

# ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОДНОГО З НАПРЯМІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ

Беренда Н.І., *к.е.н.*,  
Національний університет харчових технологій

**Анотація.** В умовах ринкового механізму, який забезпечує свободу підприємництва, поряд із законодавчим закріпленням гарантій захисту всіх форм власності, що сприяє широкому залученню національних та іноземних інвестицій в українську економіку, з одного боку, та зростанню негативних процесів з іншого, висувуються особливі вимоги до різних елементів передових технологій ринкової економіки, невід'ємною складовою якої є фінансово-економічний контроль взагалі та, зокрема, незалежний аудит.

Аудит в Україні виник на соціальне замовлення і, ще не маючи глибокої теорії, почав виконувати практичні завдання щодо підтвердження повноти і достовірності фінансової звітності і обліку та відповідності їх чинному законодавству та встановленим критеріям.

Зарубіжні вчені (А. Аренс, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон, та інші) та вітчизняні (Ф. Бутинець, А. Кузьминський, В. Савченко, О. Петрик, Л. Кулаковська та інші) присвятили свої дослідження висвітленню теоретичних та методичних розробок стосовно організації та проведення аудиторських перевірок на різних суб'єктах підприємницької діяльності.

З огляду на це та недостатність висвітлення особливостей аудиту в окремих галузях народного господарства тема дослідження, на нашу думку, є актуальною.

Метою дослідження є висвітлення особливостей аудиту сільськогосподарських підприємств.

**Ключові слова:** фінансова звітність, особливості аудиту, особливості оподаткування, сільськогосподарське підприємство, підтвердження достовірності.

**Annotation.** The need for an audit control is caused by the transforming to market relations and by new conditions of the Ukrainian economy.

The given article deals with the peculiarities of audit at agricultural enterprises.

**Key words:** audit, agricultural enterprise, efficiency.

**Вступ.** Сучасний етап розвитку України характеризується становленням ринкової економіки, її інтеграцією в світову систему господарства. В національну економіку залучаються внутрішні та зовнішні інвестиції, кредити, здійснюється емісія цінних паперів, йде роздержавлення власності та приватизація суб'єктів господарювання.

Це зумовлює необхідність створення та удосконалення різних елементів передових технологій ринкової економіки, невід'ємним елементом якої є фінансово-економічний контроль взагалі та, зокрема, аудит.

Досвід становлення та розвитку аудиту в економічно розвинутих країнах дозволяє виділити наступні підходи щодо необхідності аудиту: потреби інвестора, теорія агентів та теорія мотивації.

Підхід, що враховує потреби потенційного чи існуючого інвестора, полягає в тому, що інвестор не має впевненості у достовірності показників фінансової звітності. Актуальність цієї проблеми на Україні загострюється із зростанням класу акціонерів, які фактично не мають відношення до управління компанією. Таким чином, підтверджуючи публічну фінансову звітність, аудитор виступає гарантом порядності у відносинах між інвесторами та керівництвом компанії.

Теорія агентів – це потреба в аудиті на замовлення власників. Власники, як правило, наймають для управління своїми компаніями виконавчих директорів, не займаючись безпосередньо справами самостійно. Результати діяльності вони вивчають через фінансову звітність. Підтверджуючи звітність, аудитор виступає гарантом порядності та чесності менеджерів в питаннях розпорядження майном власника. Ця теорія вказує на потенційний конфлікт інтересів власника і керівника.

Теорія мотивації пояснюється тим, що менеджери більш відповідально будуть відноситися до виконання професійних обов'язків, якщо знатимуть, що їх роботу перевірить аудитор. Це знижує ймовірність шахрайства, зловживань, помилок.

**Постановка проблеми.** Сьогодні можна стверджувати, що аудит в Україні відбувся. Він виник на соціальне замовлення і, ще не маючи глибокої теорії, почав виконувати практичні завдання щодо підтвердження повноти і достовірності фінансової звітності і обліку та відповідності їх чинному законодавству та встановленим критеріям.

