

С. 32-38.

4. Герасимчук З.В. Теоретичні засади формування конкурентних переваг малого підприємства як основи підвищення рівня його конкурентоспроможності / З.В. Герасимчук, Н.В. Ракша // Науковий вісник ЧДПЕУ. – 2009. – № 3 (4). – С. 32-41.

5. Данилишин Б.М. Державна підтримка та податкове регулювання підприємницької діяльності в Україні: монографія / Б.М. Данилишин, О.М. Кондрашов. – Донецьк: Юго-Восток, 2010. – 296 с.

6. Кредисов В.І. Підприємництво – вирішальний фактор розвитку країн з перехідною економікою / В.І. Кредисов. – К.: Знання України, 2003. – 327 с.

7. Конспект лекцій з навчальної дисципліни "Бізнес-статистика" для студентів спеціальності 8.050110 "Прикладна статистика" всіх форм навчання / укл. І.А. Серова, В.О. Шаповалова. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. – 90 с.

8. Л. С. Безугла Соціально-економічні функції держави щодо розвитку малого та середнього підприємництва в Україні // Електронне наукове фахове видання "Державне управління: удосконалення та розвиток" № 2, 2011

9. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: національна доповідь / [О.В. Андреев, К.О. Ващенко, З.С. Варналій, В.М. Геєць, Е.М. Лібанова та ін.]. – К.: Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва, 2010. – 219 с.

10. Рижаківа Г.М. Прогнозування обсягів реалізації продукції малих підприємств України [Текст] / Г.М. Рижаківа // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 6. – С. 143-145.

*Рецензент – к.е.н., доцент Галич О.А.*

УДК 657.6:631.11

## **ОСОБЛИВОСТІ ТА НЕДОЛІКИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

***Сирцева С.В., к.е.н.; Омеленчук К.О., магістрант  
Миколаївський національний аграрний університет***

*У статті обґрунтовано теоретичні засади аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарського виробництва. Здійснено аналіз особливостей формування інформації про фінансові результати підприємств аграрної сфери та розробку методичних підходів щодо аудиту. Виокремлено етапи аудиту фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Досліджено особливості процесу проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрної сфери, здійснено аналіз впливу на них застосування П(С)БО 30 "Біологічні активи". Узагальнено особливості діяльності аграрної сфери економіки та їх врахування при проведенні аудиту фінансових результатів діяльності підприємств.*

*The article Justification theoretical basis audit the financial performance of agricultural production. The analysis of the peculiarities of the information on the financial results of enterprises of agricultural sector and the development of methodological approaches to auditing. Author determined stages of the audit of financial performance of farms. The features of the process of auditing the financial results of enterprises of agricultural sector, the analysis of the impact on their use P ( S) 30 " Biological Assets" . Generalized features activities Agrar noyi the economy and their consideration in the audit conducted by the financial performance of companies.*

**Постановка проблеми.** Однією з головних загальноекономічних та бухгалтерських наукових і практичних проблем, яка особливо загострилася в умовах ринкової економіки, є визначення фінансового результату діяльності підприємства, у тому числі і сільськогосподарського. Разом з тим, успішне функціонування аграрних підприємств в умовах конкурентного середовища, задоволення потреб споживачів у економічній інформації можливе лише за умов проведення регулярного фінансового аудиту.

Особливість проведення аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств полягає у характерній для АПК сукупності природних і галузевих чинників, які доцільно враховувати на всіх етапах перевірки. Тому аналіз особливостей і недоліків аудиту фінансових результатів діяльності аграрних підприємств через виділення об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів, що забезпечують комплексне дослідження господарських операцій у процесі аудиторської перевірки, є актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні питання аудиту, а саме: теоретичні аспекти, організація та методологія, стан і перспективи розвитку в Україні – знайшли відображення у працях вітчизняних учених-економістів: Г. Давидова, Н. Дорош, Н. Кулаковської, О. Петрик, В. Рудницького, В. Савченка та ін. Водночас, науковці вивчають окремі підходи в аудиті, враховуючи специфіку галузі. До них ми відносимо М. Білика, О. Пономаренка.

Проте, незважаючи на певний досвід, накопичений до теперішнього часу у сфері аудиту, деякі питання залишаються недостатньо вирішеними. Зокрема, мало досліджено окремі аспекти організації аудиту в аграрному секторі; забезпечення якості аудиторського обслуговування, використання ефективних методик практичного проведення аудиту в умовах специфічних особливостей сільськогосподарського виробництва.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування теоретичних положень аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарського виробництва.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ринкові відносини передбачають посилення зацікавленості суб'єктів господарювання у ефективності власної діяльності. Реалізація цього важливого завдання вимагає раціональної організації незалежного аудиту [7, с. 217-222].

