

## 2.8. Організаційні та методичні аспекти впровадження земельного аудиту в АПВ

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність», до аудиторської діяльності входить організаційне й методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. 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.

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. 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 «Особливі міркування– аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», такими послугами насамперед визнається аудит земельних та майнових відносин<sup>184</sup>.

Найважливішим чинником серед засобів виробництва в сільському господарстві є земля, яка просторово обмежена, а кожна окрема її ділянка має різну продуктивну здатність у зв'язку з різницею в родючості ґрунтів. За розумного і вмілого використання вона не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість. Оренда земельних ділянок сільськогосподарського призначення та земельних часток (паїв) є домінуючою формою правового обігу земель в аграрному секторі.

У процесі земельної реформи в Україні законодавчо відроджено приватну власність на землю з передачею її в оренду. Оренда стала найголовнішим способом використання земель у сільському господарстві.

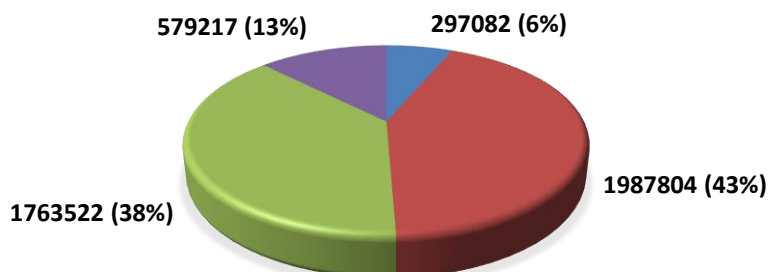
Розвиток фермерства, особистого селянського господарства, відтворення в аграрному секторі багатоукладної економіки суттєво підвищує рівень конкурентоспроможності аграрного сектору України, розширює сферу попиту на земельні паї, створює умови для формування

---

<sup>184</sup> <http://apu.com.ua>

цивілізованого ринку орендних земельних відносин. Характерною особливістю цього ринку в Україні є те, що переважна більшість договорів оренди укладається на строк до 5 років. За терміном дії договори в аналізованому нами періоді укладалися наступним чином (рис. 2.13).

### ДОГОВОРИ ОРЕНДИ ЗА 2014 РІК



*Рис. 2.13. Термін дії договорів оренди земельних часток за 2014 рік*

Як видно з рис. 2.13 в 2014 році землі орендуються переважно на короткий термін – до 5 років. Це призводить до того, що орендарі не зацікавлені у раціональному використанні земель і збереженні її родючості. При цьому, як орендодавці, так і органи місцевої влади, позбавлені дієвих засобів впливу на ефективність використання орендарями земель сільськогосподарського призначення<sup>185</sup>.

Відтак, в аграрному секторі економіки постала необхідність ретельно контролювати земельні відносини. Актуальним є питання захисту власників землі від несумлінних орендарів, які у результаті нераціонального використання землі завдають їй значної шкоди без будь-якої матеріальної відповідальності. Тому нагальною необхідністю є запровадження аудиту земель. Введення цього інструмента сприятиме встановленню матеріальної зацікавленості орендарів у більш дбайливому ставленні до орендованої землі.

Земельний аудит повинен вирішувати питання по перевірці правильності даних, що містяться у всіх правових, нормативно визначених документах, зіставленні цих даних. Необхідно розділити земельний аудит на дві частини – державний та приватний земельний аудит.

Ми вважаємо, що для організації державного земельного аудиту необхідно реформувати Державний земельний кадастр та покласти на нього контролюючі повноваження за здійсненням державного земельного аудиту.

Державний земельний аудит буде проводитись державними аудиторами, до складу яких будуть входити кваліфіковані економісти, юристи, екологи, геодезисти та спеціалісти, що володіють знаннями про

<sup>185</sup> Державний комітет України із земельних ресурсів. <http://dkzr.gov.ua>

земельне право, земельний кадастр, землевпорядкування та управління земельними ресурсами (землевпорядники).

