

Т.В. РОЗИТ, Т.Л. СЛЮНІНА

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто основні особливості методики аудиторської перевірки фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, які визначаються певним впливом природних і соціальних факторів. Проаналізовано процес формування фінансових результатів згідно з нормативно-законодавчою базою, акцентовано увагу на збільшення податкового навантаження на аграрний сектор економіки.

Ключові слова: аудит, методика аудиту фінансових результатів, сільськогосподарське підприємство, фінансові результати.

Вступ. В сучасних умовах інтеграції економіки України у світову економічну систему, важливу роль відіграє аграрний сектор народного господарства. Одним з найважливіших показників ефективності сільськогосподарського виробництва є фінансові результати діяльності підприємств.

Фінансові результати безпосередньо прямо впливають на стабільність, фінансову незалежність та здатність до розширеного відтворення в аграрних підприємствах. А тому надзвичайно важливим і ключовим питанням є аудит фінансових результатів сільськогосподарського виробництва. Застосування системи аудиту є дієвим інструментом виявлення можливих порушень в діяльності підприємств та стабілізації їх фінансового стану, а також надає змогу отримати ґрунтовний висновок щодо достовірності показників фінансово-господарської діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень та літератури. Науковці-економісти здійснили вагомий внесок у розвиток організації та методології аудиту фінансових результатів підприємств аграрного сектору. Зокрема, це М.Д. Білик, Г.М. Давидов, М.Я. Дем'яненко, К.П. Дудка, В.М. Жук, Г.Б. Назарова, Р.А. Сагайдак, Т.М. Чернявська, Л.С. Шатковська та інші.

Проте в зв'язку із трансформацією економіки України та адаптацією діючого законодавства до міжнародних стандартів, деякі актуальні питання залишаються нерозкритими.

Метою статті є дослідження ключових особливостей методології проведення аудиту фінансових результатів та визначення основних його етапів на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням специфіки аграрної галузі.

Постановка проблеми. На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей, серед яких основною є залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів. Це задає специфічні вимоги до організації і методики аудиту фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Нажаль, в практиці аудиторської діяльності дане питання вирішено не в повній мірі, що зумовлює додаткові витрати часу на проведення даного аудиту. Зокрема, не досить повно досліджено правові засади організації та функціонування аудиту, недостатньо методичного забезпечення процесу формування інформації в фінансовій звітності, питання цінової політики, методичні підходи до оцінки ризиків і документального оформлення виконаних робіт тощо. Вищевказані проблеми є

досить вагомими, оскільки значно ускладнюють процес проведення аудиту фінансових результатів та підвищують аудиторський ризик при цьому, а отже, потребують пошуку шляхів та підходів для вирішення.

Результати досліджень. Аудит фінансових результатів узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства. Саме тому він є одним із найскладніших у практиці аудиторських перевірок.

Метою аудиту фінансових результатів є перевірка правильності визначення показників Звіту про фінансові результати, встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів та витрат чинним нормативним документам.

Особливості проведення аудиторської перевірки сільськогосподарських підприємств впливають із специфіки організації і технології виробництва, які полягають наступному:

- правовий статус аграрних підприємств, агропромислових об'єднань і фінансової структури АПК;

- наявність в обліку об'єктів, які відсутні в інших галузях народного господарства (молодняк тварин і тварини на відгодівлі, доросла худоба, плодові насадження, витрати та джерела фінансування, формування основного стада, багаторічних насаджень тощо);

- облік виробництва рослинництва, тваринництва, методику калькулювання собівартості продукції і вплив на господарські процеси біологічних циклів виробництва;

- пільгове оподаткування господарюючих суб'єктів АПК, дотаційні механізми;

- визначення і облік фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, фермерських господарств;

- облік переробки сільськогосподарської продукції на умовах поставок давальницької сировини;

- приватизація та персоніфікація майна сільськогосподарських підприємств, підприємств переробки та агросервісу;

- становлення та функціонування внутрішньогосподарських майнових, земельних відносин та їх обліку [8].

Завдання аудитора також набувають специфічного спрямування, зумовленого особливостями даної галузі.

Під час проведення аудиту фінансових

результатів аудитор повинен зважати на те, що підприємства сільськогосподарської галузі при визначенні фінансового результату мають керуватися таким нормативним документом, як П(с)БО 30 «Біологічні активи». В ньому зазначено, що фінансовий результат формується на трьох етапах:

- при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- при реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких проводиться за справедливою вартістю за мінусом очікуваних витрат на місці продажу;
- при зміні справедливої вартості біологічних активів на дату балансу [5].

Тобто у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації продукції, а під час її отримання з виробництва. Як зазначає В.П.Мазур: «таке визначення фінансового результату суперечить принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[3]. А саме, принципу обачності, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Ще один ключовий момент полягає в тому, що аграрний сектор має податкові пільги, включаючи вигоду від фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), який з 01.01.2015р було замінено на єдиний податок 4 групи.