Контроль, як функція управління, за визначенням О.В. Павелко, є випробуванням в різних системах протягом багатьох десятиріч. Найбільш повно відображені особливості та специфіка аудиторського контролю у визначенні, запропонованому Т.В. Ковтун. Зокрема, підкреслюється, що це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей аграрного підприємства, що і є результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності суб'єкта господарювання в цілому та його окремих підрозділів [3, с. 52-60].

Виходячи з трактування ст. 8 Закону України “Про аудиторську діяльність”, вимога обов'язкового проведення аудиту за більшістю сільськогосподарських підприємств не закріплена. Проте це не зменшує актуальності і ва-

жливості його проведення, навіть коли він має характер ініціативного, а не обов'язкового [5].

Аудит фінансових результатів діяльності аграрних підприємств починається з вивчення та перевірки прийнятої на підприємстві облікової політики щодо обліку фінансових результатів. Даний процес проводиться на основі наказу про облікову політику.

Зважаючи на складність категорії “фінансові результати” (на її формування впливають особливості визнання та оцінки доходів і витрат) доцільно виокремити наступні етапи аудиту фінансових результатів сільськогосподарських підприємств:

1. 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 і своєчасність відображення доходів у первинних документах та облікових регістрах [2].

Після вивчення облікової політики аудитор визначає чи достатнім є рівень висвітлення обліку фінансових результатів.

Аудитору слід ознайомитись з особливостями галузі, специфікою виробничої діяльності підприємства і технологією виробництва продукції, виробничою структурою підприємства, фінансовою звітністю (а саме з балансом, звітом про фінансові результати, звітом про рух грошових коштів, звітом про власний капітал та примітками до річної фінансової звітності), що допоможе визначити джерела формування доходу підприємства і мати загальну оцінку його фінансового стану, ефективності виробництва.

2. Аудитору необхідно провести тестування системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, визначити чи ведеться облік витрат за видами культур, худоби, віковими групами тварин, виробничими підрозділами; чи ведеться аналітичний облік руху продукції на всіх стадіях внутрішньогосподарського обороту; чи здійснюється коригування планової собівартості сільськогосподарської продукції в кінці року після розрахунку фактичної собівартості. Наступною дією аудитора є оцінка суттєвих викрелень.

3. Визначення доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У процесі перевірки аудитор повинен встановити правильність розрахунку частки доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції відповідно до вимог Методичних рекомендацій з визначення частки доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки у загальному обсязі валового доходу підприємства [6].

Під час проведення аудиту фінансових результатів аудитор повинен враховувати те, що з прийняттям П(С)БО 30 змінилася методологія визначення фінансових результатів від виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Дана зміна безпосередньо впливає на процес аудиторської перевірки фінансових результатів [4].

У свою чергу В.П. Мазур, стверджує метою даної обговорюваної те-

ми є аналіз особливостей формування інформації про фінансові результати підприємств аграрної сфери та розробка методичних підходів щодо аудиту фінансових результатів. Для досягнення поставленої мети планується дослідження за наступними напрямками: [8, с. 110-113].

- визначення особливостей процесу аудиту фінансових результатів аграрних підприємств, що пов'язані з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи»;

- визначення впливу облікової політики підприємства на механізм формування фінансових результатів та процес їх аудиту;

- розробка методичних підходів до проведення аудиту фінансових результатів аграрних підприємств.

Все вищевказане значно підвищує складність аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрної сфери, оскільки наведений методичний підхід вимагає додаткових процедур і ґрунтується на суб'єктивному чиннику — справедливій вартості, яку складно визначити. Він значно ускладнює процес проведення аудиторських перевірок.

Важливою особливістю аудиторської перевірки фінансових результатів, що пов'язана із П(С)БО 30, є необхідність визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з подальшим уточненням на кожен дату балансу і на дату реалізації [4]. Тобто у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації продукції, а під час її отримання з виробництва. Таке визначення фінансового результату суперечить принципам бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [5]. А саме, принципу обачності, який передбачає застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Враховуючи усі наведені вище особливості, аудитор, при проведенні перевірки, повинен приділити значну увагу питанню правильності визначення справедливої (оціночної) вартості біологічних активів при первісному визнанні, оскільки дана економічна категорія є досить суб'єктивною. Варто зазначити, що врахування цих особливостей у практичній аудиторській діяльності досить складне завдання для аудитора і потребує детального вивчення.

Наступним етапом аудиту, повинна бути перевірка правильності визначення справедливої вартості біологічних активів і перевірка правильності визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності у розрізі трьох етапів його формування. Тобто, потрібно перевірити правильність визначення фінансового результату при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. Далі проводиться аудит фінансових результатів при реалізації сільськогосподарської продукції, а потім — при зміні справедливої вартості біологічних активів на дату балансу. При цьому необхідно провести перевірку правильності розрахунку справедливої вартості біологічних активів і діяльність комісії, що проводила такий розрахунок [3, с. 52-60].

