

УДК 657.6:631

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

Котова С.О.

Таврійський державний агротехнологічний університет

Розглянути фактори, які впливають на отримання достовірних показників при проведенні аудиту агропромислового виробництва. Показані стадії та етапи аудиту аграрних підприємств. Сформульовані підходи до організації та проведення аудиту витрат. Визначені основні складові аудиторської перевірки витрат. Показані особливості проведення аудиту витрат.

Ключові слова: особливості аграрного аудиту, методологія аудиту витрат, складові аудиту витрат, агропромислове виробництво, аудит витрат.

Постановка проблеми. Зміні в системі аграрного виробництва, вплив економічної кризи на сільське господарство висувають на передній план необхідність своєчасного отримання достовірної інформації про фінансовий стан підприємств з метою прийняття обґрунтованих та стратегічно вірних управлінських рішень. Однією з проблемних сторін аудиту є отримання достовірної інформації про доходи та витрати, яка б не вводила в оману користувачів звітності під час ухвалення управлінських рішень. Застосування відпрацьованої системи аудиту дозволить виявити в діяльності аграрних підприємств можливих порушень та рекомендувати заходи до стабілізації їх фінансового стану, що дозволить оздоровити дану галузь.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми впровадження, становлення та розвитку аудиту на підприємствах агропромислового виробництва розглядалися в наукових працях таких вітчизняних вчених: В.П. Бондар, М. Кропивко, О.А. Петрик, О. Редько, К. Редько, Б.Ф. Усача та інші.

Незважаючи на велику кількість досліджень з аудиту, фахівці відчувають брак інформації, щодо методики проведення аудиту витрат на агропромислових виробництвах.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що окремі інструменти питання ґрунтовно досліджені вченими і практиками, ускладнення економічних відносин вимагає додаткової, більш глибокої їх розробки. Зокрема, вкрай актуальна нині проблема розробки і реалізації програми проведення аудиту витрат в агропромисловому виробництві.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є розроблення методичних засад проведення аудиту витрат на агропромислових виробництвах.

Виклад основного матеріалу. Метою аудиту витрат агропромислових підприємств є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [1]. Однак, з метою проведення якісного аудиту, аудитор необхідно враховувати специфіку аграрної

галузі виробництва та особливості її розвитку в сучасних умовах.

Якісна характеристика ефективності проведення аудиту для сільськогосподарських підприємств виражається у збільшеності інформованості власників, та можливості своєчасно приймати управлінські рішення, щодо використання майна та землі, підвищення мотивації працівників у реалізації своїх рішень, пов'язаних з отриманням результатів на виробництві, вибір ефективних методів господарювання.

Перші труднощі, які стають перед аудитором при проведенні аудиту доходів та витрат на агропромисловому виробництві починаються з низького аналітично-інформативного потенціалу фінансової звітності. Так О.Г. Пономаренко, звертає увагу на те, що звітність аграрних формумань, а саме майновий потенціал сформовано з орендваних засобів, що не дає змогу достовірно визначити власний майновий капітал, та вважає, що пріоритетними об'єктами аудиту будуть земельні та майнові відносини [2, с. 12].

Оскільки земля – головний засіб виробництва в сільському господарстві та її особливості впливають на достовірність такого показника фінансової звітності як основні засоби. Важливим показником для обліку сільськогосподарських угідь звичайно є їхня вартість, яку трудно визначити, оскільки застосування застарілих показників грошової оцінки 1995-го року, не дає можливості аудиторю достовірно визначити вартість земельних ділянок, які обліковуються на балансі підприємства. Так Д.М. Трачова звертає увагу на те, що «нині в сільськогосподарських підприємствах спостерігається дуже низький рівень бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами, а в деяких господарствах і відсутність такого обліку взагалі. Причина – відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, немає рекомендацій із питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблених первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками на агропідприємствах» [3, с. 369].

