

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

## ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

# *Організація та методика аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства*

Студентки 2 курсу, 5 м групи  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
спеціалізації «Аудиторська  
діяльність»

Боровик (Коновал)  
Катерини Павлівни

Науковий керівник,  
канд. екон. наук, доцент

Барановська Вікторія  
Григорівна

Гарант освітньої програми  
докт. екон. наук, доцент

Назарова Каріна  
Олександрівна

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	7
<b>Розділ 1. Розділ 1. Теоретичні засади аудиту в системі управління основною діяльністю сільськогосподарського підприємства.....</b>	<b>11</b>
1.1. Критична оцінка стану основної діяльності сільськогосподарських підприємств України .....	11
1.2. Нормативно-правове забезпечення та сучасні наукові розробки з обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства ...	22
1.3. Організаційно-економічна характеристика ПП «Агропрогрес».....	33
Висновки до першого розділу.....	42
<b>Розділ 2. Інформаційне забезпечення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства .....</b>	<b>45</b>
2.1. Інформаційне забезпечення системи управління суб'єкта господарювання як бази для виконання аналітичних і контрольних процедур .....	45
2.2 Система показників, які використовуються в аналізі і аудиті основної діяльності сільськогосподарського підприємства .....	53
2.3. Оцінка стану системи організації внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства .....	62
Висновки до другого розділу.....	71
<b>Розділ 3. Методика та організація аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства .....</b>	<b>73</b>
3.1. Попередня оцінка діяльності та якості звітності підприємства .....	73
3.2. Організація та планування аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства .....	81
3.3. Особливості методики аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства.....	93
3.4. Узагальнення та реалізація результатів аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства .....	103
Висновки до третього розділу.....	112
Висновки та пропозиції.....	114
Список використаних джерел.....	119
Додатки.....	134

**Актуальність теми.** Для успішного функціонування сільськогосподарського підприємства, збільшення виробництва продукції і зниження її собівартості, удосконалення господарського механізму і механізму управління всіма ланками діяльності необхідно здійснювати ефективний аудит та контроль як окремих процесів, так і діяльності підприємства в цілому.

В сучасних умовах господарювання виникає необхідність постійного контролю за раціональним використанням за призначенням матеріальних засобів, виконанням зобов'язань перед державою по податкам та іншим платежам, перед постачальниками і підрядниками, за своєчасністю погашення дебіторської заборгованості економічних суб'єктів, а також за правильністю організації і веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності.

Особливість проведення аудиту сільськогосподарських підприємств відрізняється від інших характерною для сільського господарства сукупністю природних і галузевих чинників, які доцільно враховувати на всіх етапах перевірки. Тому потрібне вдосконалення методики та організації аудиту сільськогосподарських підприємств через виділення об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів, що забезпечують комплексне дослідження господарських операцій у процесі аудиторської перевірки.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблемні питання аудиту, а саме: теоретичні аспекти аудиту, організація та методологія аудиту, стан та перспективи розвитку аудиту в Україні – знайшли відображення у працях вітчизняних учених-економістів: М. Білухи, Г. Давидова, Н. Дорош, Н. Кулаковської, К. Назарової, О. Петрик, В. Рудницького, В. Савченка та ін. Водночас низка науковців вивчає окремі підходи в аудиті, враховуючи специфіку галузі. Особливості аудиту сільськогосподарських підприємств вивчають М. Білик, О. Пономаренко.

Відаючи належне плідній праці вітчизняних і зарубіжних вчених та значимості здобутих ними результатів, слід визнати, що накопичений до теперішнього часу в галузі аудиту, деякі питання залишаються недосконало

вирішеними. Зокрема, недостатньо досліджено окремі аспекти організації аудиту в аграрному секторі, забезпечення якості аудиторського обслуговування, використання ефективних методик практичного проведення аудиту в умовах специфічних особливостей сільськогосподарського виробництва.

**Метою** даної випускної кваліфікаційної роботи є розвиток теоретичних положень і розробка організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства з метою підвищення ефективності управління ним.

Мета випускної кваліфікаційної роботи досягається шляхом виконання таких **завдань**:

- ✓ систематизувати теоретичні підходи до розкриття сутності основної діяльності, як умови забезпечення фінансової безпеки підприємства;
- ✓ критично оцінити нормативно-правову базу та спеціальну літературу щодо аудиту основної діяльності сільськогосподарських підприємств;
- ✓ дослідити сутність основної діяльності суб'єкта господарювання (ПП «Агропрогрес»);
- ✓ формування інформаційного забезпечення системи управління суб'єкта господарювання як бази для виконання аналітичних і контрольних процедур;
- ✓ розкрити системи показників, які використовуються в аналізі і аудиті основної діяльності сільськогосподарського підприємства;
- ✓ оцінка стану організації внутрішнього контролю основної діяльності сільськогосподарського підприємства;
- ✓ узагальнити та систематизувати наявне методичне забезпечення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства;
- ✓ формулювання пропозицій та реалізація результатів аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства.

**Об'єктом** дослідження є процес аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства ПП «Агропрогрес».

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства.

**Методи дослідження** обумовлені об'єктом і предметом випускної кваліфікаційної роботи. Реалізація поставленої мети потребувала застосування ряду методів: загальнонаукові методи (аналіз, синтез, абстрагування та узагальнення); теоретичні (методи пошуку, виявлення та узагальнення відомостей); вузько методологічні (методи аналізу літературних матеріалів щодо виявлення наявних теоретичних, методологічних, методичних відомостей з питань дослідження фінансового стану); методи проведення аналізу фінансового стану: трендовий (горизонтальний) аналіз балансу підприємства – вивчення окремих показників за певний період, їх поведінки, тенденції зросту або спаду; структурний (вертикальний) аналіз балансу - визначення питомої ваги окремих показників у загальній величині; порівняльний аналіз - зіставлення показників з попередніми періодами, планом.

**Інформаційною базою дослідження** є законодавчі та нормативні акти, що регламентують аудит основної діяльності сільськогосподарського підприємства, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші інструктивні вказівки і рекомендації Міністерства фінансів України, офіційні статистичні матеріали, методичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактографічною основою проведеного дослідження є матеріали первинного, аналітичного і синтетичного обліку та фінансова звітність ПП «Агропрогрес». В процесі дослідження аналізувались праці таких вітчизняних вчених економістів, як: Барабаш Н.С., Барановської В.Г., Білухи М. Т., Бутка А.Д., Мниха Є. В., Назарової К.О., Редька О.Ю. та ін.

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає у науковому обґрунтуванні положень методики і організації аудиту основної діяльності суб'єкту господарювання та розробці практичних рекомендацій щодо їх удосконалення. Отримані результати дослідження полягають у наступному:

- ✓ удосконалення системи внутрішнього контролю основної діяльності сільськогосподарського підприємства шляхом вчасного попередження

про виникнення недостовірної інформації та виявлення недостовірності у межах обмеженого часу з моменту, коли така інформація виникла;

- ✓ використання автоматизованої системи обробки інформації для аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства, що забезпечить інформаційні потреби управлінського персоналу для управління основною діяльністю в реальному масштабі часу та сприятиме дієвості аудиту при здійсненні перевірки основної діяльності сільськогосподарського підприємства.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає у систематизації та узагальненні опрацьованого матеріалу, набутті автором випускної кваліфікаційної роботи практичні навички і вміння з інформаційного пошуку, аналітико-синтетичного опрацювання літератури та узагальнення інформації. Крім того, укладено список літератури за темою роботи, який може бути використаний для подальшого вивчення теми.

**Особистий внесок** магістранта є самостійно виконаною кваліфікаційною працею, містить результати, сформульовані висновки, рекомендації та пропозиції, розроблені автором одноосібно і є його науковим здобутком.

**Апробація** результатів дослідження здійснювалася на студентській науковій конференції «Наукові дослідження студентської молоді» (м. Київ, 2018).

**Публікації.** Результати дослідження опубліковано у збірнику наукових статей студентів Київського національного торговельно-економічного університету: «Організація системи внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства» (м. Київ, 2018).

**Структура та обсяг роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 113 сторінках друкованого тексту. Робота містить 24 таблиці, 18 рисунків, 2 формули, 10 додатків. Список використаних джерел налічує 144 найменування.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОСНОВНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

## 1.1. Критична оцінка стану основної діяльності сільськогосподарських підприємств України

В сучасних умовах господарювання все більшої актуальності набирає потреба в поглибленому аналізі основної діяльності підприємства. Сучасні методики засновані на оцінці основної діяльності підприємства спираючись на фінансову або бухгалтерську звітність. Сьогодні в економіці спостерігається стрімке зростання частки сфери послуг, збільшується кількість працюючих в цій галузі [30, 41]. Аграрний сектор займає важливе місце в економіці України. Продукція, виготовлена сільськогосподарськими виробниками забезпечує населення продуктами харчування, служить сировинною базою для промисловості. Незамінним елементом виробничого процесу в галузі сільського господарства є використання виробничих послуг [68, 74].

Будь-яка діяльність здійснюється з певною метою – для досягнення економічного чи соціального ефекту. Тому питання визначення ефективності основної діяльності сільськогосподарських підприємств на ринку виробничих послуг є доволі актуальним та потребує подальшого дослідження [87].

Аналіз публікацій за редакціями Л.Т. Гиляровського, К.Ф. Ковальчука, Т.Д. Косова І.Д. Лазаришина, Є.В. Мниха, С.З. Мошенського, О.В. Олійника, Г.В. Савицької, В.М. Серединського, М.Г. Чумаченка та інших, що вирішуються в межах аналізу основної діяльності, окреслене такими аспектами досліджень: аналіз динаміки обсягів виробництва та реалізації продукції; аналіз виконання плану з виробництва та реалізації продукції та проведення факторного аналізу з визначенням основних чинників впливу на відхилення; аналіз якості продукції; аналіз комплектності та ритмічності виробництва і реалізації продукції; аналіз виконання плану з асортименту та структури

випуску продукції; аналіз браку; виявлення резервів щодо збільшення обсягу виробництва та реалізації продукції; формування структури собівартості продукції; розгляд питання віднесення елементів витрат.

Окремо досліджувалися проблеми підвищення ефективності аграрних підприємств. Вони знайшли відображення у працях таких вчених, як В.Г. Андрійчука – висвітлено теоретичні аспекти та основні показники визначення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств; Л. Малік – досліджено ефективність агровиробничої діяльності та багатьох інших. Однак свої дослідження вони фокусують на ринку послуг загалом, виокремлюють питання маркетингу й менеджменту послуг, питання ефективності діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції [89, 91, 113]. Тому, враховуючи перспективи розвитку сфери нематеріального виробництва та важливість аграрного сектору економіки для України, ці питання потребують ґрунтовного і детального дослідження.

