

**УДК 657.6:631.11**П'ЯТИГОРЕЦЬ Г. С.<sup>1\*</sup>, КОПЦЮХ О. С.<sup>1</sup><sup>1\*</sup> каф. «Облік, аудит та інтелектуальна власність», Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, м. Дніпро, 49010, Україна<sup>1</sup> каф. «Облік, аудит та інтелектуальна власність» Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, Дніпро, 49010, Україна, тел. +38 (68) 647 87 43, ел. пошта: [ilyushik.olga@gmail.com](mailto:ilyushik.olga@gmail.com)**ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Мета.** Стаття присвячена дослідженню особливостей проведення аудиту на підприємствах, що спеціалізуються на виробництві сільськогосподарської продукції, його необхідності та важливості. Розглянуто основні проблемні питання аудиту аграрних підприємств, організацію й методологію його проведення. Досліджено специфіку сільськогосподарського виробництва, що вимагає окремого підходу до організації аудиту.

**Методика.** Дослідження процесу проведення аудиту аграрних підприємств ґрунтується на використанні діалектичного методу, зокрема індуктивного прийому, вивченні праць українських та зарубіжних вчених.

**Результати та практична значимість.** Розглянуто сутність та узагальнено поняття «аудит». Досліджено особливості проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах приватної форми власності. Визначено основні шляхи підвищення ефективності проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. Встановлено особливості функціонування сільськогосподарських підприємств, які суттєво впливають на організацію аудиту. Досліджено послідовність проведення аудиторських процедур та виконання дій для узагальнення проведеної аудиторської діяльності та формулювання аудиторського висновку.

*Ключові слова:* аудит; сільськогосподарські підприємства; звітність; облік; інформація; достовірність; повнота; внутрішній контроль.

**Постановка проблеми**

Зміна економічних відносин в аграрному секторі економіки у зв'язку з розвитком ринку, реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів ставлять нові вимоги до змісту та якості економічної інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень. В умовах сучасних загальносвітових інтеграційних процесів система управління комерційними організаціями (і сільськогосподарські підприємства не є винятком), а саме: планування, облік та контроль господарської діяльності – дуже змінилася. Необхідність одночасно враховувати інтереси власників комерційних структур, їх акціонерів та працівників вимагає застосування інноваційних методів, серед яких проведення аудиту. Застосування системи аудиту є дійовим інструментом виявлення та врахування в діяльності підприємств можливих порушень та стабілізації їх фінансового стану, тому дослідження специфіки її використання в аграрній сфері як одного з

напрямків оздоровлення галузі є актуальним завданням.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Є достатня кількість праць зарубіжних (А. Аренс, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон та інші) та вітчизняних вчених (Ф. Бутинець, А. Кузьминський, В. Савченко, О. Петрик, Л. Кулаковська), присвячених висвітленню теоретичних та методичних розробок стосовно організації та проведення аудиторських перевірок на різних суб'єктах підприємницької діяльності. Особливості аудиту в аграрних підприємствах вивчають М. Білик та О. Пономаренко. Аудит агропромислових підприємств досліджували також М. Я. Дем'яненко, К. П. Дудка, В. М. Жук, Л. С. Шатковська та інші. Проблемам поліпшення фінансового стану та забезпечення стабільного функціонування сільськогосподарських підприємств присвятили свої праці С. М. Іванюта, М. Ф. Кропивко, П. Т. Саблук, П. А. Стецюк та ін. Проте, незважаючи на певний досвід, накопичений на сьогодні в галузі

аудиту, деякі питання залишаються недостатньо вирішеними, тому тема дослідження є актуальною.

### Формулювання мети статті

Розкриття особливостей аудиту сільськогосподарських підприємств.

### Виклад основного матеріалу

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 у економічній інформації особливого розвитку набуває незалежний фінансовий контроль (аудит). Особливість проведення аудиту сільськогосподарських підприємств пов'язана з характерною для цієї галузі сукупністю природних і галузевих чинників, які доцільно враховувати на всіх етапах перевірки. Тому необхідним є 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.

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. На організацію проведення аудиту сільськогосподарських підприємств суттєво впливає специфіка аграрної галузі виробництва, яка має свої особливості. Відразу необхідно зазначити, що малі підприємства недержавної власності, і сільськогосподарські зокрема, не підлягають обов'язковій аудиторській перевірці. Проте, якщо керівник зацікавлений у підтвердженні достовірності інформації, що міститься у фінансовій звітності, у його інтересах проводити внутрішній контроль [5].

На результати діяльності сільськогосподарських підприємств, що займаються рослинництвом впливають багато чинників, найважливішими з яких є такі:

1) як вид економічної діяльності рослинництво є специфічною галуззю (географічне розташування, кліматичні умови, сезонний характер виробництва, дотримання графіка сівозмін суттєво впливають на результати діяльності підприємства);

2) сучасні особливості аграрної економіки України (особливості формування власності на майно, недостатній рівень державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників тощо).

Результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств рослинницької галузі багато в чому залежать від погодних умов. Тому для отримання достовірних висновків про результати господарської діяльності показники поточного року мають зіставлятися не з минулим роком, як це робиться на промислових підприємствах, а з середніми даними за 3–5 років. Для сільського господарства характерна сезонність виробництва, процес виробництва дуже тривалий і не збігається з робочим періодом.

Рослинництво як галузь господарства характеризується певними особливостями. Так, під час організації бухгалтерського обліку та аудиту необхідно враховувати, з одного боку, вплив природних факторів, з іншого – соціальних. Однією з таких особливостей є те, що земля в сільському господарстві – один із основних засобів виробництва, тоді як у промисловості вона є лише територією, місцем, на якому розташоване підприємство. На відміну від інших засобів, які в процесі виробництва поступово зношуються, внаслідок чого їх через певний проміжок часу необхідно замінювати новими, земля є незмінним засобом виробництва. За умови раціонального використання вона не тільки не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість [1].

Під час проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах вирішуються такі питання:

- дотримання підприємством норм, визначених П(С)БО 16 "Витрати", їх переліку під час віднесення окремих витрат до прямих матеріальних, трудових, а також загальногосподарських та інших;

- правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх видів прямих витрат на виробництво;

- законність формування загальновиробничих витрат і віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку;

- обґрунтування об'єктів і номенклатури статей витрат;

- документальне оформлення операцій з обліку витрат виробництва й калькуляції собівартості та виходу продукції рослинництва;

- правильність оформлення витрат і виходу продукції промислових, допоміжних та обслуговуючих виробництв;

- достовірність формування, розподілу та відображення в обліку загальновиробничих витрат та ін.

У процесі перевірки аудитор повинен переконатися в правильності розрахунків з бюджетом за податками, зборами, обов'язковими платежами, оцінити доцільність застосування можливостей пільгових механізмів оподаткування, передбачених для сільськогосподарських підприємств [2].

У процесі аудиту витрат на виробництво сільськогосподарських підприємств, крім загальних процедур оцінки форм організації поточного бухгалтерського обліку витрат праці, предметів праці, засобів праці, інших витрат і виходу продукції, правильності їх групування, беручи до уваги той факт, що в сільському господарстві загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні, необхідно перевірити:

- чітке дотримання встановленої послідовності обчислення собівартості різних видів продукції рослинництва, враховуючи те, що окремі її види, отримані від одних виробництв, можуть бути використані в інших виробництвах цієї або іншої галузі;

- чітке визначення видів кінцевої продукції рослинництва, у тому числі основної, суміжної та побічної і, відповідно, об'єктів калькуляції, оскільки від правильного розподілу залежить реальність собівартості окремих видів продукції галузі;

- налагодження реального та достовірного обліку в рослинництві не лише за окремими об'єктами (культурами, видами робіт) у розрізі калькуляційних статей, але й у разі розмежування витрат на такі групи: минулих років під врожай поточного року; поточного року під врожай поточного року; поточного року під врожай наступних років, що у свою чергу ви-

магає чіткого обліку незавершеного виробництва;

- наявність у наказі про облікову політику статей, на які групуються витрати на виробництво, доцільність їх визначення, встановлення складу прямих і розподілених витрат, що суттєво впливає на визначення собівартості продукції поточного року і величину незавершеного виробництва, а отже, на правильне визначення бази розподілу;

- порядок обчислення планової собівартості, за якою обліковується продукція рослинництва до кінця року, враховуючи те, що побічна продукція взагалі не калькулюється, а її собівартість визначається виходячи з розрахунково-нормативних витрат. Дотримання цих вимог забезпечується веденням чіткого аналітичного обліку за об'єктами, статтями та групами витрат.

Найвідповідальнішим моментом у діяльності будь-якого сільськогосподарського підприємства є збирання врожаю й оприбуткування готової продукції рослинництва, оскільки від того, наскільки правильно організовано облік, залежить правильність калькулювання собівартості усієї продукції та її одиниці [4]. Аудитор повинен перевірити організацію та забезпечення проведення в сільськогосподарському підприємстві відповідної підготовчої роботи, яка передбачає:

- ремонт і приведення в належний стан токів і складського господарства;

- перевірку й клеймування вагового господарства;

- повну інвентаризацію залишків сільськогосподарської продукції минулих років;

- навчання посадових осіб, які будуть займатись оформленням документів нового врожаю;

- підбір і підготовку необхідних бланків первинних документів для обліку нового врожаю;