Враховуючи вищенаведені особливості в організації виробництва та бухгалтерського обліку сільськогосподарського сектору, можна сформулювати основні етапи аудиторської перевірки фінансових результатів підприємств даної галузі.

На першому етапі перевірки вивчається прийнята на підприємстві облікова політика щодо обліку фінансових результатів, а саме, висвітлення питань щодо формування та обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності. Даний процес проводиться на основі наказу про облікову політику. Варто зазначити, що на законодавчому рівні питання облікової політики регулюють Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та частково НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Також на даному етапі аудитор має ознайомитись зі специфікою виробничої діяльності підприємства та виробничою структурою. Доцільно буде дослідити стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві та дослідити фінансову звітність, що дасть можливість визначити джерела формування доходу і оцінити фінансовий стан підприємства. В подальшому, це може сприяти більш якісному аудиту фінансових результатів підприємства.

На другому етапі складається план та програма аудиту на основі вищенаведених досліджень. Важливо приділити достатню увагу визначенню аудиторського ризику. Адже окрім загальних факторів в сільському господарстві, підвищенню ризику сприяє непередбачуваність природних умов та біологічні особливості вирощування рослин і тварин.

Наступний етап характеризується саме дослідженням фінансових результатів діяльності підприємства. У процесі перевірки аудитор необхідно встановити правильність визначення фінансового результату від сільськогосподарської

діяльності в розрізі трьох етапів його формування, що відповідає нормам П(с)БО 30. Тобто, потрібно перевірити правильність визначення фінансового результату при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

Аудитору слід звернути увагу на первинні документи які фіксують збирання врожаю й оприбуткування готової продукції рослинництва, адже від їхньої достовірності залежить правильність калькулювання собівартості усієї продукції. Потім проводиться аудит фінансових результатів при реалізації сільськогосподарської продукції. При перевірці правильності визначення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, аудитор має переконатись, що такий дохід не був скоригований на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Особливо уважно підлягає перевірці реальність знижок і надбавок до фактичної маси кожного виду реалізованої продукції. Адже в обліку аграрних підприємств присутні такі показники як вологість та засмічення продукції, які суттєво впливають на її реальні обсяги.

Наступним кроком є аудит формування фінансового результату при зміні справедливої вартості біологічних активів на дату балансу. При цьому необхідно провести аналіз факторів, що спричинили зміну справедливої вартості активів та здійснити перевірку правильності самого розрахунку справедливої вартості. Дані особливості обліку формування фінансових результатів та їх вплив на проведення аудиту наведені у таблиці 1.

Таблиця 1 - Особливості обліку формування фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах

Облік відображення фінансових результатів	Нормативне забезпечення при проведенні аудиту	Порядок врахування в процесі здійснення аудиту фінансових результатів
Первісне визнання	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Перевірка правильності визначення первісної вартості
Реалізація	П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Перевірка правильності визначення доходу (виручки) від реалізації
Справедлива вартість	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Перевірка правильності визначення зміни справедливої вартості

Особливу увагу аудитор слід звернути на відображення фінансових результатів при наявності експорту продукції, погашення заборгованості працівникам з оплати праці, в тому числі готовою продукцією підприємства, бартерних операцій [9].

На четвертому етапі проводиться перевірка оприбуткування прибутку. Аудитору слід пам'ятати, що сільськогосподарські підприємства можуть сплачувати податки за двома варіантами: єдиний податок (4 група) чи податки на загальних підставах.

Як відомо, з першого січня поточного року до XIV розділу ПКУ були внесені докорінні зміни, деякі з яких стосуються саме колишнього ФСП [2]. Без змін залишилося таке поняття як «платник»; щодо об'єкту, бази та ставок бачимо суттєві переробки.

Зокрема, при визначенні об'єкту оподаткування, як і раніше, враховується площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного

фонду, при цьому права власності/користування повинні бути оформлені та зареєстровані відповідно до Земельного Кодексу України та законодавству про реєстрацію речових прав на нерухомість [1]. У п.292.3 ст. 292 ПКУ йдеться про те, що підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно. До 01.01.2015 р такої норми у податковому законодавстві не було. Невиконання цієї умови має безпосередній вплив на визначення доли сільгосппродукції, і таким чином, унеможлиблює застосування єдиного податку 4 групи.

Ставки єдиного податку 4 групи залежать від конкретної градації земель за типами та їхнього розташування, що повністю співпадає з попередніми нормами, але ж розмір ставок збільшено втричі.

І останнє нововведення торкається зменшення кількості сплат податку: замість щомісячної сплати запроваджено поквартальна сплата протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу.