Отже, аудит фінансових результатів у аграрних підприємствах має ряд особливостей і вагоме значення на макро- і макрорівнях. Від правильності підтвердження доходів і витрат та визначення фінансового результату залежить правильність визначення суми прибутку, в чому, в першу чергу, зацікавленні власники агропідприємств та інвестори.

Вагоме значення та інтерес з боку держави має аудит частини прибутку, державних агропідприємств який, у вигляді дивідендів, надходить до державного бюджету.

Прийняття П(С)БО 30 сформувало галузеві особливості обліку фінансових результатів, що значно ускладнює їх аудит. Але проведення аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності є досить важливим і необхідним заходом контролю, оскільки при дотриманні вимог П(С)БО 30 виникає можливість маніпулювання фінансовими результатами і, внаслідок, розміром прибутку [4].

При аудиті фінансових результатів досить важливим є врахування такого чинника як облікова політика. Проведений аналіз наказів про облікову політику засвідчив, що на сільськогосподарських підприємствах відсутнє належне обґрунтування щодо обліку фінансових результатів. Через це постає питання впевненості внутрішніх і зовнішніх користувачів у достовірності та уніфікованості даних фінансових результатів. Дані обставини вимагають посилення контрольної функції управління результатами діяльності, що стосується внутрішнього і зовнішнього незалежного контролю у вигляді аудиту.

Узагальнення особливостей діяльності аграрної сфери економіки та їх врахування при проведенні аудиту фінансових результатів діяльності підприємств забезпечить достовірність бухгалтерського обліку і звітності про фінансові результати, фінансовий стан підприємства, розподіл прибутку, та, у підсумку, сприятиме підвищенню загального рівня рентабельності діяльності суб'єктів господарювання.

Таке узагальнення і вирішення ряду вищевказаних проблем можливе за рахунок розробки методичних рекомендацій щодо аудиту фінансових результатів агропідприємств. Дана розробка є нагальною потребою у сучасних економічних умовах. Крім того, її впровадження сприятиме підвищенню ефективності та зменшенню аудиторських ризиків при проведенні аудиту фінансових результатів діяльності суб'єктів аграрного господарювання.

**Висновки.** Розвиток ринкових відносин, реорганізація сільськогосподарських підприємств і поява різних форм власності у аграрному секторі економіки суттєво ускладнюють процеси контролю з боку держави, фінансових установ і потенційних контрагентів. Недостатній рівень розвинутості і гнучкості облікової та бухгалтерської системи ставлять питання про інформаційну проблематику і вимагають зміцнення діючого державного і створення інституту незалежного фінансового контролю (аудиту). Організація мережі аудиторських фірм в Україні покладе початок впровадженню справжніх економічних принципів фінансового контролю, побудованих на договірних, платних і взаємовигідних відносинах між аудиторами і підприємствами, що перевіряються.

Головною передумовою ефективного незалежного фінансового аудиту повинна стати взаємна зацікавленість підприємств - в особі їх власників, держави - в особі контролюючих органів і аудиторів, у забезпеченні об'єктивності обліку і звітності.

Аудитор повинен виступати не тільки як незалежний ревізор, але й бути помічником, консультантом підприємця. Методику та інструментарій документальної перевірки в аудиті використовують, але тільки у комплексі з багатьма іншими специфічними елементами методології економічних досліджень, оскільки аудитор готує свої висновки на основі знань не тільки обліку, але й господарського права, менеджменту, маркетингу, фінансів, а в окремих випадках на підставі власної інтуїції.

#### **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. Максименко Н. Г. Проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні / Н. Г. Максименко // Аграрний вісник Причорномор'я, Економічні науки, випуск. – 2009. – № 49. – С. 112-116.
3. Павелко О. В. Методика проведення внутрішньогосподарського контролю доходів та фінансових результатів / О. В. Павелко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 52-60.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=966-14>.
6. Методичні рекомендації по визначенню питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 29.12.2002 р. № 419.
7. Усач Б. Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б. Ф. Усач // Регіональна економіка. – 2007. – № 4. – С. 217-222.
8. Мазур В.П. Методичні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності аграрних підприємств / В. П. Мазур // Облік та фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С.110-113.

*Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.*

УДК 631.15:631.1.016:338.433

### **РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ПРОЕКТУВАННЯ В ЗАКОРДОННІЙ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИЦІ**

*Світлична А.В., к.е.н., доцент; Назарук Л.М., асистент  
Полтавська державна аграрна академія*

*Розглянуто основні моделі організаційного проектування в закордонній теорії і практиці: механістичну й органічну, – та їх основні характеристики. Розкрито сутність ситуаційного підходу та соціотехнічного аналізу при проектуванні організаційних систем.*

*The main models of management in foreign theory and practice: mechanistic and organic and the main characteristic are considered. The point of contingency approach and sociotechnical analysis at designing management system is reveled.*