

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).

4. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: / Затвержені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 року № 390.

5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затвержені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132.

6. *Вовченко Т.* Загальновиробничі витрати — враховуємо та розподіляємо // Дебет-Кредит, №30, 2005. — С. 33—38.

7. *Войтенко Т.* Загальновиробничі витрати: принципи розподілу / *Т. Войтенко* // Податки та бухгалтерський облік. / № 86. — жовтень. — 2009. — С. 30—37.

8. *Прокопенко В., Корнійчук Г.* Бухгалтерські метаморфози: Мінфін адаптує П(С)БО до Податкового кодексу / *В. Прокопенко, Г. Корнійчук* // Все про бухгалтерський облік. — 2011. — № 39. — С. 13—18.

9. *Сук П.П., Криворот О.Г.* Облік загальновиробничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. — 2006. — № 8. — С. 88—92.

Стаття надійшла до редакції 06.03.2011 р.

УДК 338.435

Р. А. Сагайдак, канд. екон. наук., доцент, Тернопільський національний економічний університет, Чортківський інститут підприємництва та бізнесу

Т. М. Чорнявська, викладач, Тернопільський національний економічний університет, Чортківський інститут підприємництва та бізнесу

АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: СУТЬ ТА ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ

У статті розглядається економічна сутність аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, правові засади його організації та функціонування.

Ключові слова: аудит, фінансові результати, сільськогосподарські підприємства, прибуток, сільське господарство, організація аудиторської діяльності.

В статье рассматривается экономическая сущность аудита финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий, правовые основы его организации и функционирования.

Ключевые слова: аудит, финансовые результаты, сельскохозяйственные предприятия, прибыль, сельское хозяйство, организация аудиторской деятельности.

In the article the economic essence of audit of financial results of activity of agricultural enterprises, legal principles of its organization and functioning are examined.

Key words: audit, financial results, agricultural enterprises, profit, agriculture, organization of public accountant activity.

Постановка проблеми. У зв'язку з формуванням ринкових відносин в Україні та значними економічними перетвореннями відбувається перебудова господарського механізму.

Тому неспроможними задовольнити нові потреби в інформації показали себе методи і форми економічного контролю, які мали місце при тоталітарній системі. Сьогодні в країні існують як державні, так і недержавні контролюючі органи, які здатні забезпечити потрібною інформацією всіх її користувачів. Проте, вважаємо, що особливе місце належить незалежній формі контролю, а саме — аудиту. Він є одним з найефективніших сьогодні і, з впевненістю можна сказати, залишиться ним у майбутньому.

Однак у теорії та практиці аудиторської діяльності питання аудиту фінансових результатів виробничої і комерційної діяльності суб'єктів господарювання, особливо в аграрній сфері, вирішені не в повній мірі. Зокрема, не досить повно досліджено суть аудиту як економічної категорії, правові засади його організації та функціонування, питання цінової політики, методичні підходи до оцінки ризиків і документального оформлення виконаних робіт, страхування тощо. Тому накопичені знання потребують обґрунтованого переосмислення, а практичне втілення набутого досвіду — пошуку шляхів та підходів для вирішення даного питання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій показує, що вітчизняний досвід становлення аудиту та організації аудиторської діяльності вдосконалювався на основі праць відомих учених-економістів Ф. Бутинця, М. Білухи, З. Гуцайлюка, П. Головача, М. Дем'яненка, В. Жука, С. Зубілевич, А. Кузьмінського, В. Моссаковського, О. Петрика, П. Саблука, В. Сопка, В. Савченко, А. Ж. Пшенична. За останні роки багато публікацій зарубіжних учених — А. Аренса, Ю. Данилевського, Роя Додж, М. Коул, Я. Соколова, Дж. Лоббек, Д. Поттхаст та ін.

Постановка цілі. Мета нашого дослідження — розгляд окремих проблемних питань, які стосуються визначення суті аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, порядку його організації. Для досягнення поставленої

мети виникають такі завдання, як обґрунтування економічного змісту поняття «аудит фінансових результатів «та розгляд основних етапів його організації у сільськогосподарських підприємствах.

Результати дослідження. До причин, які обумовлюють існування аудиторських послуг, слід віднести такі:

— має місце ризик надання недостовірної інформації керівниками підприємств акціонерам, інвесторам, кредиторам, власникам та ін., тобто, зовнішнім користувачам;

— для перевірки інформації існує потреба у спеціальних знаннях та навичках;

— відсутність у користувачів інформації доступу для оцінки її якості;

— зацікавленість банків, акціонерів, податківців та інших користувачів в отриманні об'єктивної та достовірної інформації;

— від достовірності та об'єктивності отриманої інформації, тобто від її якості безпосередньо залежать результати прийнятих рішень користувачами інформації, а саме, кредиторами, інвесторами, споживачами та іншими.

Що ж являє собою аудит? Варто зазначити, що у вітчизняній та зарубіжній літературі немає єдиної думки щодо визначення терміну «аудит».