Зарубіжні вчені (А. Аренс, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон та інші) та вітчизняні (Ф. Бутинець, А. Кузьминський, В. Савченко, О. Петрик, Л. Кулаковська та інші) присвятили свої дослідження висвітленню теоретичних та методичних розробок стосовно організації та проведення аудиторських перевірок на різних суб'єктах підприємницької діяльності.

З огляду на це та недостатність висвітлення особливостей аудиту в окремих галузях народного господарства тема дослідження, на нашу думку, є актуальною.

Метою дослідження є висвітлення особливостей аудиту сільськогосподарських підприємств.

**Результати дослідження.** Спочатку аудитор повинен впевнитися в дотриманні чинного законодавства стосовно утворення організаційно-правової форми сільськогосподарського підприємства, яке перевіряється.

На сьогоднішній день існують наступні види сільськогосподарських підприємств.

Селянське (фермерське) господарство форма підприємництва громадян України, які займаються переробкою та реалізацією сільськогосподарської продукції. Членами селянського (фермерського) господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти та інші родичі; наймані працівники не можуть бути його членами.

Землі фермерського господарства можуть складатися із:

- земельної ланки, що належить на правах власності фермерському господарству, як юридичній особі;

- земельної ланки, що належить на правах власності громадянам – членам фермерського господарства;

- земельної ланки, що використовується фермерським господарством на умовах оренди.

Головою фермерського господарства є його засновник.

Сільськогосподарський кооператив – юридична особа, створена фізичними та/або юридичними особами сільськогосподарськими товаровиробниками на принципах добровільного членства та об'єднання майнових пайових внесків для сумісної діяльності в сільському господарстві та обслуговуванні переважно членів кооперативу.

Обмежувальні умови: валовий дохід за попередній звітний період – не менше 50 %. Чисельність – не менше 3 осіб. Припускається асоційоване членство, яке надає право дорадчого голосу та першочергове право на отримання майнового внеску та частки доходу в разі ліквідації. Вищим органом управління є збори, які обирають правління та спостережну раду. Для здійснення господарської діяльності кооператив формує майновий фонд, що поділяється на пайовий та неподільний. Порядок формування та розміри останнього визначаються статутом.

Сільськогосподарські акціонерні товариства – приватизовані радгоспи та інші державні сільськогосподарські підприємства. Правові основи діяльності сільськогосподарського акціонерного товариства регламентуються Законом про господарські товариства.

Особливості організаційного, текстологічного характеру сільськогосподарських підприємств повинні бути враховані аудитором.

Особливістю аудиту необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах є ретельна перевірка інформації на рахунках бухгалтерського обліку 101 „Земельні ділянки”, 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель”, 107 „Робоча та продуктивна худоба”, 108 „Багаторічні насадження”,

враховуючи що на земельні угіддя знос не нараховується, вартість земельних угідь визначається в відповідності до законодавства України, а починаючи з 01.01.2003 р. сума зносу на робочу та продуктивну худобу включається до витрат сільського господарства .

Під час аудиту виробничих запасів особливу увагу аудитор повинен приділити перевірці субрахунку 208 „Матеріали сільськогосподарського призначення”, на якому враховуються мінеральні добрива, ядохімікати, біопрепарати, медикаменти тощо та рахунку 21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі „Рахунок 21 призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух тварин, що знаходяться на вирощування і відгодівлі, птиці, звірів, кроликів, сімей бджіл, відбракованих та прийнятих від населення для реалізації тварин. Аудитор перевіряє повноту та достовірність обліку наявності, надходження та вибуття тварин, аналітичний облік яких здійснюється по відповідних субрахунках (211 – 218), в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферми, відділки тощо) за виробничими та віковими групами .

В силу специфіки сільськогосподарської галузі аудит витрат на виробництво продукції має певний ряд особливостей.

На сільськогосподарських підприємствах виділяються головні галузі: рослинництво і тваринництво та допоміжні, підсобні та обслуговуючі виробництва – ремонті майстерні, автотранспорт, млини, масло бійні, консервні цехи, пекарні тощо.