Для здійснення планування, обліку й аудиту основної діяльності згідно до національних стандартів бухгалтерського обліку діяльність підприємств відноситься до звичайної, яка у свою чергу, включає в себе операційну, інвестиційну, та іншу звичайну діяльність. Класифікація видів діяльності наведена на рис.1.1.

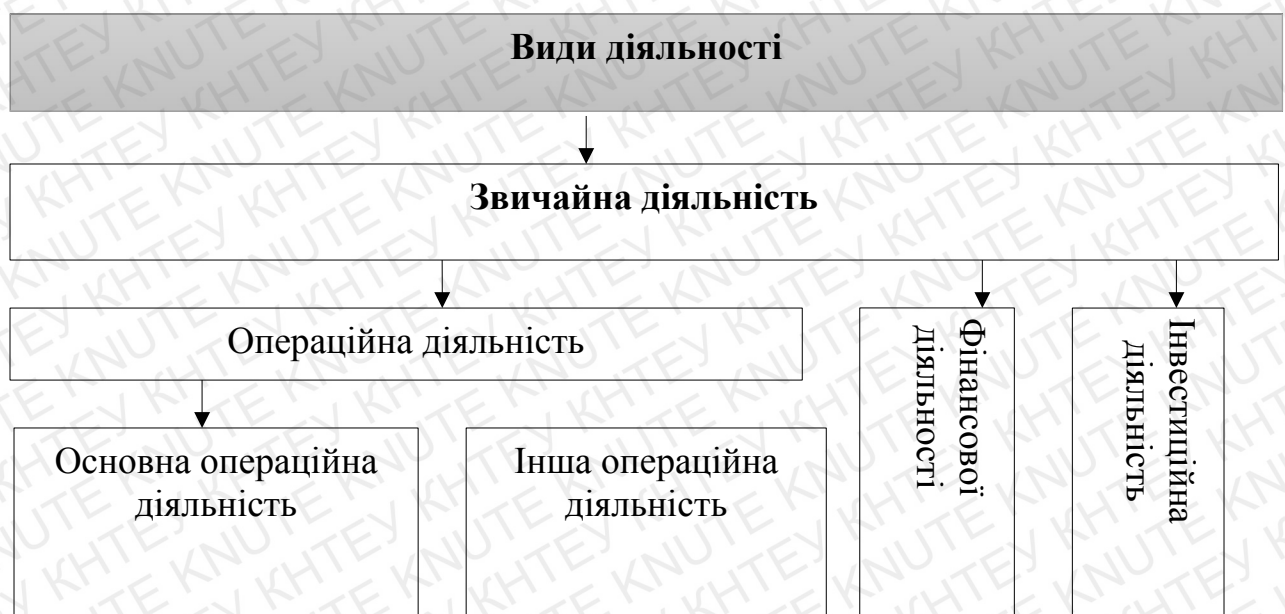


Рис.1.1. Класифікація видів діяльності суб'єкта господарювання [121]



Як відомо, вся діяльність економічних суб'єктів поділяється на операційну, фінансову та інвестиційну. Такий поділ видів діяльності вперше було визнано при розробленні перших вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», який з 2013 р. втратив чинність, проте в ньому вперше для вітчизняної облікової практики було ідентифіковано сутність цих видів діяльності. Зокрема, стандартом визначено, що *операційна діяльність* – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [89]; *основна діяльність* – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [21].

В широкому розумінні «операційною діяльністю» прийнято вважати основну діяльність підприємства, яка пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), забезпечує основну частку доходу і є головною метою створення підприємства [93].

Напрями операційної діяльності підприємства визначаються, перш за все, специфікою галузі економіки, до якої воно належить. Для більшості підприємств основу операційної діяльності становить виробнича або торгівельна діяльність, яка доповнюється здійсненням інвестиційної та фінансової діяльності. Разом з тим, інвестиційна діяльність є основною для інвестиційних компаній, інвестиційних фондів та інших інвестиційних інститутів, а фінансова діяльність – для банків та інших фінансових інститутів.

Операційна діяльність підприємства орієнтована переважно на товарний ринок, водночас як фінансова та інвестиційна діяльність здійснюються в основному на фінансовому ринку. При цьому, операційна діяльність пов'язана з різними видами та сегментами товарного ринку, що визначаються технологічними особливостями, специфікою матеріальних ресурсів, складом технологічного обладнання, характером готової продукції. Здійснення операційної діяльності пов'язано з капіталом, вже інвестованим в неї, у той час як інвестування капіталу, що передбачається здійснити є предметом

інвестиційної та фінансової діяльності підприємства [94].

Більшістю вчених-аналітиків, зокрема Є.В. Мнихом, С.З. Мошенським, О.В. Олійником, Г.В. Савицькою, В.М. Серединською, М.Г. Чумаченком та іншими, предметне поле завдань, що вирішуються в межах аналізу операційної діяльності, окреслене такими аспектами досліджень:

- аналіз динаміки обсягів виробництва та реалізації продукції;
- аналіз виконання плану з виробництва та реалізації продукції та проведення факторного аналізу з визначенням основних чинників впливу на відхилення;
- аналіз якості продукції;
- аналіз комплектності та ритмічності виробництва і реалізації продукції;
- аналіз виконання плану з асортименту та структури випуску продукції;
- аналіз браку;
- виявлення резервів щодо збільшення обсягу виробництва та реалізації продукції [28, 39, 55, 73, 100, 101].

Господарські операції, які лежать в основі операційної діяльності підприємства, носять регулярний характер, тому саме в процесі операційної діяльності формується основна маса прибутку та грошових потоків. Традиційно, операційна діяльність складається з окремих бізнес-процесів, які здійснюються з використанням ресурсної бази підприємства.

Кожна автономна самоврядна економічна організація, щоб вижити у конкурентному середовищі та розвиватись, мусить господарювати ефективно, тобто виробляти такі товари та послуги, які мають платоспроможний попит на ринку, поліпшувати їх якість, урізноманітнювати асортимент, скорочувати витрати виробництва на одиницю продукції, збільшувати вихід продукції з одиниці матеріально-сировинних ресурсів, зрештою мати якомога більшу вигоду від своєї діяльності [48, с. 97].

У результаті зростання ефективності основної (виробничої, комерційної, сервісної тощо) діяльності підприємства отримують можливість скорочувати витрати, і, як наслідок, генерувати більші прибутки. Ефективна операційна

діяльність підприємства сприяє задоволенню інтересів усіх зацікавлених груп економічних суб'єктів: власників бізнесу, персоналу, держави, споживачів.

Аграрний сектор – це кредитомістка галузь, яка потребує залучення додаткових фінансових ресурсів насамперед у формі короткострокових кредитів для забезпечення операційної діяльності. Це пов'язане з існуванням значного сезонного розриву між вкладенням оборотного капіталу та отриманням доходів [142].

В силу своєї специфіки аграрний сектор є менш інвестиційно привабливою галуззю порівняно з іншими галузями економіки. Це спричинено тривалим періодом виробництва сільськогосподарської продукції, який продовжується нерідко більше року, характеризується поступовим наростанням вкладень від початку виробництва до його завершення та одночасним вивільненням коштів у кінці виробництва при одержанні готової продукції. При цьому треба взяти до уваги ще й існування підвищеного ризику через незалежні від виробника обставини – несприятливі природно-кліматичні умови [74, 97].

Формування та використання фінансових ресурсів сільськогосподарськими підприємствами – це процес утворення ними грошових коштів для фінансового забезпечення операційної та інвестиційної діяльності, виконання фінансових зобов'язань перед державою та іншими суб'єктами господарювання. Рух грошових потоків кількісно відображає всі стадії процесу відтворення через формування, розподіл та використання грошових доходів, цільових фондів. Відтак фінансові ресурси є безвідмовним індикатором виникнення вартісних диспропорцій: дефіциту грошових коштів, неплатежів, нецільового використання коштів, збитків та інших негативних явищ у процесі фінансово-господарської діяльності підприємств. Тобто фінансовим ресурсам властива потенційна можливість контролювати фінансово-господарську діяльність аграрних підприємств [69].

На підприємстві управляють не тільки розглянутими вище ресурсами і процесами. Досягти мети можливо лише при реалізації випущеної продукції або шляхом надання послуг. А це пов'язано із зовнішнім середовищем, яке є

споживачем продукту, що випускається, і джерелом постачання ресурсів. Адже зовнішнє середовище є не тільки джерелом загроз, але й можливостей. Інакше кажучи, менеджмент не обмежується управлінням ресурсами, виробництвом, але й підприємством в цілому. Це поняття пов'язане з отримання прибутку, тобто, досягненням мети підприємства [85]. Оскільки ми розглядаємо операційну систему як об'єкт ситуаційного управління, нас, в першу чергу, повинна цікавити відповідь на запитання про те, які можливості ми маємо в даний час і які можливості ми повинні мати в перспективі для забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Розглядаючи операційну діяльність, необхідно зазначити відмінності між процесами виробництва продукції та надання послуг на підприємствах і в організаціях. Основна відмінність полягає в тому, що процес надання послуг характеризується не наявною властивістю, тоді як продукція є фізичним результатом конкретної виробничої операції.

Образно виражаючись, послуга - це те, що «падаючи на ногу, не заподіює болю». Інші відмінності полягають в тому, що в процесі надання послуг часто дуже важливим чинником є вдале розташування сервісних приміщень, а також те, що в ньому нерідко беруть участь самі споживачі, чого практично не відбувається в процесі виробництва продукції. Проте дане твердження також не слід сприймати однозначно. Так наприклад, виробники нерідко надають послуги у вигляді сервісного обслуговування продукції, що випускається ними; багато підприємств сфери обслуговування часто проводять фізичну продукцію, яку пропонують своїм клієнтам, або самі в процесі надання послуг споживають які-небудь матеріали [114].

Особливість операційної діяльності сільськогосподарського підприємства полягає в тому, що на відміну від підприємств інших галузей вона сконцентрована на оптовій торгівлі зерном, насінням та кормами для тварин; вирощуванні зернових та технічних культур; організації перевезення вантажів; надання послуг із зберігання зерна, його обробки та технологічної переробки; виробництві борошна, крупів, хлібобулочних і макаронних виробів, інших

харчових продуктів; вирощуванні, переробці, закупівлі (в тому числі у населення) та реалізації сільськогосподарської продукції.

