансових результатів сьогодні залишається недостатньо розробленою.

Мета статті полягає у дослідженні та формуванні методики аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності у відповідності до особливостей обліку процесів біологічних перетворень.

Виклад основного матеріалу. Головною метою аудиторської перевірки в даному випадку є висловлення незалежної думки щодо достовірності формування і правильності обліку витрат, понесених на біологічні перетворення, доходів від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, об'єктивності визначення справедливої вартості при первісному визнанні та на дату балансу.

Безпосередньому виконанню завдання аудиту передують попередній огляд системи обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, що здійснюється з метою оцінки сильних і слабких ділянок обліку і внутрішнього контролю процесу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів (рис. 1).

З метою об'єктивної оцінки облікової політики суб'єкта господарювання, встановлення законності та доцільності, оцінки стану обліку і внутрішнього контролю доходів й витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, та висловлення думки щодо достовірності фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності в практиці аудиту доцільно застосовувати оперативно-операційний метод контролю. Основна суть даного методу виражається у тому, що перед документальною перевіркою аудитором здійснюється тестування окремих суттєвих проведених господарських операцій, які безпосередньо впливають на фінансові результати від сіль-



Рис. 1. Послідовність та етапи виконання попереднього огляду при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

ськогогосподарської діяльності. Вся отримана інформація та результати даної перевірки відображаються в спеціально розробленому тесті контролю (анкеті).

Під час виконання процесу тестування (попереднього огляду) при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності всі отримані дані та результати піддаються оперативній обробці й систематизації. Після цього формується відповідні висновки та на основі них прийняти необхідні рішення для виправлення недоліків. Використовуючи вказані дані, аудитор також робить вибір інформаційної бази і остаточно визначає кількість та структуру аудиторських процедур, які необхідно провести для якісного виконання аудиту.

Використовуючи отримані результати від застосування оперативно-операційного методу контролю фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, можна розрахунково або інтуїтивно визначити властивий ризик і ризик контролю. На основі цього можна скоригувати ризик невиявлення і, відповідно, допустимий аудиторський ризик (не більше 5%) і програму аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Наступним етапом оперативно-операційного контролю, з нашої точки зору, повинна бути перевірка достовірності облікових даних синтетичного і аналітичного обліку по рахунках, які відображають інформацію про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, а саме 23, 70, 71, 90, 94 та їх відповідності й взаємозв'язку із статтями фінансової звітності в частині сільськогосподарської діяльності. Дану перевірку доцільно виконувати згідно методики аудиту оборотів і сальдо рахунків циклу формування фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності (рис. 2).

Після здійснення перевірки взаємозв'язків між показниками фінансової (бухгалтерської) звітності та даними синтетичного і аналітичного обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності аудитором визначається відповідність підготовленої звітності суб'єкта господарювання по даному об'єкту аудиту вимогам і нормам чинного законодавства.

З метою перевірки арифметичної точності суми фінансового результату від сільськогосподарської діяльності при здійсненні оперативно-операційного контролю аудитор доцільно використовувати наступну формулу:

$$\text{ФРСГД} = \text{ФРПВ} + \text{ФРР} + \text{ФРЗСВ},$$

де, **ФРСГД** – фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності;

ФРПВ – фінансовий результат від первісного визнання, який визначається як різниця між справедливою вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні та витратами, які понесені на їх вирощування та пов'язані з цим біологічні перетворення;