Таким чином аудитор повинен проконтролювати інформацію по рахунку 23 „Виробництво,, та відповідних субрахунках 231 „Рослинництво”, 232 „Тваринництво”, 233 „Промислове виробництво” та інших, які використовує сільськогосподарське підприємство.

Аудитор повинен враховувати, що порядок формування витрат сільськогосподарських підприємств визначається П(С)БО 16 „Витрати”, а перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюється сільськогосподарськими підприємствами самостійно в наказі про облікову політику в відповідності до Методичних рекомендацій з

планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики від 18.05.2002 р. №132. Об'єктами визначення собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах, як правило, виступають види продукції, наприклад: в рослинництві – зернові культури, технічні культури і т. д. , в тваринництві – велика рогата худоба молочного напрямку, велика рогата худоба м'ясного напрямку тощо.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції підприємства використовують рахунок 27 „Продукція сільськогосподарського призначення”. При цьому аудитор повинен впевнитися, що підприємство протягом поточного року на рахунку 27 враховувало продукцію за плановою собівартістю, а в кінці звітної періоду перерахувало її за фактичною собівартістю. Різницю між фактичною та плановою собівартістю підприємство пропорційно віднесло на субрахунки продукції по видах або на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

Особливу увагу аудитор повинен приділити правильності та достовірності відображення інформації стосовно продукції рослинництва, що споживається підрозділами тваринництва як корма або промисловими підрозділами сільськогосподарського підприємства для виробництва кормів в кормоцехах; побічної продукції, яка зменшує фактичну виробничу собівартість (вартість гною).

З метою стимулювання виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств чинним законодавством України встановлено ряд пільг стосовно оподаткування . Цьому питанню аудитор повинен приділити належну увагу.

Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП). Платниками цього податку можуть бути юридичні і фізичні особи , якщо:

- загальна вартість продажу (поставки) сільськогосподарської продукції (супутніх послуг) власного виробництва за 12 поточних календарних місяців, попередніх місяцю, в якому здійснюється податкова реєстрація, дорівнює або є

вищою за 75% від загальної вартості продажу (поставки) усіх товарів (послуг) за такий самий період;

- у виробника сільськогосподарської продукції є об'єкт оподаткування, тобто сільськогосподарські угіддя (пашні, сінокоси, пасовища тощо), які передані сільськогосподарському товаровиробнику у власність або надані йому у користування, в тому числі на умовах оренди .

Об'єктом оподаткування ФСП є площі сільськогосподарських угідь . Ставки ФСП передбачені із розрахунку на один гектар сільськогосподарських угідь в відсотках до їх грошової оцінки в наступних розмірах :

- для ріллі, сінокосів і пасовищ - 0.5 % ;
- для багаторічних насаджень – 0.3 % .

Платники ФСП, які здійснюють сільськогосподарську діяльність в гірських зонах та поліських територіях ( їх перелік визначається постановами КМУ № 2068 від 25. 12. 1998 р. та № 56/95-ВР від 15. 02. 1995 р.) сплачують податок з одного гектара сільськогосподарських угідь в відсотках до грошової оцінки в розмірах :

- для ріллі, сінокосів і пасовищ - 0.3 % ;
- для багаторічних насаджень – 0.1 % .

Платники ФСП мають право обирати одну з двох форм сплати ФСП:

- грошовими коштами;
- в вигляді поставок сільськогосподарської продукції;
- або поєднувати обидві форми.

Платники ФСП не звільняються від сплати наступних податків та зборів:

- ПДВ;
- акцизного збору;
- мита;
- державного мита;
- рентних платежів;
- збору за забруднення навколишнього середовища;
- збору на розвиток виноградарства та садівництва;

- нарахувань та утримань, пов'язаних з витратами на оплату праці.

Від нарахування та сплати інших податків і зборів платники ФСП звільнені.