На відміну від промисловості до процесу операційної діяльності сільськогосподарських підприємств залучено не три, а чотири ресурси — основні й оборотні, жива праця і земля, причому земля в сільському господарстві є головним засобом виробництва, тоді як в інших галузях (крім добувної) вона є лише просторовим базисом. Як основний засіб виробництва земля вимагає свого відтворення на розширеній основі, що породжує ряд специфічних проблем, пов'язаних із збереженням і підвищенням родючості ґрунту.

*Сільське господарство* – галузь української національної економіки, яка є стратегічно важливою та забезпечує Україні продовольчу незалежність і дає значній частині сільського населення робочі місця, що не менш важливо. Валовий внутрішній продукт в аграрному секторі економіки на початок 2017 р. становив 127,3 млрд. грн, або 20%. Але економічні можливості аграрного сектора України використовуються не повністю. Сільське господарство забезпечує більше 50% фонду споживання населення та є одним із лідерів серед секторів економіки в товарній структурі експорту та займає друге місце, а також вже багато років має позитивне зовнішньоторговельне сальдо [108].

Активний взаєморозвиток держави та бізнесу є необхідністю для значного прориву української аграрної продукції на зовнішніх ринках. Головними завданнями для уряду мають стати: удосконалення організації і методики аудиту в аграрному секторі для легшої адаптації європейський принципів управління сільськогосподарськими підприємствами, введення обов'язкових міжнародних стандартів та їх дотримання у виготовленні сільськогосподарської продукції. Європейський вектор розвитку сприятиме формуванню успішної аграрної політики, що приведе до зміцнення позицій вітчизняного виробника сільськогосподарської продукції в середині країни та на міжнародній арені [119, 122].

У розвинутих країнах світу, де спостерігається інформаційне та інноваційне забезпечення, аграрний сектор економіки займає близько 2-5 %.

Земельний фонд України (60,4 млн га) характеризується високим рівнем освоєності (рис. 1.2). Основу земельних ресурсів складають сільськогосподарські угіддя, які займають 41,5 млн гектарів або 71 % від земельного фонду України, з них: 32,5 млн. га – рілля; 2,4 млн. га – сіножаті; 5,4 млн. га – пасовища; 0,8 млн. га – багаторічні насадження; 0,2 млн. га – перелоги.

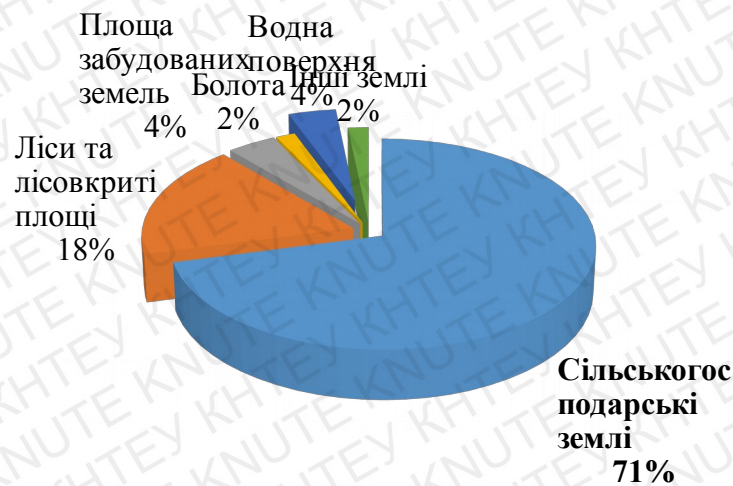
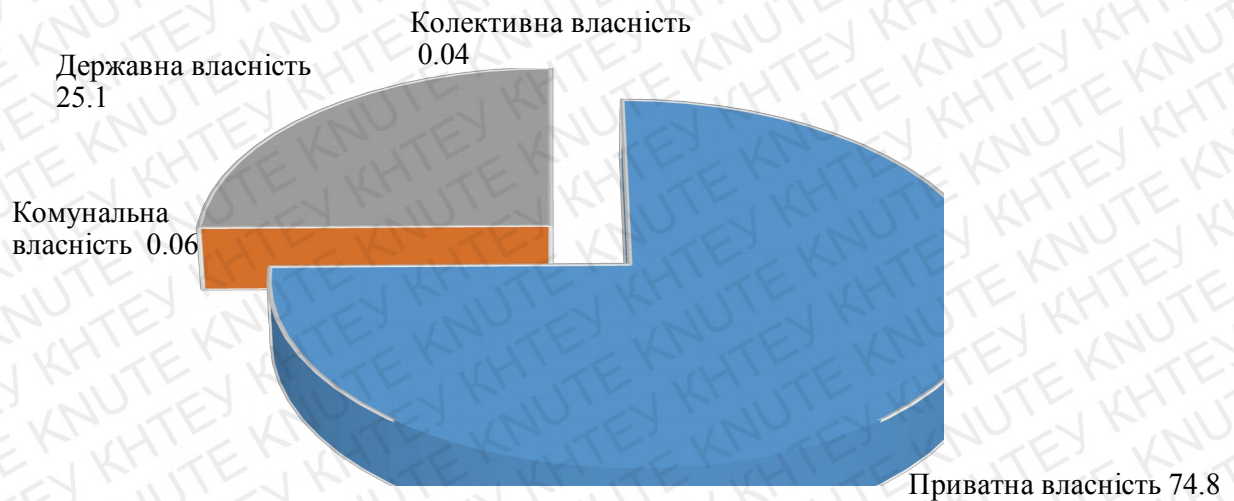


Рис. 1.2. Земельний фонд України за типом у 2017 р., %\*

\*За даними Державної служби статистики [108]

За час проведення земельної реформи, яка триває в Україні з 1990 року, відбулася демонополізація державної форми власності на землю. Об'єктом реформування стали землі, майже 12 тис. господарств. У приватну власність передано 74,8 % сільськогосподарських угідь, у т.ч. 80,9 % ріллі для використання за цільовим призначенням – сільськогосподарського виробництва. Право на земельну частку (пай) набули 6,9 млн чол., з яких 6,8 млн. (98,6 %) отримали сертифікати на земельну частку (пай). Повноправними власниками з отриманням державних актів стали 6,7 млн. громадян - 98,2 % від кількості осіб, які отримали сертифікати (рис. 1.3).



*Рис. 1.3. Структура сільськогосподарських угідь за формами власності за 2017 р., %\**

\* За даними Державної служби статистики [108]

Сільськогосподарські підприємства працюють в умовах ризику і невизначеності. Однією з причин цього є те, що в сільському господарстві економічний процес відтворення тісно переплітається з природними (біологічними) процесами. Сільськогосподарська продукція виробляється за допомогою живих організмів (рослин, тварин, мікроорганізмів), які часто функціонують як засоби виробництва. Оскільки ці живі організми розвиваються за біологічними законами, то цим і зумовлюється відома залежність процесу відтворення в сільському господарстві від природних факторів, що, в свою чергу, вимагає всебічного врахування їх і глибоких знань агробіологічної науки.

Згідно даних Держстату, підприємства сільського, лісового і рибного господарств в 2017 році досягли найвищої рентабельності в розрізі видів економічної діяльності (рис. 1.4).

Операційна діяльність сільськогосподарських підприємств здійснюється в різних ґрунтово-кліматичних умовах — добрих, середніх і поганих, що безпосередньо позначається на результатах господарської діяльності підприємств і має наслідком (за інших однакових умов) істотну диференціацію рівня їх економічного розвитку. Підприємства, що працюють у відносно гірших природних умовах, менш конкурентоспроможні, мають вищу вірогідність

## банкрутства.

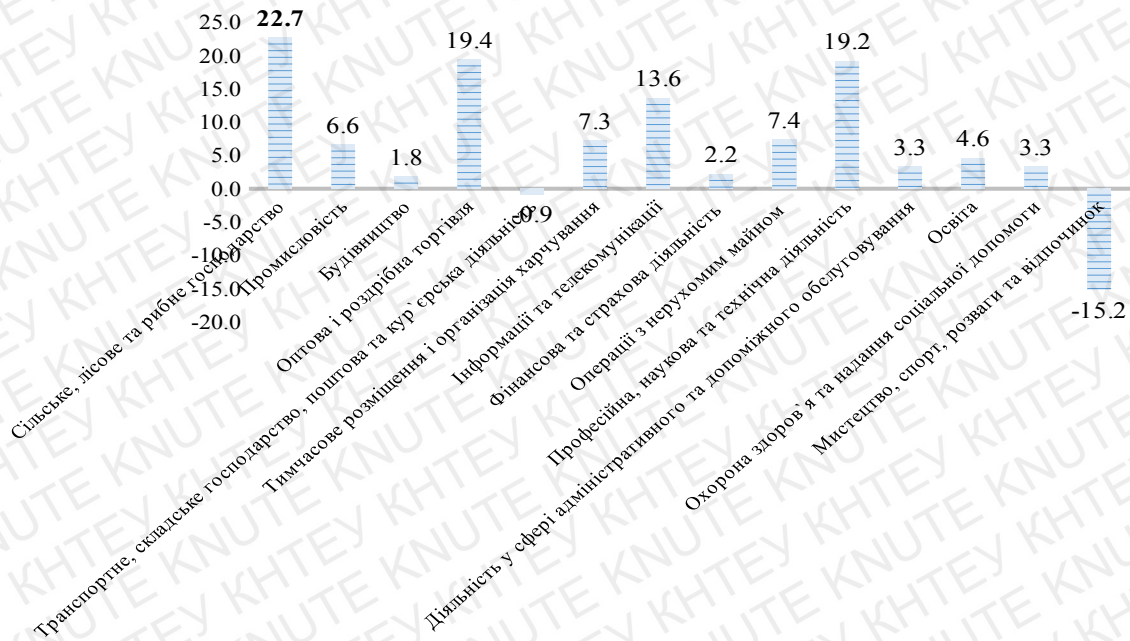


Рис.1.4. Рентабельність операційної діяльності підприємств України за видами економічної діяльності у 2017 році\*

\* За даними Державної служби статистики [108]

В умовах ринку ціновий фактор не може бути тим важелем, який забезпечував би таким підприємствам відносно благополуччя і зменшував ризик збанкрутувати. Тому виникає потреба в державній підтримці таких сільськогосподарських підприємств за допомогою позацінових економічних важелів [113].

