

АУДИТ ДОСТОВІРНОСТІ СТАТЕЙ БАЛАНСУ, ПОВ'ЯЗАНИХ З СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

Подольнчук О.А., асистент

Вінницький державний аграрний університет

Висвітлено методологічний аспект аудиту щодо біологічних активів. Обґрунтовано мету та послідовність незалежної перевірки достовірності статей балансу „Довгострокові біологічні активи” та „Поточні біологічні активи”.

Постановка проблеми. Світова економічна наука та практика виробили універсальне джерело інформації про фінансовий стан підприємства – фінансову (бухгалтерську) звітність, яка складається на основі даних бухгалтерського обліку. Інформація фінансових звітів адресована акціонерам, банкірам та фінансистам, діловим партнерам, державним органам влади, трудовим колективам. Протилежність та різноплановість інтересів користувачів фінансової інформації призвели до виникнення та розвитку аудиторського контролю фінансової звітності, завданням якого є визначення та засвідчення ступеня відповідності звітної інформації встановленим критеріям.

Аналіз останніх досліджень. Суттєвий внесок у наукових дослідженнях з теоретичних та методологічних аспектів аудиту мають праці провідних вітчизняних науковців: Беренди Н., Бутинця Ф., Гончарука Я., Кулаківської Л., Нетикші О., Немченко В., Петрик О., Рудницького В., Сухаревої Л., Савчука В., Чернелевського Л. та інших [2-5, 7]. Але, одним із актуальних та малодослідженим на сьогодні є питання аудиту біологічних активів, що засвідчує актуальність даної тематики та необхідність її розгляду.

Метою публікації є висвітлення організаційних аспектів та послідовності аудиту біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансова звітність є важливим інструментом та засобом взаємодії підприємства з навколишнім середовищем, оскільки інтереси груп користувачів фінансової інформації можуть бути досить різними і, навіть, протилежними. Міжнародними стандартами фінансової звітності та національними стандартами бухгалтерського обліку сформульовані вимоги до фінансової звітності, основними з яких є: достовірність, доречність, порівнянність, зрозумілість тощо. Такі самі вимоги висуваються до якості облікової інформації, і їх виконання має забезпечити правдивий, повний і корисний звіт про діяльність підприємства.

Трансформація бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів обліку викликають проблеми аудиту фінансової звітності.

Насамперед визначимо сутність аудиту: аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її

достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [1].

Отже, метою аудиту фінансової звітності є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів.

Кулаківська Л.П. зазначає, що для того, щоб скласти об'єктивну думку про інформацію, яка підтверджується, аудитор повинен:

- одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація у бухгалтерській документації та інших джерелах даних про дії та події суб'єкта господарювання достовірна і достатня;

- вирішити, чи правильно відповідна інформація відтворена в обліку і звітності;

Для проведення результативних перевірок аудитор повинен:

- добре володіти теорією аудиту;

- знати чинну на момент здійснення господарських операцій нормативну базу;

- володіти методикою організації аудиторських перевірок.

Форми і методи перевірки аудитор встановлює самостійно, виходячи з особливостей діяльності клієнта та умов укладеного договору на проведення аудиту [5, с.116].

До їх складу відносять: фактичну перевірку, підтвердження, документальну перевірку, спостереження, обстеження, опитування, перевірку механічної точності, аналітичні тести, сканування, обстеження, спеціальну перевірку, зустрічну перевірку.

Під фактичною перевіркою слід розуміти перевірку кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Документальна перевірка — це перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та перевіркою по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті й цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових реєстрах і звітних формах.

Підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб із метою підтвердження точності інформації.

Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику можливостей клієнта на підставі візуального огляду.

Обстеження – особисте ознайомлення з предметом дослідження. Наприклад, обстеження місць зберігання продукції, запасів.

Опитування – це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.

Перевірка механічної точності передбачає перевірку ще раз підрахунків і передачі інформації.

Аналітичні тести – методи порівняння, як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Сканування – безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху грошей у касі з метою встановлення незвичайного факту).

Спеціальна перевірка здійснюється із залученням спеціалістів із вузькою спеціалізацією. Використовується для виявлення різного роду відхилень від норм та з метою доведення фактів порушень і відхилень.

При зустрічних перевірках відображення господарських операцій, що здійснюються між клієнтом і третіми особами, перевіряється в останніх та порівнюється з даними клієнта. Аудитору слід пам'ятати, що проведення зустрічної перевірки у третьої особи повинно бути санкціоновано клієнтом. Зустрічна перевірка застосовується також при вивченні одних і тих показників у різних первинних документах клієнта [5, с.118].