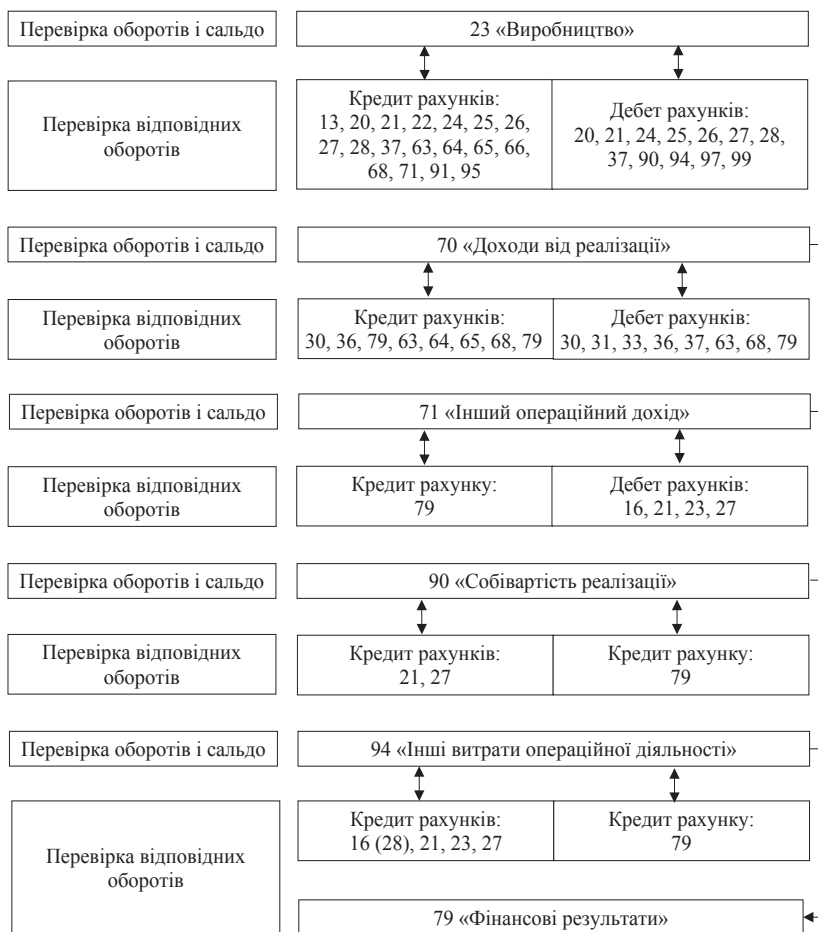


Рис. 2. Методика аудиту оборотів і сальдо рахунків циклу формування фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

ФРР – фінансовий результат від реалізації, який визначається як різниця між доходом (виручкою) від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції та їх собівартістю (балансовою вартістю);

ФРЗСВ – фінансовий результат від зміни справедливої вартості, який розраховується як різниця між оцінками біологічних активів на звітну дату балансу та попередню дату.

Після попереднього огляду, який виконується шляхом застосування оперативно-операційного методу контролю, здійснюється поточний та завершальний аудит фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, при цьому застосовуються прийоми фактичного та документального контролю.

Під час виконання перевірки достовірності облікових даних щодо витрат понесених на вирощування сільськогосподарської продукції та біологічних активів необхідно використовувати спеціальні аналітичні процедури. Дані процедури включають в себе використання методу ланцюгових підстановок, індексного, кореляційно-регресійного методів, методу групування та інших економіко-статистичних методів, які безпосередньо використовуються для аналізу господарської діяльності. Вказані процедури дозволяють визначити кількісні зв'язки між головними виробничими факторами, закономірності їх змін та фактичні значення окремих факторів в загальній сумі витрат понесених на біологічні перетворення (фактичної собівартості). Найвища ефективність даних аналітичних процедур досягається при їх окремо-

му застосуванні в залежності від виду сільськогосподарської діяльності (рослинництво, тваринництво) та вибірково по певним значним об'єктам виробництва. Застосування вказаних процедур дає можливість висловити обґрунтовану думку та запропонувати для суб'єкта господарювання рекомендації щодо використання виявлених резервів росту виробництва сільськогосподарської продукції та біологічних активів та зниження витрат на біологічні перетворення [6, с. 183].

Виконуючи перевірку використання матеріальних ресурсів (посівного матеріалу, кормів, паливно-мастильних матеріалів, добрив, електроенергії та ін.), перш за все, потрібно враховувати основні завдання обліку даних активів, що полягають в забезпеченні контролю за їх раціональним використанням в процесі виробництва та економією даних ресурсів. Беручи цю особливість до уваги, при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності необхідно перевірити фактичну наявність первинних документів (накладних, чеків, лімітно-забірних відомостей та ін.), які підтверджують наявність та використання товарно-матеріальних цінностей в сільськогосподарській діяльності суб'єкта господарювання. При наявності понаднормативного використання (більше встановленого ліміту) матеріальних цінностей в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та біологічних активів, обов'язково перевіряються підтверджувальні документи, які мають бути підписані керівництвом суб'єкта господарювання або уповноваженими на це особами. Всі документи, які підтверджують списання матеріальних цінностей, обов'язково мають бути відповідно оформлені посадовими особами, які несуть відповідальність за правильне використання даних цінностей в процесі виробництва [5, с. 95].

Особливо ретельно при здійсненні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності необхідно перевірити первинну документацію, яка підтверджує списання посівного матеріалу, засобів захисту рослин і тварин, кормів на одиницю продукції тваринництва або на одну умовну голову; органічних та мінеральних добрив на одиницю посівної площі; хімічних засобів захисту рослин та тварин.