- встановлення схем руху транспортних засобів з поля до токів та інших місць зберігання сільськогосподарської продукції із зазначенням відстані та ін. Безпосередньо аудитор повинен встановити дотримання таких вимог під час збирання врожаю: по-перше, обов'язкове зважування сільськогосподарської продукції при її оприбуткуванні, відправленні на приймальні пункти та складські приміщення; по-друге, ведення обліку виходу продукції роздільно в розрізі культур і підрозділів підприємства, від яких

одержана продукція. Недотримання будь-якої з вищеперелічених вимог під час підготовки та збирання врожаю не дає аудитору підстави для видачі позитивного висновку, оскільки виникають підстави для викривлення даних про обсяг та якість зібраного врожаю.

Одним з найважливіших моментів є налагодження первинного обліку надходження продукції рослинництва. Незважаючи на те що існує декілька варіантів його організації, серед яких сільськогосподарське підприємство самостійно обирає власний, аудитор повинен здійснити такі аудиторські процедури:

- оцінити організацію первинного обліку з метою встановлення його відповідності загальноприйнятими нормам, конкретним умовам, які встановлені на підприємстві, а також способу збирання врожаю продукції рослинництва;

- шляхом формальної перевірки документів (талонів, путівок) за формою та змістом встановити якість їх виготовлення, наявність всіх необхідних реквізитів і правильність їх заповнення;

- шляхом арифметичної перевірки встановити відповідність даних між окремими формами. Так, талони шоферів (форма № 77б), комбайнерів (форма № 77в), бункеристів (форма № 77г) (за першого методу обліку врожаю) або путівки на вивезення продукції з поля (форма № 77а) (за другого методу) необхідно звірити з реєстрами прийняття зерна (форми № 71а, 78а), які в свою чергу порівнюють з відомостями руху зерна й іншої продукції (ф. № 80) та книгою складського обліку. За третього методу обліку врожаю необхідно порівняти між собою дані примірників реєстрів комбайнів, водіїв і вагарів (завідуючого током) (форма № 77) з відомостями руху зерна та реєстрами приймання продукції (форми № 80 та № 78);

- перевірити відповідність даних первинних документів даним синтетичного обліку за рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», які відображаються в журналі-ордері № 10.3 с.-г. та відомості № 10.3 а с.-г., призначених для обліку виходу продукції рослинництва;

- встановити своєчасність здачі документів до бухгалтерії, що повинно відбуватися щодня, та правильність їх обробки працівниками. У процесі перевірки аудитор повинен встановити наявність заходів щодо контролю якості зерно-

вих культур при збиранні та зберіганні врожаю, а саме: наявність приладів для вимірювання вологості, періодичність проведення аналізів у лабораторіях для визначення засміченості тощо [3]. Точність і правильність визначення якісних показників зернових культур впливає на формування залікової ваги, що в подальшому суттєво позначиться на розрахунках з покупцями, оскільки більшість умов продажу передбачають реалізацію за заліковою вагою. Залікова вага – це вага зернових культур, яка відрізняється від фактичної ваги на суму понаднормових показників вологості та сміттєвих домішок. Аудитору необхідно перевірити правильність визначення залікової ваги зернових культур, яка визначається за формулою Дюваля із застосуванням нормативних показників якості зернових культур на основі базових кондицій з вологості та засміченості, які встановлені Державними стандартами. Аудитор повинен вивчити організацію аналітичного обліку зернових культур. При цьому доцільним є ведення аналітичного обліку зернових культур за двома натуральними показниками (фізичним і заліковим). У ході перевірки необхідно встановити наявність договорів на переробку та зберігання зернових культур з елеваторами та комбінатами хлібопродуктів, умови розрахунків і структуру платежів за отримані послуги із зберігання, з'ясувати періодичність проведення актів звірок кількісних показників кожного виду зернових культур на збереженні, перевірити правильність складання актів зачисток і своєчасність відображення в обліку природних втрат (біологічних і механічних) під час зберігання зернових культур.

## Висновки

У статті досліджено методологію проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. Таким чином, враховуючи вищевикладені 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 й регулювання діяльності, що дозволить підвищити якість управлінських рішень та ефективність системи управління підприємством в цілому, з іншого –

він надасть достовірну й неупереджену інформацію про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку та фінансову стабільність підприємства зацікавленим користувачам: інвесто-

рам, кредиторам, державі тощо. Поряд з цим, методичне забезпечення зовнішнього аудиту потребує свого подальшого теоретичного та прикладного вивчення.

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Давидов Г. М. Підходи щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення процесу функціонування аудиту / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Вісник ЖДТУ. Економічні науки № 3 (53). – 2010 р. – с. 75-81
2. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004р.
3. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2004.
4. Пономаренко О. Г. Аудиторська діяльність в аграрному секторі АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / О. Г. Пономаренко. – К., 2007.
5. «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]: Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 10.10.2017).