За допомогою різних методичних прийомів оцінюється стан ресурсів, чинність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі господарюючого суб'єкта, в т. ч. і фінансової звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів, функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів аудиту.

Звідси змістом усіх без винятку аудиторських операцій є оцінка, тобто правильне сприйняття суттєвих сторін об'єктів аудиторської діяльності.

Головною проблемою в досягненні мети аудиту – оцінюванні фінансової звітності – є вирішення питань: на що спрямувати роботу аудитора, адже в завдання аудитора не входить підтвердження абсолютної точності всіх бухгалтерських записів і реєстрів. Перелік ознак оцінювання фінансової звітності є основою для визначення способів і прийомів, які ефективно використовуються при перевірці певного об'єкта аудиту [7, с.63].

Метою аудиту достовірності інформації щодо залишків біологічних активів – є підтвердження адекватності інформації в бухгалтерському балансі за статтями „Довгострокові біологічні активи” та „Поточні біологічні активи”.

Відповідно, поточні біологічні активи обліковуються у складі запасів підприємства, як оборотні активи, а довгострокові біологічні активи у Балансі відображаються у складі необоротних активів.

Таким чином, аудиторська перевірка здійснюється за двома напрямками:

- аудит достовірності залишків довгострокових біологічних активів;
- аудит достовірності залишків поточних біологічних активів.

Але, до початку виконання аудиторських процедур аудитор здійснює планування процесу аудиту, яке є одним із найважливіших методологічних принципів аудиту.

Планування включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня, а

також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту [7, с.108].

Аудитор розпочинає перевірку правильності оцінки довгострокових біологічних активів за такими напрямками: правильність віднесення біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів, визначення справедливої вартості, первісної та накопиченої амортизації, відповідності даних Балансу і Головної книги.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 „Біологічні активи” до складу довгострокових біологічних активів відносять усі біологічні активи, які не є поточними. До довгострокових біологічних активів відносяться багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю і ягідних культур, багаторічні трави, тощо, а також тварини основного стада великої рогатої худоби, свиней, овець, коней. При цьому тварини основного стада у птахівництві, кролівництві і звідництві визнаються поточними біологічними активами.

До цієї статі також відносяться незрілі довгострокові біологічні активи – біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні і відгодівлі), які у звітному періоді ще нездатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо, що не досягли пори плодоношення).

Правильність визначення первісної чи справедливої вартості довгострокових біологічних активів перевіряють відповідно до П(С)БО 30 „Біологічні активи” за такими напрямками: придбані за плату, безоплатно отримані, внесені до статутного капіталу підприємства, переведені до основних засобів із складу оборотних активів, отримані в результаті обміну на подібний або неподібний об'єкт.

Аудитор має встановити відповідність даних про первісну чи справедливу вартість довгострокових біологічних активів, наведених у балансі, дебетовому сальдо рахунка 16 „Довгострокові біологічні активи” у Головній книзі.

Невід'ємною складовою даного етапу аудиту є перевірка відображення в балансі суми накопиченої амортизації. Аудитор повинен з'ясувати за якою вартістю обліковуються дані довгострокові біологічні активи: чи за первісною, чи за справедливою. Аудитор враховує, що амортизація нараховується тільки на ті біологічні активи, справедливу вартість яких визначити неможливо. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість. Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) довгострокових біологічних активів після закінчення строку їх корисного використання (утримання) (вартість деревини, насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією).

Аудитор повинен встановити відповідність даних сум накопиченої амортизації, відображеної у Балансі, кредитовому сальдо субрахунку 134 „Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” у Головній книзі.

До підсумку балансу включається справедлива або залишкова вартість, яка має дорівнювати різниці між первісною (переоціненою) вартістю та сумою накопиченої амортизації.

При перевірці достовірності відображення у Балансі поточних біологічних активів аудитор з'ясовує правильність відображення у цій статті вартості поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини вибракувані з основного стада, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 30.

Аудитор також повинен встановити відповідність даних Балансу за статтею "Поточні біологічні активи" дебетовому сальдо на рахунку 21 „Поточні біологічні активи” у Головній книзі.

Таким чином, для підтвердження достовірності інформації щодо біологічних активів, аудитор перевіряє записи, на підставі яких формуються залишки на дату балансу.

Висновок. Найбільш складною ділянкою аудиту є оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місцях продажу. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку, які буде складно визначати для сільськогосподарських підприємств. Отже, аудит діяльності сільськогосподарських підприємств є досить складним і потребує науково обґрунтованого підходу до організації та методики його проведення.

Література:

1. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ.
2. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств. Підручник. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит. Підручник. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672 с.
4. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Навч. посібник –К.: Знання, 2007. – 443 с.
5. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. пос. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи” затвержене наказом Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 №790.
7. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.