Дана перевірка є досить важливою, адже при недотриманні технологічних норм витрачання вказаних матеріальних ресурсів будуть спостерігатися низькі кінцеві результати сільськогосподарської діяльності, а при необґрунтованому перевитрачанні – високі витрати на біологічні перетворення (висока собівартість) та низька якість сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

Перевірці також підлягають всі результати попередніх інвентаризацій, які проведені в суб'єкта господарювання і стосуються посівних площ, довгострокових й поточних біологічних активів тваринництва, контрольної урожайності сільськогосподарських культур та продуктивності тварин. Ці результати використовуються аудитором для порівняння фактичної кількості зазначених об'єктів інвентаризації з обліковими даними щодо сільськогосподарської діяльності. На основі такого порівняння аудитор може виявити припис-

ки (завищення) об'ємів виробництва сільськогосподарської продукції, необґрунтоване списання матеріальних цінностей, неправильно нараховану оплату праці та інші витрати на здійснення біологічних перетворень, штучне заниження посівних площ та поголів'я біологічних активів тваринництва. В підсумку це дасть змогу встановити наявність чи відсутність приховування одержаних від біологічних перетворень сільськогосподарської продукції та біологічних активів [1, с. 122].

Наступний етап аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності – перевірка правильності відображення доходів і витрат, які пов'язані із зазначеною діяльністю.

Перевірка операцій щодо доходів від сільськогосподарської діяльності являє собою встановлення повноти, своєчасності та достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності даних операцій, а саме доходів від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, а також доходів від змін справедливої вартості біологічних активів на дату балансу.

При виконанні перевірки доходів від сільськогосподарської діяльності основними завданнями є встановлення:

- наявності облікової політики щодо обліку зазначених доходів;
- правильності визначення і законності відображення фактичних доходів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів;
- законності та обґрунтованості суми безнадійної дебіторської заборгованості й відрахувань в резерв сумнівних боргів;
- правильності відображення господарських операцій щодо реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів на бартерній основі;
- правильності та достовірності ведення аналітичного і синтетичного обліку по рахунках 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід»;

- правильності відображення в обліку операцій щодо повернення сільськогосподарської продукції та біологічних активів та ін.

Перевірка правильності відображення витрат від сільськогосподарської діяльності являє собою встановлення правильності формування собівартості, складу витрат на вирощування сільськогосподарської продукції та біологічних активів, а також правильності відображення даної облікової інформації у фінансовій звітності.

Основними завданнями при перевірці витрат від сільськогосподарської діяльності є встановлення:

- правильності, законності та обґрунтованості відображення в обліку витрат на здійснення сільськогосподарської діяльності;
- достовірності розмежування витрат на біологічні перетворення по звітних періодах;
- дотримання принципу постійності при обліку витрат на біологічні перетворення.

Господарські операції по продажу сільськогосподарської продукції та біологічних активів відіграють, як правило, основну роль у формуванні фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Тому досить важливою є перевірка наявності договорів на реалізацію сільськогосподарської продукції та біологічних активів. При цьому значна увага звертається на правильність оформлення даних документів, дотримання повноти і своєчасності відображення в бухгалтерському обліку доходів від сільськогосподарської

діяльності на рахунках 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» та правильність ведення аналітичного та синтетичного обліку. Аудитору необхідно перевірити правильність ведення Журналів-ордерів 5Г с.-г. та 6 с.-г. по кредиту рахунків 70, 71, 90, 94 реєстрів, реєстрів документів по реалізації 6.1 с.-г. та 6.3 с.-г., відомостей 5.11 с.-г., 6.4 с.-г., 6.7 с.-г. та 6.8 с.-г., книги аналітичного обліку реалізації 6.5 с.-г., відомості аналітичних даних про собівартість реалізації. Вказані реєстри бухгалтерського обліку, де відображається інформація про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, є взаємопов'язані між собою. Виходячи з цього, аудитору потрібно здійснити перевірку своєчасності та повноти відображення в обліку господарських операцій щодо первісного визнання, доходів (виручки) та собівартості реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів та змін справедливої вартості.

В загальному методика виконання поточного та завершального аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності можна схематично зобразити наступним чином (рис. 3).

На нашу думку, після виконання попереднього огляду, поточного і завершального аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності доцільно провести факторний аналіз. Даний аналіз розрахований на виявлення та дослідження прихованих (нездіяних) ресурсів підвищення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Основне завдання такого факторного аналізу полягає у розробці проектів управлінських рішень по змінах структури та об'єму реалізації сільськогосподарської продукції і біологічних активів, величини їх собівартості, структурних змінах у їх собівартості й цінах реалізації.

