

В.П. МАЗУР

(Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки",
м. Київ, Україна)

Удосконалення інформаційної бази аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

Інформаційне забезпечення аудиту – невід’ємна складова процесу перевірки, яка дозволяє аудитору повноцінно провести свою роботу. Без наявності відповідної інформації про результати діяльності підприємства не можна сподіватися на отримання об’єктивних даних аудиторської перевірки. В статті розглянуто напрямки удосконалення інформаційної бази аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Виходячи із базових принципів групування витрат, визначено структуру та головні елементи витрат сільськогосподарської діяльності в системі бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Запропоновано застосовувати додаткові субрахунки обліку доходів, витрат та фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності для підвищення достовірності обліку та забезпечення більш повного формування інформаційної бази при проведенні аудиторської перевірки. Розглянуто методику економічного аналізу фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності як інструмента розширення інформаційної бази аудиту. Як вважає автор, використання даної методики дасть змогу аудитору визначити як вплинули управлінські рішення по розміщенню та використанню ресурсів на окупність витрат, які понесені на біологічні перетворення.

Ключові слова: інформаційна база аудиту, фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, субрахунки обліку доходів та витрат, економічний аналіз фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

В.П. МАЗУР

(Національный научный центр "Институт аграрной экономики",
г. Киев, Украина)

Совершенствование информационной базы аудита финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности

Информационное обеспечение аудита - неотъемлемая составляющая процесса проверки, которая позволяет аудитору полноценно провести свою работу. Без наличия соответствующей информации о результатах деятельности предприятия нельзя надеяться на получение объективных данных аудиторской проверки. В статье рассмотрены направления совершенствования информационной базы аудита финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности. Исходя из базовых принципов группировки затрат, определена структура и главные элементы затрат сельскохозяйственной деятельности в системе бухгалтерского учета аграрных предприятий. Предложено применять дополнительные субсчета учета доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности для повышения достоверности учета и обеспечения более полного формирования информационной базы при проведении аудиторской проверки. Рассмотрена методика экономического анализа финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности как инструмента расширения информационной базы аудита. Как считает автор, использование данной методики позволит аудитору определить как повлияли управленческие решения по размещению и использованию ресурсов на окупаемость затрат, понесенных на биологические преобразования.

Ключевые слова: информационная база аудита, финансовые результаты сельскохозяйственной деятельности, субсчета учета доходов и расходов, экономический анализ финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности.

Improving Information Base for Audit of Financial Results from Agricultural Activity

Information support for audit is an integral part of the procedure which enables auditors to fully carry out their job. Without the relevant information available on a particular business performance one should not expect to obtain fair audit data. The article proposes the ways of improving the information base within the audit of agricultural activity financial results. Based on the regular principles of costs grouping the structure of main costs elements in agricultural activities accounting system has been built. It has been proposed to use additional subaccounts in accounting of income, expenses and financial results of agricultural activities to enhance accounting credibility and provide the development of more complete information base while carrying out an audit. Methods of economic analysis of agricultural activity financial results as a tool for extending the audit database have been considered. The author assumes that the use of this technique will allow the auditor to determine whether management decisions on the resource allocation and usage influence the return of costs incurred for biological transformations.

Keywords: audit database, financial results of agricultural activity, subaccount of income and expenses accounting, economic analysis of agricultural activity financial results.

Постановка проблеми. Організація процесу та методика виконання аудиторської перевірки, в першу чергу, залежить від ступеня забезпечення аудитора інформацією. Постійне збільшення обсягів інформації вимагає від аудитора відповідного рівня групування та систематизації отриманих даних з метою оптимального вибору аудиторських доказів і достовірної оцінки відображення фактів господарських операцій в обліку та звітності.

Специфіка господарської діяльності аграрних підприємств вимагає від аудитора розширення інформаційної бази аудиторської перевірки, врахування інформаційних джерел, які б розкривали особливості виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції і біологічних активів. Адже, без наявності відповідної інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності підприємства не можна сподіватися на отримання об'єктивних даних аудиторської перевірки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання, пов'язані з дослідженням інформаційного забезпечення процесу аудиту висвітлені в працях наступних вітчизняних вчених-економістів: Н.Т. Білухи, В.Я. Гончарука, В.С. Рудницького, В.Я. Савченка, Б.Ф. Усача та ін. В їх дослідженнях розкриті загальні питання інформаційного забезпечення аудиту, однак не враховано його особливостей під час виконання аудиту фінансових результатів і специфіки сільськогосподарської діяльності. Останнє, обумовлює актуальність та мету нашого дослідження.

Метою статті є дослідження інформаційної бази аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності та визначення напрямів її удосконалення на основі застосування додаткових субрахунків обліку доходів та витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями.

