

УДК 657.6:63

АУДИТ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ І МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТИ

Г. Сиротюк, к. е. н., доцент

Львівський національний аграрний університет

Сиротюк Г. Аудит аграрних підприємств: організаційний і методичний аспекти

Розглянуто основні проблемні питання аудиту аграрних підприємств, організацію і методику його проведення. Досліджено специфіку сільськогосподарського виробництва, що вимагає окремого підходу до організації аудиту.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги, аграрні підприємства, організація аудиту, методика аудиту, система контролю якості.

Surotyuk H. Audit of agrarian enterprises: organizational and methodical aspects

The main problems of auditing at agrarian enterprises, and its organization methods have been considered. The specific conditions of agricultural production that requires special approach to the organization of auditing have been studied.

Key words: auditing, auditing activity, auditing services, agrarian enterprises, running of auditing, auditing methods, quality control system.

Сиротюк Г. Аудит аграрных предприятий: организационный и методический аспекты

Рассматриваются основные проблемные вопросы аудита аграрных предприятий, организация и методика его проведения. Исследована специфика сельскохозяйственного производства, которая требует отдельного подхода к организации аудита.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, аудиторские услуги, аграрные предприятия, организация аудита, методика аудита, система контроля качества.

Постановка проблеми. Ринкові відносини, що склалися в аграрному секторі, зумовили потребу побудови нових методів і форм управління та вдосконалення національної системи фінансово-економічного контролю. Для успішного функціонування аграрних підприємств в умовах конкурентного середовища, задоволення потреб споживачів економічною інформацією особливого розвитку набуває незалежний фінансовий контроль (аудит). Особливість проведення аудиту сільськогосподарських підприємств відрізняється від інших характерною для сільського господарства сукупністю природних і галузевих чинників, які доцільно враховувати на всіх етапах перевірки. Тому потрібне вдосконалення методики та організації аудиту аграрних підприємств через виділення об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів, що забезпечують комплексне дослідження господарських операцій у процесі аудиторської перевірки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання аудиту, а саме: теоретичні аспекти аудиту, організація та методологія аудиту, стан та перспективи розвитку аудиту в Україні – знайшли відображення у працях вітчизняних учених-економістів: Г. Давидова [1], Н. Дорош [2], Н. Кулаковської [3], О. Петрик [4], В. Рудницького [5], В. Савченка та ін. Водночас низка науковців вивчає окремі підходи в аудиті, враховуючи специфіку галузі. Особливості аудиту в аграрних підприємствах вивчають М. Білик [6], О. Пономаренко [7].

Проте, незважаючи на певний досвід, накопичений до теперішнього часу в галузі аудиту, деякі питання залишаються недосконало вирішеними. Зокрема, недостатньо досліджено окремі аспекти організації аудиту в аграрному секторі, забезпечення якості аудиторського обслуговування, використання ефективних методик практичного проведення аудиту в

умовах специфічних особливостей сільськогосподарського виробництва.

Постановка завдання. Завданням статті є представлення результатів дослідження організаційних і методичних аспектів аудиту аграрних підприємств та обґрунтування актуальних питань з його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Організація аудиторської діяльності – це процес створення й постійного вдосконалення інституту аудиту, формування правового поля та забезпечення рівних умов для функціонування всіх суб'єктів аудиторської діяльності.

До аудиторської діяльності входить організаційне й методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг [8]. Тобто в аудиторській діяльності можна виділити два напрями: експертиза та надання послуг. Аудиторські перевірки, що належать до першого напрямку, передбачають підтвердження достовірності фінансової звітності та встановлюють її відповідність чинному законодавству.

Спектр аудиторських послуг в Україні є досить широким, їх перелік визначено рішенням Аудиторської палати України № 244/14 від 22.12.2011 р. Найвищим попиту з боку замовників характеризуються послуги: ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, консультування з питань оподаткування, відновлення бухгалтерського обліку, завдання з виконання погоджених процедур, проведення семінарів для підвищення кваліфікації бухгалтерів, автоматизація обліку.

Виходячи з трактування ст. 8 Закону України “Про аудиторську діяльність”, вимога обов'язкового проведення аудиту за більшістю сільськогосподарських підприємств не закріплена. Проте це не зменшує актуальності й важливості проведення аудиту, навіть коли він має характер ініціативного, а не обов'язкового.