Від аудитора вимагається перевірка правильності та достовірності віднесення на баланс агропромислових підприємств земель сільськогосподарського призначення. Після зняття мораторію на продаж землі, відбудуться нові господарські операції пов'язанні з купівлю-продажем землі, що зумовить розробку методики проведення

аудиту правильності відображення земель сільськогосподарського призначення у бухгалтерській звітності, а саме необхідно буде розділяти земельні ділянки, які куплені з метою використання у власному виробництві, на ті які куплені виключно з метою її подальшого перепродажу і на ті які були придбані з метою здавання їх в оперативну оренду. Оскільки на ці господарські операції впливають різні П(С)БО 7 та 27, а значить вступають в дію різні правила обліку землі в бухгалтерському обліку для агропромислових виробництв. На ці труднощі також звертає увагу Д.М. Трачова «Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, не містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок та подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку» [3, с. 370].

Однією з найважливіших процедур аудиторської перевірки є проведення інвентаризації активів підприємства. Виходячи з цього аудитор

важко буде зробити інвентаризацію земельних ділянок, оскільки в основному нормативному акті, який регулює порядок здійснення інвентаризації визначено, що вона проводиться один раз на три роки [4]. При цьому в даному положенні визначено, що під час проведення інвентаризації земельних ділянок перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти та осталося поза увагою порядок проведення інвентаризації кількісних та вартісних показників земельних ділянок, як об'єктів обліку.

Також на проведення аудиту впливає різноманітність його напрямків (рослинництво, тваринництво, птахівництво), велика кількість процесів пов'язаних з перетворенням біологічних активів (приплід, приріст, тощо), що ускладнює перевірку правильності обліку його в бухгалтерських регістрах.

При проведенні аудиту необхідно враховувати не тільки сезонність робіт але й затрати на

Таблиця 1

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)	<ul style="list-style-type: none"> - 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.
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 пропонуваніх 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

Джерело: [6, с. 14]

Таблиця 2

Складові аудиторської перевірки витрат та доходів на агропромисловому виробництві та їх особливості

Складові аудиторської перевірки	Завдання та особливості проведення аудиту
Аудит витрат	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка додержання підприємством визначеного П(С)БО 16 «Витрати» їх переліку при віднесенні окремих витрат до прямих матеріальних, трудових та ін., а також загальновиробничих; - правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх видів прямих витрат на виробництво; - законність формування загальновиробничих витрат та віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку; правильність калькуляції собівартості продукції
вивчення особливостей організації виробництва та технологічного процесу	<p>Ознайомлення: з переліком основних засобів, які застосовуються для виробництва продукції (робіт, послуг); з обсягом та номенклатурою виробничих запасів; необхідною робочою силою та ін.</p> <p>Джерело: технологічна карта, галузеві нормативи</p>
вивчення облікової політики щодо обліку виробничих затрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	<p>Ознайомлення: зі складом затрат на виробництво за статтями калькулювання; методом калькулювання собівартості; методом вибуття запасів; особливостями робочого плану рахунків для обліку затрат та калькулювання собівартості; переліком загальновиробничих витрат, у тому числі постійними і змінними та ін.</p> <p>Джерело: облікова політика</p>