Таким чином, у зв'язку з цими змінами, суттєво збільшується навантаження та відповідальність аудитора на цьому етапі перевірки. Йому необхідно більш детально здійснити правильність встановлення грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь відповідно до кадастрової оцінки. Також доречно буде перевірити відповідність фактичної площі ріллі, сіножатей та пасовищ обліковим даним.

На завершальному етапі аудитор має узагальнити отримані результати перевірки та скласти відповідний аудиторський висновок, в якому будуть відображені обґрунтування даних результатів та наведено рекомендації щодо виправлення помилок та коригування відхилень, якщо такі наявні.

Висновок. Таким чином, аудит фінансових результатів підприємств аграрного сектору набуває все більшої актуальності, адже дана галузь характеризується певними особливостями, які справляють значний вплив на методику проведення перевірки. Зокрема, аудиторі необхідно звернути увагу на визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції з подальшим уточненням на дату балансу та реалізації. Не менш важливим є перевірка правильності визначення справедливої вартості активів. Також аудитор має бути добре ознайомлений з податковим законодавством, щоб мати змогу правильно оцінити підстави застосування податкових пільг сільськогосподарськими підприємствами. Дані моменти дещо ускладнюють організацію аудиту та зумовлюють застосування додаткових аудиторських

процедур, які мають враховувати особливості самого процесу перевірки та специфіку галузі.

Отже, узагальнення та вивчення вищевказаних питань сприятиме підвищенню ефективності аудиту сільськогосподарських підприємств та зменшенню аудиторського ризику. Це дасть можливість забезпечити достовірну оцінку фінансової звітності та фінансового стану підприємств, що є однією з головних передумов підвищення рентабельності підприємств аграрного сектору в цілому.

Список літератури: 1. Земельний Кодекс України 25.10. 2001 р. № 2768-III – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку) № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом МФУ 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи», затв. наказом МФУ 18.11.2005р. №790 – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. 6. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник / М. Д. Білик - К.: КНЕУ, 2003. - 624 с. 7. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб./ Г. М. Давидов. 2-ге вид., перероб. і доп. - К. 6.: Т-во "Знання", КОО, 2001. — 363 с. 8. Лузан В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навч. посібник / Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.; за ред. В.М. Жука. – К.: Юр-Агро-Веста. – 2007. – 368с. 9. Мазур В.П. Методичні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності аграрних підприємств // В.П. Мазур Облік та фінанси АПК.– 2010 – №3 - с.110-113. 10. Офіційний сайт Державного агентства земельних ресурсів України – Режим доступу:<http://dazru.gov.ua/>

Bibliography (transliterated): 1. Zemel'nyy Kodeks Ukrainy 25.10. 2001 r.No. 2768-III – Rezhym dostupu <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. 2. Podatkovyy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010r. No. 2755-VI – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 3. Zakon Ukrainy «Pro bukhgalters'kyi oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini» vid 16.07.1999r. No.996-XIV – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 4. Natsional'ne polozhennya(standart) bukhgalters'koho obliku) No. 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti», zatv. nakazom MFU 07.02.2013 r. No. 73. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 5. Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku No. 30 «Biologichni aktyvy», zatv. nakazom MFU 18.11.2005r. No.790 – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. 6. Bilyk M. D. Orhanizatsiya i metodyka audytu sil'skohospodars'kykh pidpryyemstv: Pidruchnyk / M. D. Bilyk - Kyiv.: KNEU, 2003. - 624 p. 7. Davydov H.M. Audyty: Navch. posib./ H. M. Davydov. 2-he vyd., pererob. i dop. - Kyiv. 6.: T-vo "Znannya", KOO, 2001. — 363 p. 8. Luzan V.M. Oblik sil'skohospodars'koyi diyal'nosti: Navch. posibnyk / Yu.Ya. Luzan, V.M. Zhuk, V.M. Havrylyuk ta in.; za red. V.M. Zhuka. – Kyiv: Yur-Ahro-Vesta. – 2007. – 368p. 9. Mazur V.P. Metodychni aspekty audytu finansovykh rezul'tativ diyal'nosti ahrarnykh pidpryyemstv // V.P. Mazur Oblik ta finansy APK.– 2010 – No.3 - p.110-113. 10. Ofitsiyyny sayt Derzhavnoho ahent-stva zemel'nykh resursiv Ukrainy – Rezhym dostupu:<http://dazru.gov.ua/>

Надійшла (received) 02.06.2015

Відомості про авторів / About the authors

Розім Т.В., кандидат економічних наук, доцент ХНУ ім. В.Н. Каразіна

Росіт Т.В., PhD, associate professor of Kharkov National University. VN Karazin

Слюніна Т.Л., кандидат економічних наук, доцент ХНУ ім. В.Н. Каразіна

Слюніна Т.Л., PhD, associate professor of Kharkov National University. VN Karazin