Якщо виробник сільськогосподарської продукції не перейшов на сплату фіксованого сільськогосподарського податку, то згідно з Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” він є платником податку на прибуток. Аудитор повинен врахувати, що:

- по-перше, до 01.01.2005 р. сільськогосподарські підприємства сплачують податок на прибуток за підсумками звітного податкового року з 1 січня 2004 р. по 31 грудня 2004 р., тобто протягом 60 календарних днів, наступних за останнім днем звітного року вони подають декларацію про прибуток;

- в відповідності до змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 01. 07. 2004 р. № 1957 – IV податковий звітний період для сільгоспвиробників буде розпочинатися з 1 липня і закінчуватися 30 червня наступного року;

- по-друге, сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробництві.

Сільськогосподарські товаровиробники, в тому числі і платники фіксованого сільськогосподарського податку, згідно з чинним законодавством є платниками податку на додану вартість. Стосовно цього податку аудитор повинен перевірити правильність визначення та відображення в обліку наступних пільг:

- з 01.01.2005 р. до 01.01.2007 р. сільськогосподарські підприємства можуть застосовувати ставку ПДВ у розмірі 10 % до операцій з продажу (поставки) власно виготовленої (вирощеної) сільськогосподарської продукції та продуктів переробки, виготовлених з власної сільськогосподарської сировини, якщо обсяг оподатковуваних операцій з товарами (послугами) несільськогосподарського призначення протягом 12 місяців, що передують переходу на спец режим, не перевищує 61200 грн. При цьому суми ПДВ,

отримані сільгосп підприємствами внаслідок застосування зменшеної до 10 % ставки ПДВ, залишаються у їх власності та використовуються для відшкодування сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у складі ціни товарів (послуг), що придбаваються таким підприємством для їх використання у виробництві сільськогосподарської продукції;

- при продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини (ПДВ залишається в розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовується ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. В разі нецільового використання акумульованих коштів вони стягуються до бюджету України в безспірному порядку);

- при наданні в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних установ, інтернатів, закладів охорони здоров'я та наданні матеріальної допомоги продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці і війни тощо (звільняються від оподаткування ПДВ);

- при наданні в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками в період проведення польових робіт послуг з харчування механізаторів та тваринників продуктами власного виробництва в польових їдальнях (звільняються від оподаткування ПДВ).

В силу специфіки своєї діяльності сільськогосподарські підприємства є платниками земельного податку або орендної плати за землю.

Аудитор повинен перевірити:

- правильність визначення земельного податку (в відсотках до грошової оцінки одного гектара сільськогосподарських угідь: для ріллі, сінокосів і пасовищ - 0.1 %, для багаторічних насаджень – 0.03 %) та своєчасність сплати (до 15 серпня та 15 листопада);

- при оренді земельних ділянок: місцезнаходження та розмір земельних ділянок; термін договору оренди; розмір орендної плати, форми платежів,

строки та порядок внесення платежів; цільове використання та умови збереження якості землі; умови повернення земельної ділянки. Також аудитор перевіряє, чи здійснено державну реєстрацію укладеного договору оренди земельної ділянки.

**Висновки і шляхи вирішення проблеми.** Таким чином, враховуючи вище викладені особливості перевірки сільськогосподарських підприємств, аудитор, з одного боку, для кожного конкретного сільськогосподарського підприємства може надати рекомендації щодо підвищення рівня координації процесів планування, обліку, аналізу, контролю і регулювання діяльності, що дозволить підвищити якість управлінських рішень та ефективність системи управління підприємством в цілому, з іншого боку, він представить достовірну і неупереджену інформацію про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку та фінансову стабільність підприємства зацікавленим користувачам: інвесторам, кредиторам, державі тощо.

### **Список використаної літератури**

1. Адамс Р. Основи аудиту: Пер. з англ. // под ред.. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Аренс Е. А., Лоббек Дж. Аудит / Ред. Я. В. Соколов – М. : Фінанси і статистика, 1995.
3. Дорош Н. І. Аудит : Методологія і організація. – К.: Знання, 2001.
4. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : курс лекцій. – Житомир: ЖИТІ, 2000.
5. Оніщенко Т., Піроженко О. Податковий та бухгалтерський облік в сільському господарстві. – Харків: Фактор, 2002.