Функції державного аудиту полягатимуть в дотриманні і розтлумаченні земельного законодавства при розмежуванні земель державної і комунальної власності, визначенні меж міст і населених пунктів, спірних питань при визначенні водоохоронних зон, відстоювання державних інтересів стосовно державних кордонів. Також виконанні інвестиційних зобов'язань іноземних фізичних і юридичних осіб, корпорацій та ін.

Відсутність планових матеріалів, надає можливість тлумачення законодавства відповідно до власних інтересів. Це, а також невизначеність на місцевості меж особливо цінних земель призводять до грубих порушень. Насамперед це стосується незаконного відчуження земельних ділянок особливо цінних земель, заповідників, курортів, цінних лісових масивів під будівництво тощо.

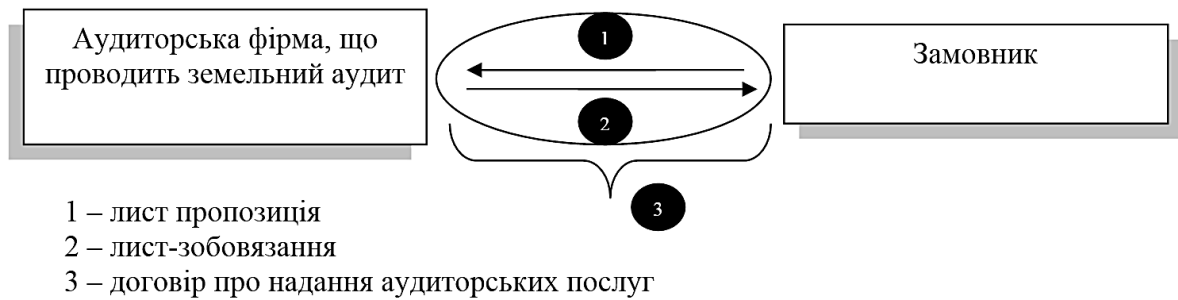
В Україні залишається найвищою в світі розораність сільськогосподарських угідь яка сягає приблизно 78%. Роботи щодо раціонального землекористування та охорони земель проводяться досить повільно. Результатом цього є деградація ґрунтів яка на деяких територіях досягла критичного стану.

У результаті впливу на землю людської праці, на основі природної родючості виникла новостворена (або штучна) родючість. Коли новостворена і природна родючість злилися в єдине ціле, окультурений людиною ґрунт став класичним прикладом природно-антропогенного фактору. Але не раціональне використання землі може призвести до зниження цієї унікальної здатності. Саме це необхідно враховувати при аудиторській перевірці земель сільськогосподарського призначення.

Більш детально розглянемо методикау та організаційні аспекти проведення приватного земельного аудиту. Приватний земельний аудит буде проводитись фірмами (земельними аудиторами) за договором, який укладатиметься між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Приватні земельні аудиторські фірми створюватимуться на основі будь-якої форми власності та складатимуться з кваліфікованих фахівців: бухгалтерів, юристів, екологів, агрономів.

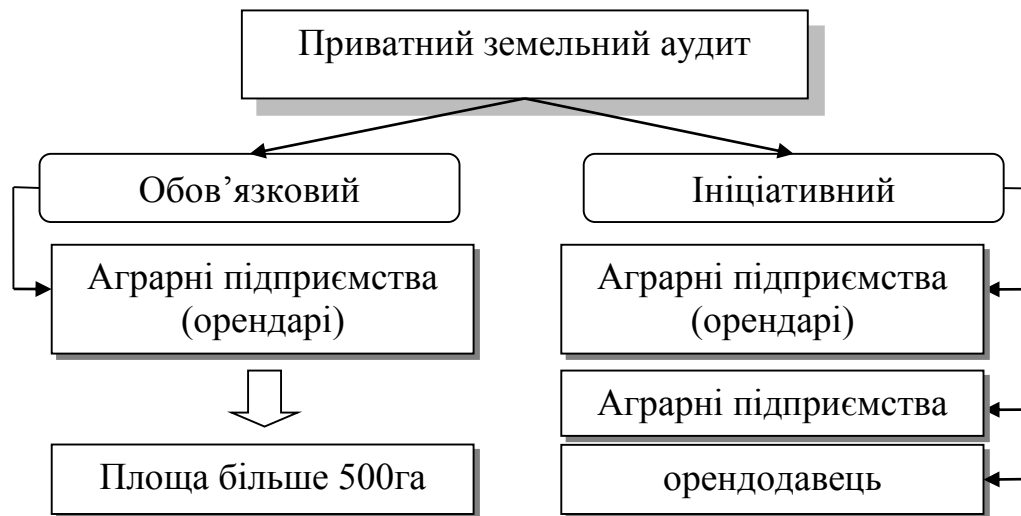
Схема документообігу для досягнення угоди на проведення приватного земельного аудиту наведена на рис. 2.14.