Висновки. Наведена методика аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності спрямована на найбільш ефективне та якісне проведення аудиторської перевірки і передбачає виконання попереднього огляду, поточного і завершального аудиту.

Попередній огляд базується на використанні оперативно-операційного методу контролю та дає



Рис. 3. Послідовність здійснення поточного і завершального аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

можливість оперативно оцінити систему обліку та внутрішнього контролю доходів, витрат та фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності суб'єкта господарювання. Попередній огляд сприяє виявленню проблемних сторін облікової політики та дозволяє обчислити арифметично точний показник фінансового результату – прибутку (збитку) – від сільськогосподарської діяльності.

На етапах поточного та завершального аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності виконується основна частина перевірки, яка включає аудит процесу біологічних перетворень (виробництва), аудит доходів та витрат від сільськогосподарської діяльності.

Запропонована методика визначає найбільш ефективну послідовність дій при проведенні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, що забезпечує виконання перевірки у встановлені терміни та значно підвищує її якість.

Список літератури:

1. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р. А. Алборов. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М. : Изд-во «Дело и сервис», 2003. – 464 с.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
5. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури. – 2008. – 320 с.
6. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 268 с.

Мазур В. П.

Национальный научный центр «Институт аграрной экономики»

МЕТОДИКА АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Резюме

Предложена методика аудита финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности и представлена последовательность выполнения аудиторских процедур. Рассмотрено использование оперативно-операционного метода контроля при выполнении предварительного осмотра при проведении аудиторской проверки. Изложена последовательность аудита оборотов и сальдо счетов цикла формирования финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности.

Ключевые слова: методика аудита, финансовые результаты от сельскохозяйственной деятельности, оперативно-операционный метод контроля, предварительный обзор, текущий и завершающий аудит.

Mazur V. P.

National Science Center «Institute of Agrarian Economics»

AUDIT METHOD OF FINANCIAL RESULTS FROM AGRICULTURAL ACTIVITY

Summary

The audit method of financial results from agricultural activity has been proposed. The sequence of audit procedures has been given. The operational and operating control method has been considered. This method uses in the previous review during the audit. The audit sequence of turnover and account balances of cycle forming financial results from agricultural activity has been presented.

Key words: audit method, financial results from agricultural activity, operational and operating control method, previous review, current and final audit.

УДК 657.421.3:658.114.5

Маринченко О. О.

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ПРАВ ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬ В АГРАРНИХ ХОЛДИНГОВИХ ФОРМУВАННЯХ

Питання бухгалтерського обліку орендованих земель є ключовим у формуванні державної політики раціонального землекористування. Для холдингів воно актуальне, враховуючи можливість збільшення капіталізації компаній за рахунок включення прав оренди в баланс. У цій публікації проведено поглиблене дослідження та викладено авторське бачення напрямів удосконалення методології обліку земель сільськогосподарського призначення, що орендуються холдингами.

Ключові слова: холдинги, агрохолдингові формування, права користування землею, облік оренди прав користування землею, облік оренди землі.

Актуальність дослідження. Особливим аспектом в обліку холдингів, що мають аграрну спеціалізацію, є необхідність надання інформації про права користування земельними ділянками. Сільськогосподарські землі є найбільшим багатством України, що визначає потребу достеменного контролю за їх раціональним використанням. На сьогодні в Україні лише в окремих агрохолдингах представлена земля в балансах. Більшість з них не мають відповідної практики, а отже лівова частка сільськогосподарських земель проходить поза державною фінансовою статистикою. Однією з причин цього є відсутність узгодженої методології прав користування землею у складі нематеріальних активів.

Аналіз останніх публікацій. Дослідженням питань методики обліку і контролю прав оренди землі займалися такі вчені, як М. Я. Дем'яненко, В. М. Другак, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник, Н. М. Малюга, П. Т. Саблук, В. Я. Соколов, А. М. Третяк, М. Г. Чумаченко, В. П. Ярмоленко та ін.

Мета статті. Відповідно до запропонованого підходу, концепцію організації облікової політики холдингу ми розглядаємо як сукупність нормативно-правових, організаційних та методичних заходів [1]. Метою даної публікації є поглиблення досліджень та викладення авторського бачення напрямів удосконалення методології обліку земель сільськогосподарського призначення, що орендуються холдингами.