Виклад основного матеріалу. На основі сучасної зарубіжної економічної думки проф. В.М. Жук вважає, що аудит процедурно базується на контролі та одночасно є самостійним інститутом, який включає в себе власні «правила гри» (формальне), розуміння в «головах людей» (неформальне) та інші види інститутів [1, с. 231]. Вчений зазначає, що аудит являється єдиною системою, яка бере свої витoki з бухгалтерського обліку [2, с. 158]. Інформація системи бухгалтерського обліку є основною інформаційною базою аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Від правильності постановки обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності залежить достовірність отриманих даних та об'єктивність рішень аудитора при проведенні внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) 16 «Витрати» при формуванні витрат рекомендовано забезпечити їх групування за такими елементами:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Дане групування витрат за елементами в основному пристосоване для застосування в промисловості, тому що в ньому не знайшли відображення особливості формування специфічних видів витрат при виробництві сільськогосподарської продукції та біологічних активів в аграрних підприємствах. Неприйнятність даної класифікації витрат характеризується ще й тим, що вона носить занадто укрупнений характер і не відповідає послідовності формування витрат від сільськогосподарської діяльності за економічним змістом та зв'язкам з рослинництвом і тваринництвом.

Аудит, аналіз і контроль

На нашу думку, групування витрат за елементами повинне відповідати наступним принципам:

- послідовності формування витрат, починаючи з первинних підрозділів і закінчуючи центральною бухгалтерією;
- об'єктивності та обґрунтованості побудови елементів витрат, виходячи з їх економічного змісту;
- підконтрольності витрат усім суб'єктам управління та контролю незалежно від організаційної структури і ступінчастості управління суб'єкта господарювання.

Крім зазначених принципів, дане групування витрат повинне забезпечувати здійснення основних функцій бухгалтерського обліку в системі управління і аудиту: аналітичної, інформаційної, контрольної, зворотного зв'язку та оціночної.

Відтак вважаємо, що при здійсненні сільськогосподарської діяльності елементи витрат у бухгалтерському обліку необхідно будувати по наступній послідовності та структурі:

- 1) Оплата праці та відрахування на соціальне страхування;
- 2) Матеріальні витрати;
- 3) Амортизація та витрати на утримання основних засобів;
- 4) Роботи та послуги допоміжних виробництв і сторонніх організацій;
- 5) Організаційно–управлінські витрати;
- 6) Витрати на страхування урожаю та сільськогосподарських тварин;
- 7) Інші витрати.

Наведений перелік елементів витрат є гнучким для адаптації системи обліку аграрних підприємств для узагальнення витрат понесених на біологічні перетворення, а також в цілому для організації на всіх ієрархічних рівнях оперативного контролю (аудиту), аналізу та управління фінансовими результатами від сільськогосподарської діяльності.

Для складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) необхідно мати обліково-аналітичні дані щодо кожного виду доходів та витрат. Формування таких даних забезпечується відкриттям окремих рахунків та субрахунків у системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Відповідно до МСФЗ доходи та витрати можуть представлятися у Звіті про сукупний дохід способами з метою забезпечення інформацію, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, для організації ефективної системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності в системі бухгалтерського обліку доцільно використовувати додаткові субрахунки. Це дасть змогу підвищити аналітичність та якість облікових даних і, в свою чергу, покращити інформаційну базу для виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Для обліку доходів, витрат та фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності пропонуємо застосовувати субрахунки бухгалтерського обліку, які наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Субрахунки бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

Етапи формування	Доходи	Витрати
Первісне визнання	7101 «Дохід від первісного визнання біологічних активів»	9401 «Витрати від первісного визнання біологічних активів»
	7102 «Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції»	9402 «Витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції»
Реалізація	7011 «Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції»	9011 «Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції»
	7121 «Дохід від реалізації біологічних активів»	9431 «Собівартість реалізованих біологічних активів»
Зміни справедливої вартості	7103 «Дохід від змін справедливої вартості біологічних активів»	9403 «Витрати від змін справедливої вартості біологічних активів»
Фінансовий результат	7911 «Результат сільськогосподарської діяльності»	

Слід зазначити, що до всіх запропонованих субрахунків бухгалтерського обліку для відображення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності також необхідно відкрити відповідні аналітичні рахунки в розрізі видів сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

Одним із основних інструментів розширення інформаційної бази аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності для отримання аудиторських доказів є економічний аналіз [3, с. 127]. В процесі економічного аналізу доцільно застосовувати нормування (планування) показників фінансових результатів від сільськогосподарської

діяльності суб'єкта господарювання. Науково обґрунтоване нормування (планування) показників фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є одним з головних завдань економічної служби в аграрних підприємствах.

Від обґрунтованості нормування (планування) вказаних показників залежить об'єктивність економічного аналізу при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, оскільки фактичні показники при виконанні даного аналізу мають бути проаналізовані в порівнянні з нормативними (плановими).