У Законі України «Про аудиторську діяльність» дається визначення, згідно з яким «аудит — це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку первинних документів та іншої фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам» [2].

У свою чергу, М. Білуха доводить, що «зміст аудиторського контролю охоплює, з одного боку, прогнозування економічної активності суб'єктів підприємницької діяльності, а з іншого — контроль їх фінансово-господарської діяльності» [1, с. 35].

Ознайомившись з рядом визначень економічної суті поняття «аудит», автори висувають своє бачення цієї категорії, згідно з яким, аудит — незалежна перевірка фінансової звітності підприємства з метою визначення її достовірності та забезпечення законності і прибутковості діяльності підприємства.

Аудит як одна із форм фінансового контролю — це оцінка фінансової діяльності господарюючого суб'єкта за даними бухгалтерського обліку, а також надання аудиторських послуг, консультацій з питань бухгалтерського, фінансового та управлінського

обліку, фінансової звітності, оподаткування, інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності.

У зв'язку з широким змістом аудиту накреслено коло питань, які можуть бути вирішені з його допомогою, а саме:

- мінімізація витрат підприємства та максимізація прибутку;
- уникнення економічних санкцій з боку державних контролюючих органів за результатами документальних перевірок;
- визначення найефективнішої облікової політики і системи контролю за здійсненими господарськими операціями;
- визначення доцільності обраних методів оцінки активів під час розрахунку основних показників діяльності підприємства, таких як: рентабельність, прибутковість, платоспроможність;
- підтвердження правильності інформації, а також документальне підтвердження дебіторської заборгованості при визначенні фінансових результатів;
- якісний контроль отримання та відображення в системі бухгалтерських рахунків прибутку;
- правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, віднесення їх на собівартість реалізованої продукції та на валові витрати підприємства, а також правильність калькування її собівартості;
- оцінка балансового прибутку, його розподіл та використання. Аналіз впливу різних факторів на величину прибутку.

Вирішення всіх вищеперерахованих завдань обумовлено тим, що сьогодні зростає потреба в об'єктивній кількісній і якісній оцінці визначення фінансових результатів господарської діяльності підприємства, їх відповідності встановленим критеріям і зацікавленості користувачів у достовірності інформації про фінансові результати.

Разом з тим, вважаємо, що аудитор при перевірці фінансових результатів діяльності підприємства за критеріями оцінки фінансової звітності повинен встановити:

1. правильність відображення: встановлюється реальність та точність відображення фінансових результатів;
2. за повнотою: вивчається, чи всі реально отримані фінансові результати відображені у звітності;
3. належність: встановлюється, чи всі відображені прибутки (збитки) належать підприємству, що перевіряється;
4. за оцінкою: встановлюється правильність визначення фінансових результатів у відповідності з прийнятою обліковою політикою підприємства;

5. законність: перевіряється дотримання законів та інших нормативних документів щодо фінансових результатів діяльності підприємства;

6. достовірність: відповідність показників звітності даним у первинних документах;

7. відповідність: віднесення прибутку чи збитку до відповідного йому звітного періоду, в якому його отримано;

8. постійність: встановлюється постійність методів визначення фінансових результатів діяльності підприємства протягом звітного періоду.

Варто зазначити, що аудиторська перевірка фінансових результатів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

Метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності показників Звіту про фінансові результати та їх використання, встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів від реалізації, інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів, надзвичайних доходів чинним нормативним документам.

У ході аудиту фінансових результатів вивчається облікова політика щодо обліку доходів та фінансових результатів, умови визнання доходів від звичайної діяльності; повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів; наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності; правильність та своєчасність відображення доходів у первинних документах та облікових регістрах [3].

Розглянемо етапи аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства докладніше.

На першому етапі проводиться ознайомлення з особливостями галузі, в якій працює дане підприємство, специфікою виробничої діяльності підприємства і технологією виробництва продукції, виробничою структурою підприємства. Таке знайомство з підприємством може здійснюватися за допомогою таких методичних прийомів та способів, як: спостереження, обстеження та опитування.

Варто зазначити, що отримані в ході першого етапу матеріали аудитор може не заносити до робочих документів аудитора, але у подальшому отримані знання можуть допомогти здійснити більш

високоякісний аудит на підприємстві, наприклад, аудитор може краще зрозуміти нетипові проводки бухгалтерського обліку, які є на даному підприємстві.

Другим етапом аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства є оцінка ризику.

Аудиторський ризик — це ймовірність того, що фінансова звітність підприємства може містити невиявлені суттєві помилки або спотворення після підтвердження її достовірності або містить суттєві спотворення, коли насправді вони відсутні.