У сільському господарстві робочий період (час безпосереднього використання живої і уречевленої праці) не збігається з періодом виробництва (час від початку виробництва до одержання готової продукції). У результаті такого незбігу виникає сезонність виробництва, яка виявляється в нерівномірному, переривчастому використанні робочої сили і засобів виробництва, в нерівномірному надходженні продукції і доходів протягом року. Це вимагає розробки заходів щодо пом'якшення сезонності і врахування цього фактора при виборі спеціалізації підприємства. Крім того, така залежність від природних умов викликає необхідність створювати на сільськогосподарських підприємствах значні страхові резерви насіння, кормів на випадок неврожаю, спричиненого форс-мажорними обставинами — посухою, градобоєм, повенями



тощо.

Сезонність виробництва у рослинництві, це коли виробничий процес має найвищу та найнижчу інтенсивність. Виробництво тут здійснюється за певними циклами – підготовка ґрунту до посіву, догляд за посівами, збирання урожаю. Поряд з цим за окремими культурами виробничі цикли збігаються, що зумовлює необхідність у додатковому залученні трудових і матеріальних ресурсів для своєчасного виконання робіт. Сезонність також спричиняє проблеми у використанні техніки, коли, наприклад, зернозбиральний комбайн працює лише два-чотири тижні на рік, а протягом іншого часу перебуває на зберіганні. І навпаки, в період міжсезоння виникає проблема зайнятості трудових ресурсів та засобів виробництва. Звичайно, ці чинники значно впливають на процеси організації й управління основною діяльністю [119].

Взаємодоповнюваність його основних галузей – рослинництва та тваринництва. Тваринництво не може розвиватися без кормової бази, а рослинництво – без органічних добрив, що надходять від тваринництва. Крім того, паралельний розвиток обох галузей дозволяє раціональніше використовувати трудові та матеріальні ресурси.

Виробництво сільськогосподарської продукції і формування цін на неї здійснюються в умовах, наближених до досконалої конкуренції, тоді як ціни на ресурси для сільського господарства та на продукцію переробних галузей формуються в умовах недосконалої конкуренції.

В сільському господарстві порівняно з іншими галузями значно ускладнюється процес управління основною діяльністю. Це зумовлено наступними *причинами*:

- ✓ необхідністю розвивати в сільськогосподарських підприємствах декілька товарних галузей, які істотно відрізняються технологією та організацією виробництва;
- ✓ розсосередженістю працівників по великій території, площею нерідко декілька тисяч гектарів земельних угідь і складністю в зв'язку з цим прийняття оперативних рішень (розпоряджень) відповідно до зміни поточної

виробничої ситуації;

✓ доступністю території сільськогосподарських підприємств та їх господарських об'єктів стороннім особам і необхідністю докладання додаткових зусиль для організації збереження власного та орендованого майна, вирощеного врожаю;

✓ потребою залучення сезонної робочої сили в періоди збігу сільськогосподарських робіт і труднощами управління нею в складі тимчасових організаційних ланок, які нерідко посилюються через низьку кваліфікацію таких працівників;

✓ необхідністю подовження робочого дня працівників сільськогосподарських підприємств з метою своєчасного виконання ними важливих технологічних операцій у стислі (оптимальні) агротехнічні строки та існування таких робочих місць, зокрема в молочному скотарстві, що характеризуються розірваністю робочого дня працівників.

Таким чином, специфічною особливістю операційної діяльності сільськогосподарських підприємств є існування взаємозалежності і взаємодоповнюваності окремих галузей, що вимагає всебічного обґрунтування галузевої структури підприємства. Виявом цієї особливості є, зокрема, та обставина, що значна частка продукції даної галузі не набуває товарної форми, а використовується в наступних циклах відтворення.

## **1.2. Нормативно-правове забезпечення та сучасні наукові розробки з обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства**

Законодавство України є джерелом правової інформації, до якої відносяться нормативно-правові акти України, що регулюють господарську діяльність. Нормативно-правова база призвана акумулювати всі інформаційні потоки, що забезпечують створення сприятливих умов господарювання.

Науковці розглядають чотири рівні нормативно-правового регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДФС, Державної аудиторської служби України, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві).

Основними нормативними документами, які регулюють облік основної діяльності сільськогосподарського підприємства в Україні є: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 15 «Доходи», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи», Податковий Кодекс України, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, та Інструкція про його застосування, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств (Додаток А).

Конкретизація сфер нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства наведена в табл. 1.1. Найбільш помітним нововведенням в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні стало затвердження у 2013 році Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1).

Таблиця 1.1

**Нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства**

<b>Рівень</b>	<b>Блок</b>	<b>Найменування нормативно - правових документів</b>	<b>Сфери нормативно-правового забезпечення</b>
<b>МІЖНАРОДНИЙ</b>	I	Міжнародні стандарти фінансової звітності	Визначають уніфіковані вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є інформаційною базою аналізу та контролю операційної діяльності сільськогосподарського підприємства
	II	Міжнародні принципи та інструкції щодо внутрішнього контролю	Рекомендації Міжнародної федерації бухгалтерів, рекомендації Закону Сарбейнса-Окслі (SOXs), рекомендації Комітету Спонсорських організацій комісії Тредвея (COSO), рекомендації Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, Інструкції із внутрішнього управління Торнбула (Великобританія), Декларація Європейського форуму з корпоративного управління щодо управління ризиками і внутрішнього контролю.
	III	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства
<b>ДЕРЖАВНИЙ</b>	IV	Законодавчі та підзаконні нормативні акти	Визначають місце, роль, завдання і правові основи обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства
	V	Постанови Кабінету Міністрів України	Розкрива основні діяльності сільськогосподарського підприємства
	VI	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Встановлюють принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за визначеними об'єктами та напрямками, що не суперечать міжнародним стандартам

## Закінчення таблиці 1.1

НЕДЕРЖАВНИЙ	VII	Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) і методичні рекомендації Міністерства фінансів, Національного банку, Державної фіскальної служби, Державної аудиторської служби України	Представлені нормативними документами, інструкціями і документами роз'яснювального характеру. Принципи корпоративного управління визначають порядок організації, форми й методи контролю господарських операцій, критерії доцільності та ефективності контрольних заходів
	VIII	Накази, розпорядження керівництва (власника) підприємства щодо форм організації аналізу та аудиту	Регламентують діяльність служби внутрішнього контролю. Визначають основні принципи і способи організації внутрішнього контролю на сільськогосподарському підприємстві
	IX	Внутрішні стандарти діяльності служби контролю	Визначають порядок, принципи та методи здійснення контролю внутрішніми контролерами. Регулюють дії контролерів при проведенні внутрішнього контролю.

Положення отримало статус національного та замінило облікові стандарти, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. Зміни покликані наблизити облік та подання фінансової звітності за національними стандартами до міжнародних стандартів обліку.

Згідно з п. 1 р. II НП(С)БО 1 фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року [21].

С. Голов, зазначає, що нові форми фінансової звітності, які є додатком до НП(С)БО 1, суперечать окремим положенням МСФЗ, передусім МСБО 1 «Подання фінансової звітності» і МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» (це стосується усіх форм звітності), і ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках [17, 18]. Взагалі, уніфіковані форми звітності апріорі не здатні врахувати специфіку діяльності усіх підприємств та усі ситуації, що виникатимуть на практиці. Тому встановлення уніфікованих

форм фінансової звітності суперечить концепції МСФЗ. Фінансова звітність складена на основі методології МСФЗ за формами, наведеними у додатках НП(С)БО 1, є статистично-фінансовою. Фінансовою звітністю загального призначення можна вважати лише примітки до фінансових звітів. Також, доречно прислухатись до думки С. Голова, що у зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування П(С)БО як аналогів МСФЗ [64].

У вітчизняних формах фінансової звітності з'явився такий показник, як сукупний дохід. Відповідно до п. 3 р. І НП(С)БО 1 термін «інший сукупний дохід» – це доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства [21].

Також, згідно з п. 3 р. І НП(С)БО 1, поняття «сукупний дохід» – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [21]. Вказані вище терміни являють собою ті ж самі поняття, що фігурують у офіційному перекладі МСБО 1 «Подання фінансової звітності» як загальний сукупний прибуток та інший сукупний прибуток [17]. Проте на практиці бухгалтерам важко пояснити, що саме має на увазі Міністерство фінансів України, прибуток чи дохід. Це, в свою чергу, свідчить про неякісний переклад МСБО (МСФЗ).

Щодо структури фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Міністерство фінансів України запропонувало окреме подання звіту про сукупний дохід – відповідні дані наводяться в спеціальному другому розділі т.ф. № 2. Параграф 81b МСБО 1 «Подання фінансової звітності» вищевказаний підхід допускає, проте вимагає, щоб другий звіт про сукупний прибуток починався з прибутку або збитку та відображав компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи). А другий розділ Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) т.ф. № 2 починається зі статті «Дооцінка (уцінка)необоротних активів», код рядка 2400, що суперечить вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [17].

Параграф 82a МСБО 1 «Подання фінансової звітності», починаючи з 2012 року вимагає, щоб у звіті про сукупні доходи елементи іншого сукупного доходу були представлені в розрізі можливості їх пере класифікації у статті прибутку або збитку. Проте вищевказана вимога не виконана у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

У 1994 році Правління Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (Правління КМСФЗ) вирішило розробити міжнародний стандарт фінансової звітності по сільському господарству. Після прийняття Попереднього варіанту стандарту «Сільське господарство» та урахування усіх зауважень у грудні 2000-го відбулось затвердження стандарту МСФЗ 41 «Сільське господарство» [19].

МСБО 41 «Сільське господарство» використовується для обліку біологічних активів, сільськогосподарської продукції на час збирання урожаю та державних грантів. Поза сферою застосування цього стандарту знаходиться земля, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності. Стандарт не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції після збирання урожаю. Сільськогосподарська діяльність – це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією біологічних активів для продажу, в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи [19].

Суб'єкт господарювання визнає біологічний актив або сільськогосподарську продукцію за одночасного виконання трьох умов:

- ✓ суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій;
- ✓ існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутньої економічної вигоди, пов'язаної з цим активом;
- ✓ вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити [19].

Стандарт передбачає оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за їх справедливою вартістю мінус

попередньо оцінені витрати на місці продажу. На кожну дату балансу біологічні активи оцінюються за їх справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу, а для оцінки сільськогосподарської продукції застосовується МСФЗ 2 «Запаси» або інший прийнятний стандарт. Якщо при первісному визнанні для біологічного активу немає визначених ринком цін або вартості, до моменту, коли стане можливим визначення його справедливої вартості, цей біологічний актив оцінюється за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності (табл. 1.2).