При цьому, на нашу думку, аналізу мають бути піддані наступні показники сільськогосподарської

діяльності: валова сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи (ВСПБА), витрати на виробництво та біологічні перетворення (ВВБП), змінні витрати (ЗВ), постійні витрати (ПВ); маржинальний дохід від сільськогосподарської діяльності (МДСГД); фінансові результати від сільськогосподарської діяльності (ФРСГД).

Методика визначення вказаних показників при здійсненні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності наведена у таблиці 2, де відображена послідовність виконання аналітичних процедур для отримання абсолютних і відносних результатів аналізу.

Таблиця 2

Методика аналізу фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

Індекси	Відхилення фактичної суми фінансового результату від нормативної за рахунок змін
1. Валової сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів: $I_1 = \text{ВСПБА}_\text{ф} / \text{ВСПБА}_\text{н}$	Валової сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів: $\Delta_1 \text{ФРСГД}_\text{ф} = \text{ВСПБА}_\text{ф} - \text{ЗВ}_\text{н} - \text{ПВ}_\text{н}$
2. Витрат на виробництво і біологічні перетворення: $I_2 = \text{ВВ}_\text{ф} / \text{ВВ}_\text{н}$	Змінних витрат: $\Delta_2 \text{ФРСГД}_\text{ф} = \text{ВСПБА}_\text{н} - \text{ЗВ}_\text{ф} - \text{ПВ}_\text{ф}$
3. Змінних витрат: $I_3 = \text{ЗВ}_\text{ф} / \text{ЗВ}_\text{н}$	Постійних витрат: $\Delta_3 \text{ФРСГД}_\text{ф} = \text{ВСПБА}_\text{н} - \text{ЗВ}_\text{н} - \text{ПВ}_\text{н}$
4. Постійних витрат: $I_4 = \text{ПВ}_\text{ф} / \text{ПВ}_\text{н}$	Загальне відхилення: $\Delta_4 \text{ФРСГД}_\text{ф} = \text{ФРСГД}_\text{ф} - \text{ФРСГД}_\text{н}$
5. Маржинального доходу від сільськогосподарської діяльності: $I_5 = \text{МДСГД}_\text{ф} / \text{МДСГД}_\text{н}$	Перевірка відхилення: $\Delta_4 \text{ФРСГД}_\text{ф} = \Delta_1 \text{ФРСГД}_\text{ф} \pm \Delta_2 \text{ФРСГД}_\text{ф} \pm \Delta_3 \text{ФРСГД}_\text{ф}$
6. Фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності: $I_6 = \text{ФРСГД}_\text{ф} / \text{ФРСГД}_\text{н}$	

Розрахунок суми маржинального доходу від сільськогосподарської діяльності (МДСГД) здійснюється за формулою (1):

$$\text{МДСГД} = \text{ВСПБА}_\text{ф} - \text{ПВ}_\text{ф} \quad (1)$$

Відхилення фактичного маржинального доходу від сільськогосподарської діяльності від його нормативного значення ($\Delta \text{МДСГД}_\text{ф}$) розраховується за формулою (2):

$$\Delta \text{МДСГД}_\text{ф} = \text{МДСГД}_\text{ф} - \text{МДСГД}_\text{н} \quad (2)$$

Дана методика аналізу показників при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності дозволяє аудитору визначити, якою мірою вплинули управлінські рішення по розміщенню та використанню ресурсів на окупність витрат. На підставі результатів аналізу внутрішні аудитори можуть розробити проекти рішень по коригуванню планів, структури витрат на виробництво та біологічні перетворення, а також обсягів і структури продажу сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

Зовнішні аудитори аналізуючи фактори, що впливають на величину фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, можуть виявити слабкі місця в системі обліку та внутрішнього контролю. Наприклад, якщо фактичні змінні і постійні витрати сильно відхиляються в бік збільшення від нормативних їх величин, то це свідчить про перевитрату коштів через недотримання норм (нормативів), неправильне використання методів оцінки матеріальних витрат та ін. Такі відхилення також вказують на слабку роботу економічної служби суб'єкта господарювання і низький рівень ефективності внутрішнього контролю.

На підставі результатів аналізу аудитори можуть приймати рішення про розширення інформаційної бази та кількості процедур при проведенні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Висновки. Запропонована структура субрахунків з обліку доходів, витрат та фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, на наш погляд, здатна суттєво покращити інформаційну базу аудиторської перевірки та дозволяє розширити

Аудит, аналіз і контроль

застосування сучасних інформаційних технологій і програмних продуктів для автоматизації не тільки бухгалтерського обліку, а й процесу аудиту. З'являється можливість для більш достовірного обліку та детального дослідження інформації при проведенні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Як наслідок зовнішні аудитори зможуть більш обґрунтовано висловлювати свою думку про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання, а внутрішні – робити об'єктивні висновки та виробляти проекти рішень з фінансової стратегії розвитку сільськогосподарської діяльності суб'єкта господарювання.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.
3. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 432 с.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань

і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності (International Accounting Standard) 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.