Для визначення об'єктів обов'язкового аудиту у світовій аудиторській практиці уніфікованими критеріями є показники кількості працюючих, вартості активів, обсягу виручки від реалізації у звітному році. Критерієм для проведення обов'язкового приватного земельного аудиту є площа орендованих земель агропромисловими підприємствами різних організаційно-правових форм господарювання.



**Рис. 2.14. Схема документообігу для досягнення угоди на проведення аудиту<sup>186</sup>**

Критерії та суб'єкти приватного земельного аудиту наведені на рис. 2.15.



**Рис. 2.15. Критерії та суб'єкти приватного земельного аудиту**

Рисунок 2.15 свідчить, про те що приватний земельний аудит можна поділити на обов'язковий та ініціативний. Проведення приватного земельного аудиту є обов'язковим для аграрних підприємств-орендарів земельних ділянок сільськогосподарського призначення, площа орендованих земель в яких перевищує 500га. Проведення ініціативного земельного аудиту здійснюватиметься:

- з ініціативи власників аграрних підприємств-орендарів, площа орендованих земель сільськогосподарського призначення в яких менше 500га;
- з ініціативи власників аграрних підприємств, які мають намір провести процедуру купівлі-продажу або укласти договір оренди земельної ділянки;
- з ініціативи орендодавця (власника орендованої земельної ділянки), який планує провести процедуру купівлі-продажу або укласти договір оренди земельної ділянки.

<sup>186</sup> Никонович М.О. Організація і методика аудиту / : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва; [за ред. С. В. Мниха]. — К. : КНТЕУ, 2009. — 472 с.

При проведенні перевірки аудитор керується: Конституцією України, Земельним та Цивільним кодексами, Законами України «Про землеустрій», «Про оцінку земель», «Про охорону земель», «Про оренду землі», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та іншими нормативно-правовими актами.

Передумовами проведення приватного земельного аудиту, земель сільськогосподарського призначення є:

- незадовільний їх стан;
- недбале ставлення суб'єктів господарювання до їх використання;
- короткостроковий характер орендних відносин;
- недотримання ґрунтозахисних агротехнологій.

При проведенні аудиту слід враховувати основні особливості землі як об'єкту обліку, які можна узагальнити у наступних тезах:

1. Об'єктом обліку є не земля взагалі, а окрема земельне ділянка.
2. Земельні ділянки класифікуються для цілей бухгалтерського обліку як один з видів основних засобів.
3. На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація (п. 22 П(С)БО 7).
4. Такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований.

Метою приватного земельного аудиту буде надання рекомендацій щодо їх ефективного використання та забезпечення охорони. До основних завдань приватного земельного аудиту можна віднести:

- встановлення правильності документального оформлення оренди земельної ділянки;
- перевірка відповідності документів, які засвідчують права юридичних осіб на землю;
- правильність та своєчасність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по надходженню, трансформації земельних угідь, продажу та вибуттю;
- встановлення своєчасності і правильності нарахування та виплати орендної плати;
- встановлення своєчасності та повноти сплати земельного податку та відображення його в обліку та звітності;
- перевірки додержання землекористувачами стандартів і нормативів у сфері охорони та використання земель, запобігання забрудненню земель та зниженню родючості ґрунтів;
- агрохімічне обстеження сільськогосподарських угідь, аналіз ефективності використання земельних ділянок підприємством.