Метод оцінки (а звідси — і метод обліку) біологічних активів та їх похідних, визначений П(С)БО 30 (наказ Мінфіну від 18.11.2005 р. №790 на с. 54), повністю перекреслює традиційні для методи обліку, що ґрунтуються на розрахунках планової (нормативної) собівартості. Він покликаний регулювати облік сільгоспактивів, не визначений іншими стандартами [26]. Положення вирішує деякі злободенні проблеми, але залишає й безліч невирішених питань.

Таблиця 1.2\*

### Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Вид активу / момент оцінки	Момент первісного визнання	Кожна звітна дата	Можливість надійного визначення справедливої вартості
Біологічний актив	Справедлива вартість	Попередньо оцінені витрати на місці продажу	X
Біологічний актив (виключення)	Собівартість (МСФЗ 2 «Запаси» та ін.)	Накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності (МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів»)  Собівартість	Попередньо оцінені витрати на місці продажу  -  Справедлива вартість
Сільськогосподарська продукція	Попередньо оцінені витрати на місці продажу  -  Справедлива вартість	Застосовується МСФЗ 2 «Запаси» або інший прийнятний стандарт	X

\* Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [26]



Проведений аналіз норм першого національного положення (стандарту) дає змогу зробити висновок, що концепція складання фінансової звітності за цим нормативно правовим документом суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ. Єдині типові форми фінансової звітності для складання як за П(С)БО, так і за МСФЗ, внаслідок існування відмінностей між обома групами цих облікових стандартів, несуть ризик до перекручення статистичних даних.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» задекларовано, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам». Це вказує на те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Головна відмінність між МСБО і П(С)БО полягає в скороченій формі останнього. Тобто при складанні національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті.

Дослідження операційної діяльності сільськогосподарського підприємства обумовлює необхідність оцінювання наслідків зміни облікової політики у відповідності з МСБО 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових бухгалтерських оцінках і помилках» і П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Відповідно до МСБО 8, підприємство повинно змінювати свою облікову політику, коли її зміни призводять до того, що фінансова звітність надає надійну і більш значиму інформацію про вплив операцій, інших події або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або потоки грошових коштів.

Передумовою здійснення обліку, аналізу та аудиту ефективності основної діяльності сільськогосподарського підприємства є дотримання вимог МСБО 18

«Дохід» і П(С)БО 15 «Дохід». Прибуток визначається на основі показників доходів і витрат за принципом нарахування. Інформація фінансової звітності дає можливість співставити доходи і витрати за відповідний період часу та точніше оцінити фінансовий результат і спрогнозувати майбутні грошові потоки.

У цьому зв'язку необхідно досліджувати вплив зміни доходу від реалізації в залежності від обіговості на фінансовий результат. Слід зазначити, що перевищення доходів над витратами позитивно впливає на зміни власного капіталу, фінансового стану в цілому та фінансову стійкість підприємства.

Підприємствам, що здійснюють операції в іноземній валюті, слід керуватися вимогами МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» і П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Це пов'язано з тим, що коливання валютних курсів можуть суттєво вплинути на фінансову стійкість підприємства, особливо в сучасних кризових умовах. З цього приводу в П(С)БО 21 зазначається, що курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат), а від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність – у складі інших доходів (витрат). Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу, зменшуючи тим самим фінансову стійкість підприємства.

З метою вдосконалення організації готівкового обігу, зміцнення касової дисципліни, підвищення ефективності контролю за додержанням суб'єктами господарської діяльності встановленого порядку ведення операцій з готівкою у національній валюті, посилення відповідальності за додержання ними норм з регулювання обігу готівки та виконання своїх зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами було прийнято Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.05.1995 р. № 436/95 (зі змінами та доповненнями), який визначає застосування штрафної санкції за порушення норм з регулювання готівки.

Порядок ведення безготівкових розрахунків регламентує Інструкція «Про порядок відкриття і використання рахунків у національній та іноземній валюті», затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.2003р. № 492. Нею регламентовано, що поточні рахунки відкриваються зареєстрованим суб'єктам підприємницької діяльності незалежно від форми власності. Поточні рахунки в національній та іноземній валюті використовуються для здійснення безготівкових розрахунків. Поточні рахунки для зберігання коштів і здійснення всіх видів розрахунків, кредитних та касових операцій відкриваються в установі банку за місцем реєстрації підприємства або в будь-якому банку України за згодою сторін.

Один із блоків нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства є міжнародні стандарти аудиту. Проте їх використання для цілей обліку, аналізу та аудиту діяльності підприємства обмежується тим, що існуючі стандарти аудиторської діяльності орієнтовані на професійних аудиторів і відображають сутність системи внутрішнього контролю у плані вимог до її оцінки, що пред'являються зовнішніми аудиторами. Але цього недостатньо для розробки методологічних засад з удосконалення системи внутрішнього контролю підприємств.

Аналіз фахових джерел і практики господарювання в Україні показав, що світове співтовариство активно досліджує питання внутрішнього контролю та управління ризиками підприємства. Дослідженню теоретичних та практичних аспектів проблем внутрішнього контролю та концепції управління ризиками підприємства присвячено праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як : В. Д. Базилевич, В. Л. Дикань, О. М. Донець, Н. І. Дорош, І. М. Посохов, Т. В. Савельєва, Н. Є. Стрельбіцька, Я. Тайнен, Ю. І. Урецька, О. О. Чечуліна. Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ та проблематики внутрішнього контролю також зробили: С. В. Бардаш, Н. Г. Виговська, П. О. Куцик, Л. В. Нападовська, І. В. Скачок, Л. К. Сук, Н. С. Юрлова та ін.

Як зазначає Н. Г. Виговська, вимоги керівництва підприємства до системи внутрішнього контролю значно ширші ніж вимоги аудиторів [43]. Для

здійснення обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства доцільно використовувати МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» та МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» для визначення структури системи елементів, процедур і оцінки ризику внутрішнього контролю [16].

Як вже було зазначено, складність регламентації обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства полягає у відсутності державного нормативного регулювання питань створення і функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

У наукових школах сформувалась така думка, що проблеми стандартизації внутрішнього контролю не існує, адже задля її розв'язання достатньо скористатися нормами таких документів, як:

- «Інтегрована (концептуальна) основа внутрішнього контролю» розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея;
- «Управління ризиками організації. Інтегрований підхід» розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея;
- «Керівництво по контролю» документ Канадського інституту присяжних бухгалтерів;
- Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів.

Проте, зазначені документи є доречними для оцінки контролю корпорацій. Їх адаптація до умов функціонування організацій з однорівневим управлінням недоцільна.

До нормативно-правової бази обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства відносяться внутрішньо фірмові стандарти, правила і методики обліку, аналізу та аудиту основної діяльності підприємства, які розробляються для внутрішнього користування на кожному

підприємстві, виходячи з умов його діяльності, організаційної структури, спеціалізації, кваліфікації спеціалістів та наявності матеріально-технічної бази.

У науковій літературі під стандартами внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) розуміють регламенти (документи), які визначають порядок, принципи і методи здійснення контролю внутрішніми контролерами (аудиторами). Основними документами в цьому блоці є:

1) положення про відділ внутрішнього контролю, в якому визначено його цілі та завдання, відповідальність та відносини з іншими функціональними службами підприємства;

2) регламенти застосування окремих засобів контролю, які визначають об'єкт контролю, технологічний процес виконання процедур та їх періодичність, відповідальних осіб, порядок документування результатів контролю;

3) план здійснення внутрішнього контролю, який визначає обсяг, графік і строки проведення перевірок, а також склад групи спеціалістів;

4) посадові інструкції, що регламентують права й обов'язки конкретних виконавців, які виконують контрольні функції.

Підводячи підсумок, необхідно відзначити, що в плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства, вважаємо, необхідно зробити наступні кроки: провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком, аналізом та аудитом основної діяльності сільськогосподарського підприємства з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та нерегульованих ситуацій; організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, аналізу та аудиту, оподаткування, в тому числі щодо основної діяльності сільськогосподарського підприємства; головним бухгалтерам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки

виявлених ними суперечностей, невідповідність згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях.

### **1.3. Організаційно-економічна характеристика ПП «Агропрогрес»**

Дослідження питань організації та методики аудиту основної діяльності буде здійснено на основі даних приватного підприємства «Агропрогрес» (надалі ПП «Агропрогрес»), яке створене у відповідності до Господарського Кодексу України [2], Цивільного кодексу України [5] та іншого чинного в Україні законодавства, іншими внутрішніми локальними актами.

ПП «Агропрогрес» займається сільськогосподарською діяльністю. Засноване воно у грудні 2000 року. Підприємство є юридичною особою і набуло права юридичної особи з дня його реєстрації, яка здійснюється в порядку передбаченому законодавством України.

ПП «Агропрогрес» має самостійний баланс, поточний і інші рахунки в установах банків, печатку зі своєю назвою, круговий штамп, бланки, знак для товарів та послуг й інші реквізити. Воно працює на принципах повного господарського розрахунку, самофінансування і самоврядування.

Землі господарства мають площу 28641га. На високому рівні розвинута культура землеробства та тваринництва.

Завдяки висококваліфікованим спеціалістам, дотриманню високої технології вирощування культур, внесенню мінеральних добрив, щороку досягається висока врожайність. Також на високому рівні тваринництво та добре розвинута переробна галузь.

*Мета діяльності:* задоволення потреб суспільства в товарах і послугах та реалізації на основі одержаного прибутку економічних і соціальних інтересів робітників Підприємства.

*Основні завдання:* підприємство займається доглядом за власним господарством, з подальшою обробкою отриманої сировини, та виготовленням і реалізацією отриманої готової продукції.

Реалізовує: зерно, зернобобові, пшеницю, кукурудзу, буряк, силос, велику рогату худобу, молоко.

Головні види діяльності підприємства представлені нижче:

- здійснення виробництва (виращування), збирання, заготівлі, переорки, купівлі, використання та продажу продуктів сільськогосподарського виробництва;
- виращування зернових культур;
- виробництво продукції продовольчого призначення, включаючи обробку та консервування;
- оптова, роздрібна торгівля, заготівля та реалізація сільськогосподарської продукції;
- оптова та роздрібна торгівля, збут, закупівля та реалізація сільськогосподарської техніки і запчастин до неї;
- оптова та роздрібна торгівля зерном та кормами для тварин;
- організація та проведення виставок, ярмарок, фестивалів, лотерей, конференцій, семінарів, аукціонів та участь у них;
- діагностування та ремонт автотранспорту і сільгосптехніки;
- посередництво у працевлаштуванні.