Продовження таблиці 2

перевірка матеріальних затрат	Перевірка обґрунтованості включення тих чи інших матеріальних затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка обґрунтованості віднесення окремих матеріальних затрат до загальновиробничих витрат за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка правильності застосування обраного методу вибуття запасів; контрольний запуск сировини у виробництво та ін. Джерело: технологічна карта, лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські довідки
перевірка затрат 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
перевірка затрат на соціальні заходи	Перевірка правильності розрахунку нарахувань до фонду оплати праці виробничих працівників за видами продукції та нарахувань на фонд оплати праці загальновиробничих працівників. Джерело: Зведення відрахувань до фондів, довідки, котрі засвідчують інвалідність
перевірка амортизаційних відрахувань	Перевірка правильності розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку відповідно до обраного методу; підтвердження обґрунтованості обраного методу нарахування амортизації; перевірка правильності віднесення затрат на амортизацію до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та до загальновиробничих витрат. Джерело: відомість нарахування амортизації, облікова політика
перевірка інших прямих затрат	Перевірка обґрунтованості включення інших прямих затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та загальновиробничих витрат; правильність розрахунку та списання витрат від браку продукції; правильність розрахунку та віднесення затрат на відрядження; затрат, пов'язаних з послугами інших організацій та ін. Джерело: звіт про використання коштів, виданих на відрядження чи підзвіт, акт про брак, розрахунок собівартості браку, акт виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки комунальних платежів, бухгалтерські довідки та ін.
перевірка правильності ведення фактичних виробничих витрат та наступного їх включення до собівартості продукції, відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання собівартості	Аудитор з'ясовує перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції відповідно до порядку, встановленого самостійно сільськогосподарським підприємством з урахуванням П(С)БО 16. При встановленні відповідності складу прямих матеріальних витрат аудитор слід пам'ятати, що до них входить вартість сировини та основних матеріалів, які становлять основу продукції, що виробляється, допоміжних і інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. Об'єктами витрат на сільськогосподарських підприємствах, як правило, є вид культур: у рослинництві – зернові та зернобобові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, овес, горох та ін.), технічні культури (соняшник на зерно, конопля, цукрові буряки, тютюн тощо) та інші культури; у тваринництві – велика рогата худоба молочного напрямку, велика рогата худоба м'ясного напрямку та ін.
вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат (ЗВВ)	Підтвердження обґрунтованості обраної бази розподілу загальновиробничих витрат, перевірка правильності розрахунку розподілу ЗВВ, перевірка обґрунтованості віднесення тих чи інших ЗВВ до змінних або постійних, перевірка правильності списання ЗВВ та ін. Джерело: розрахунок розподілу загальновиробничих затрат, облікова політика
аналіз доцільності понесених витрат для підприємства	Проводимо ідентифікацію потенційних зон ризику з метою зведення до мінімуму розмір капіталу, що піддається ризику. Розраховуються наступні показники визначення ступеня ризику фінансових коштів: – надлишок чи недостатність власних засобів; – надлишок чи недостатність власних і позикових джерел формування запасів; – надлишок чи недостатність загальної величини основних джерел для формування запасів і витрат.
підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат діяльності	підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат операційної діяльності
перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати діяльності в публічній фінансовій звітності	Підтвердження тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку даним фінансової звітності. Джерело: дані програми 1сБухгалтерія Головна книга, оборотно-сальдова відомість, Звіт про фінансові результати
Розробка рекомендацій щодо вдосконалення процесів виробництва та управління виробничими витратами	Виявлення виробленої зайвої кількості продукції, наявність «застарілих запасів», зайві етапи виробничого процесу, зайве транспортування запасів, виробництво некондиційної продукції

Джерело: розроблено автором за даними [6; 8]

них, які змінюються в залежності від кліматичних умов.

На специфіку аудиту в агропромисловому виробництві також впливає те, що частина виробленої продукції використовується на внутрішньогосподарських обіг на виробництво нових біологічних активів (насіння пшениці використовуються під посів на виробництво нових біологічних активів, тварини та птахи не тільки дають готову, товарну продукцію, але мають такі властивості як приріст, приплід, а також дають матеріали (органічні добрива) які використовують при вирощуванні продукції рослинництва та садівництва. Перелічені особливості впливають на достовірність обліку витратної частини.

Також найбільш гострим є питання оцінки, оскільки в умовах ринкової економіки в Україні існують реальні труднощі, пов'язані з визначенням справедливої вартості сільськогосподарської продукції на основі ринкових цін згідно вимогам П(С)БО 30. Справедливу вартість можна визначити лише за умови існування в країні активного ринку, тобто ринку однорідних товарів, де в будь-який момент можна знайти покупця і продавця і де постійно наявна і загальнодоступна інформація про ціни. В Україні сільське господарство характеризується великою різноманітністю продукції, що виробляється. Розвинутого публічного (біржового) ринку в Україні на таку продукцію, і особливо на біологічні активи, сьогодні не існує [7].