Ефективність проведення аудиту суттєво залежить від якості його планування, яке має враховувати особливості діяльності підприємства та інформаційні потреби користувачів аудиту. Планування охоплює стандартизовані процедури і базується на загальній концепції аудиту.

Концепція аудиту дозволяє представити аудит як цілісну систему в комплексній характеристиці та логічному взаємозв'язку її елементів. Вважаємо, що концепція аудиту аграрних підприємств повинна окреслювати мету та основні цілі підприємств, предмет, об'єкти та сферу застосування.

Метою аудиту сільськогосподарських підприємств є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних обліку і звітності, ефективність обліково-аналітичної та управлінської систем підприємства, а також дотримання вимог законодавчих і нормативних актів під час здійснення виробничо-фінансової діяльності.

Методика аудиту являє собою комплексну, взаємопов'язану і логічно зумовлену послідовність виконання процедур. Перш ніж розпочати аудиторську перевірку, потрібно визначитися з методом організації аудиту. Найдоцільнішим, але не завжди ефективним є суцільний метод. Проте за неможливості застосування суцільного методу організації перевірки в численних і складних для адекватного відображення в обліку господарських операцій аудитор використовує вибірковий чи аналітичний методи. Аудит аграрних підприємств здійснюється згідно із загальним планом і програмою аудиту в три основні стадії (див. табл.).

Специфіка сільськогосподарського виробництва вимагає окремого підходу до організації аудиту в аграрних підприємствах. Такими специфічними особливостями є: сезонність виробництва та незбіжність виробничого циклу з календарними періодами; наявність в обліку об'єктів (земля, біологічні активи), які відсутні в інших галузях економіки; специфіка оподаткування, кредитування та державна підтримка підприємств.

Особливу увагу варто приділити проблемним сторонам аудиту. Однією з них є визначення достовірності інформації про доходи й витрати, яка б не вводила в оману користувачів звітності під час ухвалення управлінських рішень. Досить складно провести межу між суттєвими і несуттєвими викривленнями. Проблеми оцінки достовірності посилюються ще й несумісністю понять достовірності, використовуваних в аудиті і в бухгалтерському обліку. З погляду обліку,

бухгалтерська звітність вважається повною відповідно до нормативної бази і достовірною, якщо вона сформована бухгалтерського обліку.

Таблиця

Стадії аудиту аграрних підприємств

Стадія аудиту	Етапи аудиту
1. Підготовка і планування аудиторської перевірки (початкова)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ отримання інформації про підприємство; ✓ вивчення й оцінка систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства; ✓ оцінка й визначення прийняттого рівня аудиторського ризику і рівня суттєвості; ✓ визначення напрямів аудиту, аудиторських процедур, обсягу аудиторської вибірки і терміну проведення аудиторської перевірки; ✓ складання і затвердження керівником робочої групи плану і програми аудиту.
2. Проведення аудиторської вибірки і здійснення аудиторських процедур (дослідна)	<p>проведення аудиторської вибірки; вивчення господарських операцій; перевірка дотримання підприємством основних передумов підготовки фінансової звітності; здійснення аудиторських процедур за критеріями: існування, повнота, точність, класифікація, відповідальність, перевірка рахунків, вартісна оцінка, права і обов'язки, законність.</p>
3. Оцінка результатів проведених аудиторських процедур і складання звіту аудитора й аудиторського висновку (завершальна)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ оцінка якості проведення аудиторської вибірки і здійснення аудиторських процедур; ✓ узагальнення та аналіз результатів перевірки; ✓ обговорення з керівництвом підприємства виявлених у процесі аудиту проблем; ✓ узгодження пропонованих аудиторською фірмою поправок до фінансової звітності підприємства; ✓ складання звіту аудитора, який надається керівництву підприємства; ✓ контроль якості усунення підприємством, виявлених у процесі аудиту істотних викривлень фінансової звітності; ✓ складання акта виконаних робіт та аудиторського висновку.

Проте нормативна база вітчизняного бухгалтерського обліку і оподаткування не завжди дає чіткі й однозначні відповіді стосовно, наприклад, витрат, що включаються в собівартість продукції, сприяючи виникненню спірних думок відносно достовірності інформації.

Більше того, законодавча база з обліку продовжує безперервно змінюватися і коригуватися, внаслідок чого достовірність ін-формації виявляється непостійною за часом і стає залежною від прийняття або відміни того або іншого нормативного акта.