Майно ПП «Агропрогрес» складають основні засоби і оборотні засоби, а також інші матеріальні і фінансові ресурси підприємства. Джерелами формування майна ПП «Агропрогрес» є:

- грошові та матеріальні внески власника;
- орендовані основні засоби;
- прибутки, що одержані від реалізації продукції та послуг;
- кредити банку;
- прибутки від операцій з цінними паперами;
- пайові, грошові і майнові внески членів трудового колективу підприємства, якщо буде рішення власника з цього питання;
- залучені засоби та кошти юридичних осіб та громадян;
- інші джерела, не заборонені законодавчими актами України.

ПП «Агропрогрес» самостійно виконує свою господарську діяльність, визначає перспективи розвитку, виходячи з кон'юнктури ринку, розпоряджається продукцією, що виготовляється, прибутком, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Господарська діяльність ПП «Агропрогрес» виконується на основі договорів з замовниками і споживачами.

Прибуток, що одержує ПП «Агропрогрес» з операційної та господарської діяльності підлягає оподаткуванню згідно із законодавством і після сплати податків, інших обов'язкових виплат, процентів за кредит, штрафів, використовується для створення фондів підприємства.

ПП «Агропрогрес» створює такі фонди:

1. фонд оплати праці (матеріального заохочення);
2. преміальний фонд;
3. резервний фонд;
4. інші фонди, що не заборонені чинним законодавством України.

Також ПП «Агропрогрес» займається зовнішньоекономічною діяльністю, яка є однією з складових частин діяльності підприємства і визначається на принципах валютного самозабезпечення та самофінансування.

Оперативний, бухгалтерський і статистичний облік та звітність ПП «Агропрогрес» проводиться згідно з законодавством України для малих підприємств.

На ПП «Агропрогрес» формою ведення бухгалтерського обліку є журнально-ордерна. Дана форма спрямована на групування облікової інформації з метою здійснення контролю над ресурсами та на задоволення вимог до бухгалтерської звітності.

Записи здійснюються протягом місяця в єдиний журнал для однотипних операцій. Журнал-ордера для окремих груп операцій є стандартизованими і побудовані таким чином, що передбачають збір аналітичної інформації в розрізі показників, необхідних для формування бухгалтерської звітності.



Контроль за фінансовою діяльністю ПП «Агропрогрес» здійснюється Державною фіскальною службою України.

Організаційна структура ПП «Агропрогрес» наведена на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Організаційна структура ПП «Агропрогрес»

Проаналізуємо основні економічні показники, що характеризують діяльність ПП «Агропрогрес» (Додатки Б.1-Б.5 та Додатки В.1-В.5).

Для забезпечення безперервної діяльності підприємство використовує ресурси та джерела їх утворення, що відображені в додатку Г і на рис. 1.6 і 1.7.

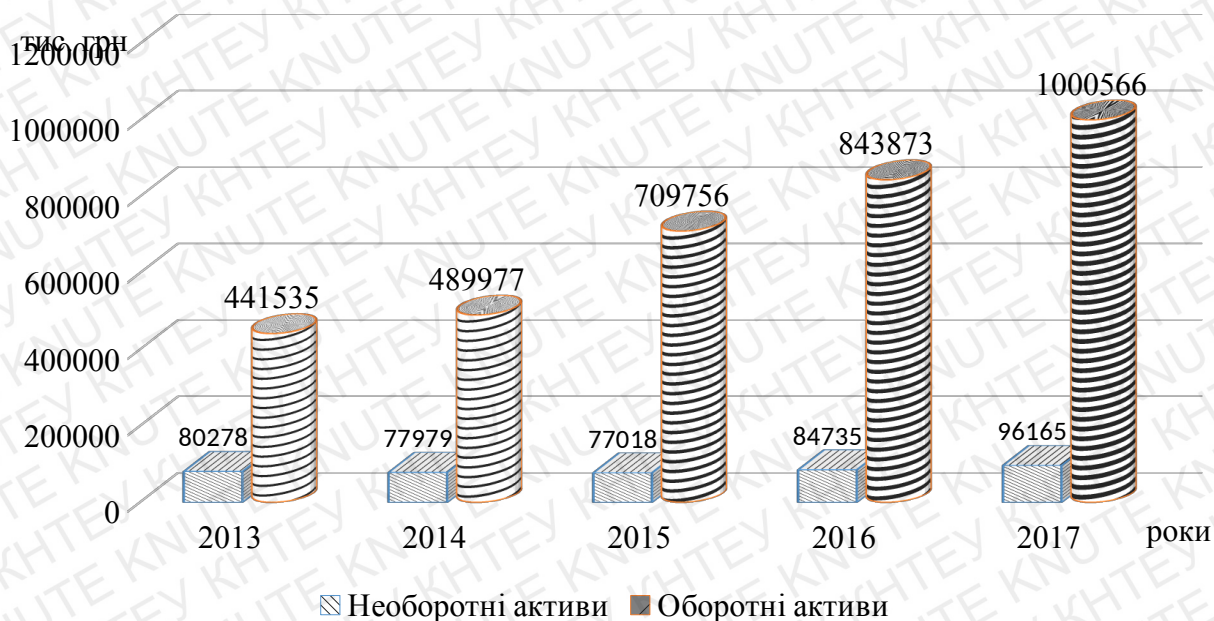


Рис. 1.6. Динаміка активів ПП «Агропрогрес» за 2013-2017 рр.

Аналіз даних додатку Г та рис. 1.6 показав, що обсяги оборотних активів на ПП «Агропрогрес» з 2013 р. зростали. Так, в 2014 р. оборотні активи склали 489977 тис. грн, що на 10,9% більше ніж в попередньому 2013 р., в 2015 р. зросли в 1,5 рази та становили 709756 тис. грн, в 2016 р. зросли на 18,9% від попереднього 2015 р. та в 2017 р. становили – 1000566 тис. грн, що на 156693 тис. грн більше ніж в попередньому 2016 р. Найбільш позитивну тенденцію мали виробничі запаси, які зросли на 110,6% у 2016 р. та на 55,2% у 2017 р., а також готова продукція, що зросла на 78,2% у 2016 р. та на 69% у 2017 р. і товари, які за останні два роки збільшились майже в шість разів, що є позитивним для підприємства.

Необоротні активи за п'ять років не мали значної тенденції до зростання. За 2016-2017 рр. ПП «Агропрогрес» збільшило свої незавершені капітальні інвестиції та основні засоби.

Аналіз даних додатку Г та рис. 1.7 показав, що власний капітал з кожним роком зростав та найбільше зріс в 2015 р. на 99,3%, а в 2017 р. склав 739584 тис. грн, що на 29,5 % більше від попереднього 2016 р. Довгострокові зобов'язання і забезпечення з 2013 р. по 2016 р. зменшувалися, проте в 2017 р. зросли на 162528 тис. грн, оскільки ПП «Агропрогрес» в 6,5 разів збільшив довгострокові кредити банків та в 9 разів збільшив інші довгострокові зобов'язання.



Рис. 1.7. Динаміка пасивів ПП «Агропрогрес» за 2013-2017 рр.

Поточні зобов'язання і забезпечення в 2014 р. зросли на 26% та в 2016 р. – на 10,3%, проте в 2015 р. зменшилися на 3% та в 2017 р. – на 49,1% (через зменшення підприємством короткострокових кредитів банків).

Розрахунок коефіцієнта рентабельності активів ПП «Агропрогрес» за 2014-2017 рр. представлено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Коефіцієнт рентабельності активів ПП «Агропрогрес»  
за 2014-2017 рр.**

Баланс	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Формула розрахунку	$K_{Ra} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середньорічна сума активів}} \times 100\%$			
<b>Активи</b>				
<b>I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ</b>				
Разом по розділу I, %	37,9	295,5	134,6	175,3
<b>II. ОБОРОТНІ АКТИВИ</b>				
Разом по розділу II, %	6,0	32,1	13,5	16,8
<b>Баланс, (тис. грн)</b>	567956	786774	928608	1096731
<b>Чистий прибуток, (тис. грн)</b>	29546	227630	114024	168536
$K_{Ra}, \%$	5,2	28,9	12,3	15,4

За результатами розрахунків коефіцієнта рентабельності активів ПП «Агропрогрес» спостерігається позитивна тенденція показника. Отже, чим вищий показник, тим більш ефективним є весь процес управління, адже показник рентабельності активів формується під впливом всієї діяльності компанії.

Розрахунок коефіцієнта рентабельності власного капіталу ( $K_{RBK}$ ) ПП «Агропрогрес» представлено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

**Коефіцієнт рентабельності власного капіталу ПП «Агропрогрес»  
за 2014-2017 рр.**

Баланс	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Формула розрахунку	$K_{RBK} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середньорічну суму власного капіталу}} \times 100\%$			
<b>Пасиви</b>				
III. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ				
Разом по розділу III, %	12,9	49,8	19,9	22,8
<b>Баланс, (тис. грн)</b>	567956	786774	928608	1096731
<b>Чистий прибуток, (тис. грн)</b>	29546	227630	114024	168536
$K_{RBK}$ , %	12,9	49,8	19,9	22,8

Рентабельність власного капіталу – показник, що вказує, наскільки ефективно використовується власний капітал, тобто скільки прибутку було згенеровано на кожну гривню залучених власних коштів. Цей індикатор є найбільш важливим для власників (акціонерів, учасників), адже дозволяє визначити зростання їх добробуту за аналізований період. Він розраховується як співвідношення чистого прибутку компанії за період і середньої вартості власного капіталу за цей же період.

Розрахунок коефіцієнта рентабельності власного капіталу ПП «Агропрогрес» за аналізований період допомагає зрозуміти зміни в прибутковості. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу зростає, це демонструє відносне збільшення чистого прибутку, що генерується на ту ж суму капіталу. Тенденція стабільного зростання коефіцієнта рентабельності власного капіталу означає підвищення здатності компанії генерувати прибуток.

Чистий прибуток ПП «Агропрогрес» продовжує зростати. Загалом, ефективність використання власного капіталу є високою.

Розрахунок показника рівня рентабельності ПП «Агропрогрес» представлено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

**Показник рівня рентабельності ПП «Агропрогрес»  
за 2014-2017 рр.**

Баланс	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Формула розрахунку	$PP_R = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}} \times 100\%$			
Собівартість реалізованої продукції, (тис. грн)	136127	457795	396600	368298
Чистий прибуток, (тис. грн)	29546	227630	114024	168536
$PP_R, \%$	21,7	49,7	28,7	45,8

Збільшення показника рівня рентабельності ПП «Агропрогрес», свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства.