Спираючись на завдання, поставлені перед земельними аудиторами, визначають види робіт і процедури земельного аудиту, які необхідні виконати для досягнення поставленої мети. Види робіт і процедури приватного земельного аудиту подано в таблиці 2.6.

**Види робіт і процедури приватного земельного аудиту**

Види робіт, які підлягають перевірці	Процедури аудиту
Аудит орендних земельних відносин	<ul style="list-style-type: none"> <li>• перевірка правильності укладання договору купівлі-продажу або оренди земельної ділянки;</li> <li>• перевірка цільового призначення земельної ділянки;</li> <li>• перевірка наявності кадастрового номера, документів встановленого зразка з правильним оформленням, їх відповідність чинному законодавству</li> <li>• оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку орендованих земельних ділянок у бухгалтерії підприємства, у порядку поточної і дострокової оренди відповідно до встановлених правил;</li> <li>• перевірка дотримання господарством податкового законодавства з операцій, що пов'язані з орендою земельних ділянок у фізичних та юридичних осіб;</li> </ul>
Аудит розрахунків з орендодавцями	<ul style="list-style-type: none"> <li>• справедливе визначення орендної плати за земельну ділянку;</li> <li>• перевірка своєчасності та повноти виплат орендної плати;</li> <li>• перевірка правильності розрахунків суми орендних платежів і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку</li> </ul>
Агрохімічний аудит	<ul style="list-style-type: none"> <li>• перевірка дотримання ґрунтозахисних технологій та сівозмін;</li> <li>• перевірка раціонального використання земельних ділянок</li> <li>• перевірка та оцінка порядку обліку підприємством витрат на поліпшення земельних ділянок.</li> </ul>

Проведення аудиту орендованих земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах проводиться у три етапи в такій послідовності (рис. 2.16).

Інформація з вищенаведеного рисунку свідчить, що аудит орендованих земельних ділянок проводиться у 3 етапи:

➤ Перший етап – полягає у перевірці правильності укладеного договору оренди земельної ділянки, який проводить аудитор-юрист.

➤ Другий етап – полягає у перевірці правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій з оренди земельної ділянки. Другий етап аудиту орендованих земельних ділянок проводить аудитор-бухгалтер.

➤ Третій етап аудиту орендованих земельних ділянок проводить аудитор-еколог та аудитор-агроном. На даному етапі перевіряється дотримання землекористувачами стандартів і нормативів у сфері охорони та використання земель.

Документування орендованих земельних ділянок в обліку аграрних підприємств здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тому основними документами, що формують первинний та зведений облік землі, є акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; акти на списання основних засобів; інвентарні картки обліку основних засобів, журнал-ордер №4А с.-г.



**Рис. 2.16. Послідовність проведення аудиту орендованих земельних ділянок сільськогосподарського призначення**

Джерелами аудиту операцій з земельними ділянками є: акти приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1), акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ОЗ-2), інвентарні картки обліку основних засобів та опис інвентарних карток (ОЗ-6, ОЗ-7), картка обліку руху основних засобів (ОЗ-8), відомості обліку основних засобів по сільськогосподарському підприємству (Ф-25), журнали-ордери 4А с.-г., 3Г с.-г., 10/2 с.-г. та 13 с.-г., акти інвентаризації, переоцінки основних засобів та інші джерела бухгалтерського обліку. Аудитор перевіряє дотримання порядку оформлення документів. Виявлені недоліки повинні бути відображені у висновку аудитора з посиланням на встановлені факти порушень<sup>187</sup>.

Аудит наявності земельних ділянок доцільно починати з їх інвентаризації. Спеціально створена та затверджена наказом керівника підприємства комісія перевіряє наявність земельних ділянок і відображає їх результати в інвентаризаційних описах за вартістю. Під час перевірки звертається увага на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації, яка містить основні реквізити об'єкта.