ПЯТИГОРЕЦ А. С.<sup>1\*</sup>, КОПЦЮХ О. С.<sup>1</sup>

<sup>1\*</sup>каф. «Учет, аудит и интеллектуальная собственность», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, г. Днепр, 49010, Украина

<sup>1</sup>каф. «Учет, аудит и интеллектуальная собственность», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, г. Днепр, 49010, Украина, тел. +38 (68) 647 87 43, эл. почта: [ilyushik.olga@gmail.com](mailto:ilyushik.olga@gmail.com)

## ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

**Цель.** Работа посвящена исследованию особенностей проведения аудита на предприятиях, специализирующихся на производстве сельскохозяйственной продукции, его необходимости и важности. Рассмотрены основные проблемные вопросы аудита аграрных предприятий, организация и методология его проведения. Исследована специфика сельскохозяйственного производства, которая требует отдельного подхода к организации аудита. **Методика.** Исследование процесса проведения аудита аграрных предприятий основано на использовании диалектического метода, в частности индуктивного приема, изучении работ украинских и зарубежных ученых. **Результаты и практическая значимость.** Рассмотрена сущность и обобщено понятие «аудит». Исследованы особенности проведения аудита на сельскохозяйственных предприятиях частной формы собственности. Определены основные пути повышения эффективности проведения аудита на сельскохозяйственных предприятиях. Установлены особенности функционирования сельскохозяйственных предприятий, которые существенно влияют на организацию аудита. Исследована последовательность проведения аудиторских процедур и выполнения действий для обобщения проведенной аудиторской деятельности и формулирования аудиторского заключения.

*Ключевые слова:* аудит; сельскохозяйственные предприятия; отчетность; учет; информация; достоверность; полнота; внутренний контроль.

PYATIGORETS A. S.<sup>1\*</sup>, KOPTSIUKH O. S.<sup>1</sup>

<sup>1\*</sup>Dep. "Accounting, Audit and Intellectual Property", Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan, st. Lazaryan, 2, Dnipro, 49010, Ukraine

<sup>1</sup>Dep. "Accounting, Audit and Intellectual Property", Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan, st. Lazaryan, 2, Dnipro, 49010, Ukraine, tel. +38 (68) 647 87 43, e-mail: [ilyushik.olga@gmail.com](mailto:ilyushik.olga@gmail.com)

## FEATURES OF AUDITING ON AGRICULTURAL ENTERPRISES

**Aim.** The work is devoted to the study of the peculiarities of conducting an audit at enterprises specializing in the production of agricultural products, its necessity and significance. The main problems of audit of agricultural enterprises, organization and methodology of its carrying out are considered. The specificity of agricultural production is investigated, which requires a separate approach to the organization of the audit. **Methodology.** The methodological principles of the study of the audit process of agrarian enterprises are based on the use of the dialectical method, namely inductive reception and study of works of Ukrainian, international and foreign scientists. **Results and practical significance.** The essence and the concept of "audit" are generalized. The peculiarities of carrying out of the audit on agricultural enterprises of private ownership are investigated. The main ways of improving the efficiency of auditing at agricultural enterprises are determined. The peculiarities of functioning of agricultural enterprises, which have a significant influence on the organization of audit, are established. The sequence of conducting of audit procedures and actions for generalization of the conducted audit activity and formulation of the auditor's report was investigated.

**Keywords:** audit; agricultural enterprises; accounting; accounting; information; authenticity; completeness; internal control.

### REFERENCES

1. Davydov, H. M., & Shalimova, N. S. (2010). Pidkhody shchodo stvorennia kompleksu orhanizatsiino-metodychnoho zabezpechennia protsesu funktsionuvannia audytu. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky*, (3 (53)), 75-81.
2. Kulakovska, L. P., & Picha, Y. V. (2004). *Orhanizatsiia i metodyka audytu*. Kyiv, Ukraine: Karavela.
3. Bilyk, M. D. (2004). *Orhanizatsiia i metodyka audytu silskohospodarskykh pidpryemstv*. Kyiv, Ukraine: KNEU.
4. Ponomarenko, O. H. (2007). *Audytorska diialnist v ahrarynomu sektori APK (Doctoral dissertation, Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarynoi ekonomiky» ukrainskoi akademii ahrarynykh nauk, 2007)*. Kyiv, Ukraine.
5. Pro audytorsku diialnist, 3125-XII (22.04.1993).

Надійшла 20.10. 2017 р.

Стаття рекомендована до друку д-ром екон. наук, проф. Барашем Ю. С. та канд-м екон. наук, доц. Атамасом П. Й.