Рентабельність реалізації характеризує дохідність основної діяльності підприємства. Рентабельність реалізації визначається як відношення прибутку від реалізації до виручки від реалізації без податків, що включаються в ціну продукції. Рентабельність реалізації ПП «Агропрогрес» наведено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

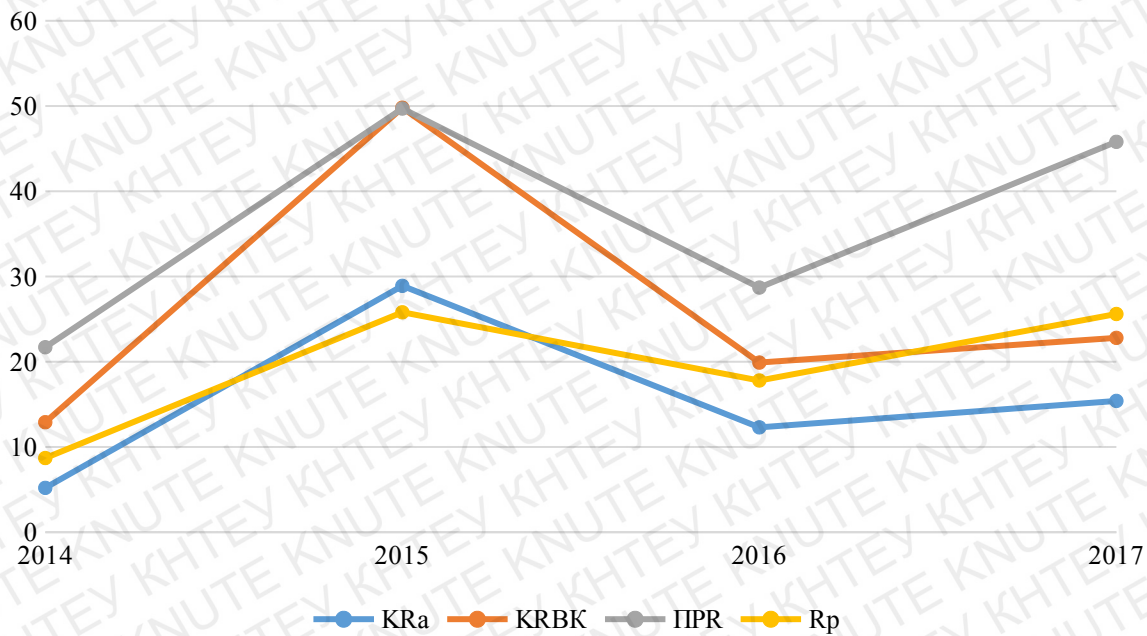
**Рентабельність реалізації ПП «Агропрогрес»  
за 2014-2017 рр.**

Баланс	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Формула розрахунку	$R_p = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}} \times 100\%$			
Чистий дохід від реалізації продукції, (тис. грн)	338488	880434	640192	611399
Чистий прибуток, (тис. грн)	29546	227630	114024	168536
$R_p, \%$	8,7	25,8	17,8	25,6

Дані табл. 1.6 свідчать про зростаючу тенденцію показника за аналізований період. Рентабельність реалізації по чистому прибутку з кожним роком зростала, проте у 2016р. знизилася, а в 2017 р. кожна гривня продажів

принесла 25,6 грн чистого прибутку. Це високий показник, який свідчить про ефективне управління витратами підприємства ПП «Агропрогрес».

Коефіцієнти рентабельності ПП «Агропрогрес» графічно зображено на рис. 1.7.



*Рис. 1.7. Динаміка коефіцієнтів рентабельності ПП «Агропрогрес» за 2014-2017 рр.*

KRa – коефіцієнт рентабельності активів;

KRBK – коефіцієнт рентабельності власного капіталу;

PPR – коефіцієнт рівня рентабельності;

Rp - коефіцієнт рівня реалізації.

Отже, дослідження теми випускної кваліфікаційної роботи здійснювалося з використанням даних приватного підприємства «Агропрогрес», яке створене у відповідності до чинного законодавства України. Розрахунок показників рентабельності ПП «Агропрогрес» за 2014-2017 рр. показав тенденцію до зростання і є свідченням ефективності роботи підприємства, що націлена на отримання прибутку у короткостроковій перспективі. У такому визначенні підкреслено у яких випадках рентабельність є дійсно критерієм економічної ефективності діяльності підприємства, а також враховано, що різні показники рентабельності можуть свідчити про ефективність різних ділянок роботи сільськогосподарського підприємства.

## Висновки до першого розділу

В першому розділі випускної кваліфікаційної роботи розкрито питання економічної характеристики основної діяльності як об'єкт аналізу і аудиту сільськогосподарського підприємства; теоретичні засади аудиту в системі управління основною діяльністю сільськогосподарського підприємства; критичної оцінки нормативно-правового забезпечення з обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства; організаційно-економічна характеристика діяльності ПП «Агропрогрес» і зроблені наступні висновки.

Будь-яка діяльність здійснюється з певною метою – для досягнення економічного чи соціального ефекту. Тому питання визначення ефективності основної діяльності сільськогосподарських підприємств на ринку виробничих послуг є доволі актуальним та потребує подальшого дослідження.

Розглядаючи операційну діяльність, необхідно зазначити відмінності між процесами виробництва продукції та надання послуг на підприємствах і в організаціях. Основна відмінність полягає в тому, що процес надання послуг характеризується не наявною властивістю, тоді як продукція є фізичним результатом конкретної виробничої операції. Специфічною особливістю операційної діяльності сільськогосподарських підприємств є існування взаємозалежності і взаємодоповнюваності окремих галузей, що вимагає всебічного обґрунтування галузевої структури підприємства.

Проаналізувавши нормативно-правову базу щодо обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства, на перший погляд здається, що в Україні проведено реформування фінансової звітності та бухгалтерського обліку на основі принципів міжнародних стандартів, але якщо уважно розібрати кожний принцип – то присутні певні розбіжності. Облікова методологія допускає невизначеність та неясність, проведення обліку та складання звітності внаслідок чого стає залежним від трактування окремих фахівців.

Дослідження питань організації та методики аудиту основної діяльності буде здійснено на основі даних приватного підприємства «Агропрогрес», яке займається сільськогосподарською діяльністю, засноване у грудні 2000 року. Підприємство є юридичною особою і набуло права юридичної особи з дня його реєстрації, яка здійснюється в порядку передбаченому законодавством України.

Рентабельність ПП «Агропрогрес» за 2013-2017 рр., відображає ефективність роботи підприємства, що націлене на отримання прибутку у короткостроковій перспективі і який вказує на якість управлінських рішень, що стосуються фінансової, операційної та інвестиційної діяльності підприємства. У такому визначенні підкреслено у яких випадках рентабельність є дійсно критерієм економічної ефективності діяльності підприємства, а також враховано, що різні показники рентабельності можуть свідчити про ефективність різних ділянок роботи підприємства. Щодо показників рентабельності ПП «Агропрогрес», то всі показники підприємства мають тенденцію до зростання, а отже свідчать про ефективну господарську діяльність.



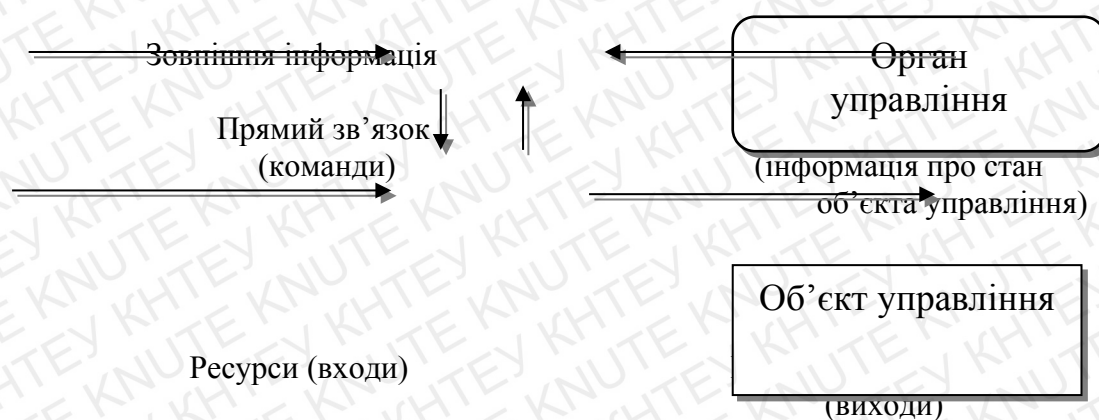
## РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

### 2.1. Інформаційне забезпечення системи управління суб'єкта господарювання як бази для виконання аналітичних і контрольних процедур

Трансформація вітчизняної економіки, спрямована на розвиток ринкових відносин, вимагає принципово нових підходів до управління підприємством, а контроль формує необхідну інформаційну базу для такого управління. Інформаційні потоки, що виражають основну діяльність, повинні відповідати всім вимогам прозорості, достовірності, своєчасності та іншим характеристикам, достатнім для якісного управління підприємством у середовищі ринкових відносин [42].

Управління підприємством вимагає гармонійного поєднання зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків на основі створення сучасної інформаційної системи, яка забезпечить керівні структури різноманітною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [54].

Класичну інформаційну систему управління підприємством наведено на рис. 2.1.



***Рис. 2.1. Інформаційна система управління підприємством***

***ПП «Агропрогрес»***

Дослідження діяльності підприємства як відкритої економічної системи дозволяє визначити критерій ефективності управління, а саме: управління є ефективним, якщо в процесі перетворення вхідних ресурсів (матеріальних, трудових та фінансових) з'являються додаткові виходи (прибуток, соціальний ефект тощо) і на цій основі утворюється додаткова вартість входів.

Це обумовлює необхідність розвитку інформаційного забезпечення аналізу і контролю основної діяльності сільськогосподарського підприємства, удосконалення його організаційної структури, визначення принципів утворення та умов розподілу і поєднання інформаційних потоків [56, 65].

Дослідження проблем аналізу і аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства в умовах ринкової економіки спрямоване на розвиток і удосконалення інформаційного забезпечення потреб управління щодо визначення потенційної можливості підвищення ефективності управління персоналом підприємства шляхом оптимізації обліку, аналізу і контролю.