Указом Президента України «Про невідкладні заходи щодо захисту власників земельних ділянок і земельних часток (паїв)» від 19 серпня 2008 р. № 725/2008 запроваджено мінімально допустимий розмір орендної плати за сільськогосподарські землі – не менше 3% визначеної відповідно до законодавства вартості земельної ділянки.

Аудит орендної плати за земельні ділянки проводиться в два етапи. На першому етапі перевіряються списки орендодавців; і відомість на видачу продукції. У відомості повинні бути записані наступні реквізити: повні ініціали та прізвище орендодавця, кількість продукції та підпис одержувача. Відомість після видачі продукції повинна бути повернута в бухгалтерію у випадку повного розрахунку із усіма орендодавцями, або, у більшості випадків, перед підбиттям підсумків за рік із складанням річної звітності.

На другому етапі аудитор перевіряє правильність приведення розмірів орендної плати у відповідності до вимог податкової інспекції та орендного законодавства.

Суспільство зацікавлене в тому, щоб власник чи орендар землі, організовував її використання найбільш оптимальним способом. Але, сьогодні їх інтереси різняться. Тимчасовий користувач виявить інтерес лише до одержання ефекту протягом того терміну, поки він користується. Впровадження приватного земельного аудиту дозволить вирішити ряд проблемних питань та встановити економічне стимулювання, економічну відповідальність за порушення встановлених режимів охорони й використання земель.

---

<sup>187</sup> Никонович М.О. Організація і методика аудиту / : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва; [за ред. С. В. Мниха]. — К. : КНТЕУ, 2009. — 472 с.



В Україні вже сьогодні існують спеціалізовані аудиторські фірми, які надають професійні послуги у сферах екологічного та земельного права (земельний аудит), вирішують питання, пов'язані з дотриманням всіх вимог екологічного та земельного законодавства України<sup>188</sup> [2].

Отже, операції з землею проводяться в умовах відсутності регулюючих та діючих механізмів контролю за ними. Затягування прийняття законів про ринок землі та про державний земельний кадастр, тільки погіршують ситуацією. Утворення двосистемного земельного аудита зможе поліпшити непросту ситуацію яка складається в земельній сфері на теренах України.

Поки держава не реалізує чіткої земельної політики, за якої нікому не буде дозволено тримати родючі поля в облогах, і здійснюватиметься дієвий контроль за тим, кому можна їх дати чи продати у користування, а кому – ні, переслідуватиметься тільки одна мета – збагатитися.

Таким чином, застосування процедури аудиту земельних ресурсів для оцінки діяльності сільськогосподарських підприємств з точки зору їх впливу на стан земельних ділянок надає можливість визначити пріоритетність у їх розвитку, привабливості інвестицій, розробленні проектів землеустрою, системному проведенні робіт із захисту земель від ерозії, деградації, відтворенні родючості ґрунтів, запровадженні ґрунтозберігаючих технологій та забезпеченні безпечного розвитку регіонів України в цілому.

## **2.9. Экологический аудит сельских территорий**

Мировые установки на устойчивое развитие региона, инвестиционные проекты развития территорий, в том числе свободные экономические зоны, требуют расширения объектов аудиторской деятельности, включая в их состав территории различных пространственно-временных уровней. Экологические проблемы все больше и больше беспокоят общество, стали предметом не только государственной политики, но и деятельности общественности. Особое значение эти вопросы приобретают на региональном уровне в связи с повышением роли сельских территорий по обеспечению безопасного их развития.

В Украине существует концепция устойчивого развития, однако в ней отсутствуют четкие принципы и методы регулирования этих процессов на уровне сельских поселений, которые учитывали бы территориальные, социальные и ментальные особенности украинского села. Министерство аграрной политики и продовольствия Украины разработало проект единой комплексной Стратегии развития сельского хозяйства и сельских территорий на 2015-2020 годы, в котором определена стратегия план

---

<sup>188</sup><http://apu.com.ua>