Вважаємо за необхідне відмітити, що при вивченні властивого ризику на рівні фінансової звітності в сільськогосподарських підприємствах аудиторам необхідно обов'язково прийняти до уваги: особливість функціонування сільськогосподарського підприємства; специфічні властивості сільськогосподарського виробництва; чесність персоналу, що здійснює керівництво і відповідає за підготовку та складання звітності; можливість наявності зовнішнього впливу на керівництво з метою досягнення бажаних показників бухгалтерської звітності; можливість контролю за діяльністю підприємства зі сторони власників.

Слід зауважити, що на сьогоднішній день недостатня увага приділяється аудиторському ризику в сільському господарстві. Важливість даного питання полягає в тому, що сільське господарство характеризується специфічними особливостями, як виробничого процесу так і процесу обліку та оподаткування, які надають аудиторському ризику особливої гостроти. Крім всіх вище перерахованих факторів в сільському господарстві додаються природні умови, біологічні особливості вирощування рослин і тварин тощо. Потрібно відмітити, що організація обліку в сільському господарстві знаходиться на більш низькому рівні ніж в промисловості. Основними факторами, які впливають на це, є низький рівень: автоматизації та комп'ютеризації, кваліфікації кадрів, оплати праці, плинності кадрів тощо.

На третьому етапі аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств складається план аудиторської перевірки.

Без сумніву, планування аудиту можна назвати найвідповідальнішою частиною аудиторської перевірки, оскільки воно безпосередньо пов'язане з визначенням мети, завдань, відповідальності та обов'язків аудитора.

Четвертим етапом проведення аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств є збирання та вивчення аудиторських доказів.

Найціннішими вважаються аудиторські докази, отримані аудитором безпосередньо в результаті дослідження господарських операцій. Кількість інформації, необхідної для аудиторських оцінок, жорстко не регламентується. Аудитор на основі свого професійного судження зобов'язаний самостійно прийняти рішення про кількість інформації, необхідної для складання висновку про достовірність бухгалтерської звітності [4, с. 35].

Наступним етапом аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств є дослідження фінансових результатів діяльності підприємства.

Починається п'ятий етап з перевірки господарських операцій та записів з обліку фінансових результатів діяльності та використання прибутку. Аудитором перевіряються всі бухгалтерські записи з обліку доходів і витрат підприємства від різних видів господарської діяльності, правильність визначення та обліку фінансових результатів за видами діяльності.

Якщо в процесі аналізу фінансових результатів виявленні суттєві відхилення від очікуваних, то в цьому випадку необхідно вдатися до додаткових процедур або провести перевірку окремих питань.

Завершальним етапом процесу аудиту фінансових результатів є узагальнення результатів аудиту та складання висновку про реальність, повноту відображення фінансових результатів у звітності підприємства.

Висновки. Згідно з проведеним дослідженням економічної літератури і нормативних документів встановлено, що метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності показників Звіту про фінансові результати та їх використання, оцінка вірогідності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів від реалізації, інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів, надзвичайних доходів чинним нормативним документам.

Ознайомившись з цілим рядом визначень економічної суті поняття «аудит», автори висувують своє бачення цієї категорії, згідно з яким, аудит — незалежна перевірка фінансової звітності підприємства з метою визначення її достовірності та забезпечення законності і прибутковості діяльності підприємства.

Аудит фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств охоплює шість етапів.

Таким чином, аудиторська перевірка фінансових результатів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це

обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

Література

1. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. — К.: Українська академія оригінальних ідей. — 2005. — 888 с.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року: Пер. з англ. — К.: ТОВ «СТАТУС». — 2006. — 1152 с.
4. Пшенична А. Ж. Аудит: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури. — 2008. — 320 с.

Стаття надійшла до редакції 01.05.2011 р.

УДК 657

С. П. Самохвал, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ПОРЯДКУ ВІДВАНТАЖЕННЯ НАФТИ І НАФТОПРОДУКТІВ ЗАЛІЗНИЧНИМ ТРАНСПОРТОМ

Анотація. У статті розглянуто проблеми надходження та документального оформлення нафтопродуктів залізничним транспортом на підприємство.

Ключові слова: маса нафтопродукту; підприємство-постачальник; транспортна організація; наливні пункти; оприбуткування нафтопродуктів.

Аннотация. В статье рассмотрены проблемы поступления и документального оформления нефтепродуктов железнодорожным транспортом на предприятие

Ключевые слова: масса нефтепродуктов; предприятие-поставщик; транспортная организация; наливные пункты; оприходование нефтепродуктов.

Abstract. The article deals with receipts and documenting oil by rail to the company.

Key issues: Mass of oil; enterprise-supplier; transport organization; liquid points; incoming of oil.

Постановка проблеми. У випадках застосування вантажовідправником і вантажоодержувачем нерівноцінних методів вимірювань маси нафтопродукту в залізничних цистернах претензія не виставляється, якщо буде встановлена нестача, яка після списання природних втрат не перевищує установлені межі відносної похибки вимірювань згідно з ГОСТ 26976. При цьому