Також на методику проведення аудиту в агропромисловому виробництві значно впливає організаційно-правова форма господарювання, наявність пільгових режимів оподаткування, використання різноманітної сільськогосподарської техніки як власної так і орендованої.

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 прийнятного рівня інформаційний ризик користувачів фінансової звітності [5, с. 16].

В таблиці 1 розглянемо загальні стадії аудиту аграрних підприємств

Метою аудиту витрат та доходів агропромислового виробництва є, згідно з МСА 200 висловлення аудитором незалежної професійної думки, щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про витрати понесенні підприємством та отримані доходи.

Критерієм оцінки при аудиті даних ділянок є документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства саме П(С)БО 16 «Витрати»

Основні складові аудиторської перевірки витрат й особливості проведення аудиту вказані в таблиці 2.

Висновки і пропозиції. Особливості аудиту в агропромисловому виробництві зумовлені багатогранністю його напрямків: рослинництво, тваринництво, допоміжне виробництво тощо, а також великою кількістю процесів, які відбуваються в цій галузі. Практично ні в одній галузі не спостерігається те, щоб від одного виду сільськогосподарської культури або тварини отримувалось б декілька видів продукції, що впливає на розмежування витратної частини та її обліку в секторі аграрного аудиту.

Отже, специфіка впливає на організацію, вибір методів та прийомів проведення аудиту в аграрного сектору, тому її знання дозволяють аудитору, здійснити неупереджену, документально підтверджену оцінку господарської діяльності агропромислових виробництв.

Список літератури:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 року. Електронний доступ: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
2. 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.
3. Трачова Д. М. Облік і оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення / Трачова Д. М. – ТДАТУ. – С. 683-374. – Електронний доступ: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/soc_gum/znpdau/2011_16/16-46.pdf
4. Положення «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» Наказ МФУ від 02.09.2014 № 879. Електронне посилання: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
5. Бралатан В. П., Білохатнюк В. О. Методологія аудиту сільськогосподарських підприємств / В. П. Бралатан // Збірник наукових праць ВНАУ (серія Економічні науки) – 2012. – № 2(64). – С. 15-19.
6. Сиротюк Г. Аудит аграрних підприємств: організаційний і методичний аспекти / Г. А. Сиротюк // Аграрна економіка, т. 5, 2002. – № 1-2. – С. 12-16.
7. Коміренко В. Документальне оформлення надходження від урожаю продукції рослинництва / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 46. – С. 4-6.
8. Шарапова І. С. Аудит виробничих затрат в системі управління підприємством / І. С. Шарапова // Електронний ресурс http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Nvu/Ekon/2010_29_1/statti/75.htm

Котова С.А.

Таврический государственный агротехнологический университет

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ЗАТРАТ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Аннотация

Рассмотрены факторы, влияющие на получение достоверных показателей при проведении аудита агропромышленного производства. Показаны стадии и этапы аудита аграрных предприятий. Сформулированы подходы по организации и проведению аудита затрат. Определены основные составляющие аудиторской проверки затрат. Показаны особенности проведения аудита затрат.

Ключевые слова: особенности аграрного аудита, методология аудита затрат, составляющие аудита затрат, агропромышленное производство, аудит затрат.

Kotova S.A.

Tavria State Agrotechnological University

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE AUDIT OF THE COST OF AGRICULTURAL PRODUCTION

Summary

Examines the factors that affect obtaining reliable indicators for the audit of agricultural production. Shows the stages of audit of agricultural enterprises. Approaches for the organization and audit expenses. The main components of the audit costs. The features of the audit costs.

Keywords: agrarian features of the audit, methodology of audit costs, the components of audit cost, agricultural production, auditing, cost.