Достовірною й повною інформацією пропонується вважати дані обліку і звітності, сформовані не просто відповідно до вимог нормативних актів бухгалтерського обліку і звітності, а також інших сфер регулювання, а

відповідно до економічного змісту господарських операцій і реального стану об'єктів обліку.

У зв'язку з цим пропонується змінити підходи до оцінки достовірності інформації залежно від виду аудиту, мети і поставлених завдань. У разі проведення аудиту на відповідність оцінку достовірності фінансової звітності пропонується проводити, акцентуючи увагу на юридичній стороні справи, оскільки метою аудиту в цьому разі є перевірка дотримання в організації тих специфічних процедур або правил, які їй задані. У разі проведення операційного аудиту достовірність даних обліку і звітності пропонується оцінювати з позиції її відповідності економічному змісту господарських операцій, що відповідає

вимогам повноти, об'єктивності, адекватності, реальності і забезпечує можливість користувачам приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Основна функція аудиту – захист економічних інтересів власників аграрних підприємств. Для її забезпечення необхідно визначити перелік соціально спрямованих аудиторських послуг, тобто таких, які необхідні для ефективної реалізації державної аграрної політики та виконання яких передбачає досягнення у перспективі значного соціального й економічного ефекту. Відповідно до МСА 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення”, такими послугами насамперед визнається аудит земельних та майнових відносин [9].

Надання соціально спрямованих аудиторських послуг здійснюватиметься на підставі програмно-цільового фінансування за рахунок бюджетних коштів, порядок використання яких визначається Кабінетом Міністрів України на конкурсній основі за результатами тендеру [7].

Для визначення об'єктів обов'язкового аудиту у світовій аудиторській практиці уніфікованими критеріями є показники кількості працюючих, вартості активів, обсягу ви-ручки від реалізації у звітному році.

До проблемних питань аудиту в аграрних підприємствах належить і якість надання аудиторських послуг. З погляду аудиторської діяльності, якість аудиторських послуг оцінюється як їх здатність задовольняти потреби споживача в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації. Зрозуміло, що якісно надані аудиторські послуги не можуть бути дешевими, але аграрні підприємства, через низьку платоспроможність та обмежені фінансові можливості, не завжди отримують аудиторські послуги належної якості.

Підвищення якості аудиту повинно відбуватися за рахунок поліпшення організації аудиторської перевірки і раціонального використання наявних ресурсів, що може бути досягнуто за рахунок створення відповідного організаційно-методичного забезпечення [1]. Зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та директив Європейського Союзу, в Україні було прийнято Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських

послуг, затверджене рішенням АПУ від 26.05.2011р. № 31/12, згідно з яким підвищились вимоги до якості надання аудиторських послуг [10].

У підвищенні якості аудиторської перевірки велике значення матиме вдосконалення методичних основ її підготовки і проведення. Тому розробка нових і вдосконалення існуючих методик проведення аудиту, особливо в галузевому розрізі, завжди є актуальними.

Висновки. Результати дослідження вказують на доцільність поглиблення та обґрунтування галузевої складової організаційно-методичних аспектів аудиту аграрних підприємств. Це дозволить виявити достовірний стан бухгалтерського обліку і звітності, сприяти підвищенню ефективності виробництва, прийняттю адекватних положень, стандартів і методичних рекомендацій, що відповідають інформаційним запитам користувачів.

Під час аудиту фінансово-господарської діяльності аграрних підприємств перевірку доцільно здійснювати за стадіями, ув'язати її результати з результатами діяльності, відображеними у фінансовій звітності.

Існування значної кількості проблем аудиту зумовлює необхідність підвищення уваги до рівня його якості та розробки нових комплексних підходів до їх вирішення як на загальнодержавному, так і на рівні кожного підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Давидов Г. М. Підходи щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення процесу функціонування аудиту / [Електронний ресурс] Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – Режим доступу : <http://zsas.zhitomir.org>.
2. Дорош Н. І. Аудит : теорія і практика / Н. І. Дорош. – К., 2006. – 495 с.
3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
4. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський ; за заг. ред. О. А. Петрик. – К., 2008. – 472 с.
5. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Львів : Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
6. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2004. – 628 с.
7. Пономаренко О. Г. Аудиторська діяльність в аграрному секторі АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / О. Г. Пономаренко. – К., 2007. – 20 с.
8. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. №3125 – XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://api.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=1>.
9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гук [та ін.]. – К., 2007. – 1172 с.
10. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг від 26.05.2011 р. №231/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-polozhennja-pro-zovnishni-perevirki-siste-doc60515.html>.