Необхідною умовою функціонування системи управління фінансово-господарською діяльністю підприємства є економічна інформація, що представляє собою сукупність відомостей економічного характеру, які утворюються на основі попереднього якісного пізнання соціально-економічних відносин і відображають ці відносини переважно за кількісними характеристиками. Стосовно суб'єкта господарювання (основної ланки економіки), економічна інформація представляє собою сукупність даних, що характеризують його фінансово-економічну діяльність, і є важливим об'єктом збереження, передачі та перетворення [67, 85].

Із розвитком науково-технічного процесу ускладнюється відповідно і інформаційне забезпечення господарського механізму підприємств. Перш за все збільшуються обсяги економічної інформації про діяльність підприємств,

яка містить дані для аналізу і аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства. Зростання обсягів інформації веде до організації та методики проведення контролю фінансово-господарської діяльності. Для аналізу і аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства використовують економічну інформацію.

Ефективне застосування економічної інформації в системі управління сучасним підприємством ґрунтується на її класифікації. Метою класифікації є визначення основних характеристик економічної інформації, які обумовлюють вибір відповідних інформаційних технологій на етапі проектування інформаційної системи контрольного процесу [137].

Класифікацію економічної інформації за різними ознаками наведено в табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

**Класифікація економічної інформації для аналізу і аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства [137]**

<b>Ознака класифікації</b>	<b>Види інформації</b>
1	2
Місце утворення	Зовнішня
	Внутрішня
Професійна інформаційна комунікація	Робоча
	Інформаційна пряма
	Інформаційна непряма
Пізнавальність інформації	Інформаційна опосередкована
	Нова
	Релевантна
За джерелами формування	Правова
	Директивна
	Нормативно-довідкова
	Прогнозна
	Планова
	Фактографічна

Залежно від місця утворення економічна інформація поділяється на внутрішню і зовнішню [137].

Внутрішня інформація формується безпосередньо на підприємстві в процесі фінансово-господарської діяльності і містить як планові, так і фактичні

дані щодо його ресурсного потенціалу, фінансового стану, результатів діяльності. Приймаючи ті чи інші управлінські рішення, підприємство може активно впливати на внутрішню інформацію: планові показники залежать від пріоритетів стратегічного розвитку та напрямів їх реалізації, фактографічну інформацію можна змінити шляхом залучення додаткових фінансових ресурсів, впровадження новітніх технологій виробництва продукції, підвищення рівня організації праці, усунення виявлених недоліків тощо. Для контролю основної діяльності сільськогосподарського підприємства внутрішньою інформацією є дані бухгалтерського обліку з оплати праці, аналітичні звіти, накази керівництва тощо.

Зовнішня інформація характеризує правові та соціально-економічні умови, які, безпосередньо впливаючи на діяльність підприємства, спонукають його керівництво до прийняття рішень відповідно до вимог зовнішнього середовища. В момент надходження зовнішні інформаційні потоки практично не залежать від підприємства. Лише перебіг часу може дати відповідь на питання, чи вплинула діяльність підприємства на інформаційні параметри зовнішнього середовища і якщо вплинула, то наскільки суттєвим є цей вплив. На відміну від внутрішньої інформації, яка може цілеспрямовано змінюватись в процесі управління підприємством, зовнішня інформація сама обумовлює зміни фінансово-господарської діяльності, і таким чином впливає на внутрішні інформаційні потоки [73, 137].

Розподілення інформації за джерелами формування є надзвичайно важливим для ієрархічної побудови входних інформаційних потоків на основі взаємної підпорядкованості інформаційних джерел.

Професійна інформаційна класифікація ґрунтується на контактах працівників, зайнятих у контрольному процесі. В її складі розрізняють такі види інформації [100, 101]:

- робочу – між членами ревізійної бригади при здійсненні контрольних функцій;

- інформаційну пряму – дослідження інформації про стан підконтрольних об'єктів;
- інформаційну непряму – вивчення нормативно-правових актів, методичних вказівок та інструкцій щодо виконання контрольно-ревізійних процедур;
- інформаційну опосередковану – вивчення даних про фінансово-господарську діяльність державних підприємств і зіставлення їх з даними ревізійної установи.

За ступенем пізнавальності інформацію поділяють на нову і релевантну. Нова інформація – це інформація, яка відображає новизну запровадженого рішення або обґрунтовує причину недоліків виявлених контролем.

Інформація, яка раніше була у аналогах, тобто прототипі (звітності про фінансово-господарську діяльність підприємства) називають релевантною.

Класифікація економічної інформації за джерелами формування передбачає її розподіл на правову, нормативну, довідкову, планову та фактографічну.

Джерелом правової інформації для контролю основної діяльності сільськогосподарського підприємства є законодавство України. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність сільськогосподарських підприємств у галузі фінансових, господарських та трудових відносин [135].

Довідкова інформація міститься у стандартах, прайс-листах, довідниках, каталогах тощо. Інформація, що надходить з даного джерела, не має обов'язкового характеру і враховується контролерами в міру її необхідності для вирішення управлінських завдань. Серед джерел довідкової інформації, що містять дані про фінансову діяльність, треба назвати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви Ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо. Планова інформація надходить з фінансових планів, бізнес-планів, інвестиційних проектів, кошторисів. Вона формується безпосередньо на підприємстві відповідно до

стратегічних напрямів розвитку підприємства, виходячи з потенційних можливостей його розвитку (потужність, організаційно-технічний рівень виробництва, ресурсний потенціал, перспективи залучення додаткових джерел фінансування тощо), вимог чинного законодавства та відповідних директивних документів, з урахуванням нормативної та довідкової інформації стосовно контролю фінансово-господарської діяльності підприємства. Планова інформація стосовно витрат на оплату праці міститься переважно у бізнес-планах, фінансових планах, інвестиційних проектах, прогнозах стратегічного розвитку підприємства тощо.

Фактографічна інформація має відображати фактичний стан підприємства як об'єкта управління, результати його фінансово-господарської діяльності, а також внутрішні й зовнішні чинники, що обумовлюють рух фінансових, матеріальних і трудових ресурсів протягом досліджуваного періоду [136].

Статистичний облік ґрунтується на даних бухгалтерського, оперативного та вибіркового обліку. Форми статистичної звітності розробляються Державним комітетом статистики України і є обов'язковими для підприємств, установ і організацій.

Останнім часом в системі бухгалтерського обліку виділено податковий облік, який забезпечує підприємство інформацією для своєчасного нарахування і сплати податків та обов'язкових платежів, а також складання і подання податкової звітності.

Бухгалтерській облік відображає фінансові ресурси та фінансово-господарські операції підприємств і формується на основі застосування методів суцільного безперервного спостереження, обов'язкового документування та систематизації на рахунках бухгалтерського обліку. Залежно від етапу облікового процесу, на якому вона утворюється, облікова бухгалтерська інформація розподіляється на первинну (первинний облік), поточну (поточний облік) і звітну (підсумковий облік).

Оперативний облік застосовується на окремих ділянках фінансово-господарської діяльності підприємства. Завдання оперативного обліку полягають у забезпеченні термінового (оперативного) отримання інформації щодо зміни параметрів об'єктів, що потребують постійного (оперативного) контролю. Інформація вибіркового обліку складається з даних спостережень і перевірок, що не мають постійного характеру. Необхідність застосування вибіркового обліку обумовлюється проблемними економічними ситуаціями, що виникають на підприємстві час від часу і вирішення яких потребує залучення відповідної облікової інформації. Розповсюдженими методичними прийомами вибіркового обліку є інвентаризація, хронометражні спостереження, фотографія робочого часу.

Узагальнюючи сказане вище, організаційно-інформаційну модель аналізу основної діяльності сільськогосподарського підприємства представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2\*

### Організаційно-інформаційна модель аналізу і аудиту основної діяльності ПП «Агропрогрес»

Мета і завдання аналізу і аудиту основної діяльності підприємства	
1	2
<b>1.1. Мета</b>	<b>1.2. Завдання</b>
Метою аналізу і аудиту основної діяльності підприємства є пошук шляхів і резервів зростання результатів діяльності.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оцінка структури доходів і витрат сільськогосподарського підприємства;</li> <li>• Аналіз динаміки доходів та витрат за складом і структурою;</li> <li>• Аналіз рентабельності основної діяльності сільськогосподарського підприємства;</li> <li>• Перевірка правильності розмежування доходів, витрат і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;</li> <li>• Встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;</li> <li>• Встановлення правильності умов визнання та оцінки доходів і результатів від основної діяльності тощо.</li> </ul>
2. Об'єкти і суб'єкти аналізу і аудиту основної діяльності	
<b>2.1. Об'єкти</b>	<b>2.2. Суб'єкти</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Доходи в цілому та за складовими</li> <li>• Витрати в цілому та за складовими</li> <li>• Результати основної діяльності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Вищі посадові особи підприємства</li> <li>• Економічні служби підприємства</li> <li>• Керівники функціональних та структурних</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Чинники, що спричинили зміну результатів основної діяльності</li> <li>• Чинники, що вплинули на рентабельність основної діяльності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• підрозділів підприємства</li> <li>• Власники та акціонери</li> <li>• Зовнішні користувачі інформації</li> </ul>
--	--

*Продовження табл.2.2*

1	2
<b>3. Система економічних показників аналізу і аудиту результатів основної діяльності</b>	
<b>3.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік</b>	<b>3.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обороти з визнання доходів від реалізації (товарів, робіт, послуг)</li> <li>• Обороти з визнання доходів від іншої операційної діяльності в цілому та за їх видами</li> <li>• Обороти зі списання собівартості реалізованих товарів</li> <li>• Обороти з визнання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат</li> <li>• Фінансовий результат від операційної діяльності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Відносні показники структури доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності</li> <li>• Відносні показники динаміки доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності</li> <li>• Відносні характеристики прибутковості (збитковості) операційної діяльності.</li> <li>• Коефіцієнти оборотів: Рентабельність обороту з реалізації</li> <li>• Аналіз рентабельності витрат, Аналіз рентабельності вкладеного капіталу.</li> </ul>
<b>4. Інформаційне забезпечення аналізу і аудиту основної діяльності підприємства</b>	
<b>4.1. Зовнішня інформація</b>	<b>4.2. Внутрішня інформація</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Правова</li> <li>• Нормативна</li> <li>• Довідкова</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Планова</li> <li>• Фактографічна</li> </ul>
<b>5. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації</b>	
<b>5.1. Економіко-логічні методи</b>	<b>5.2. Економіко-математичні методи</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Групування</li> <li>• Порівняння</li> <li>• Розрахунок відносних показників</li> <li>• Розрахунок середніх показників</li> <li>• Деталізація</li> <li>• Елімінування</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Методи обробки динамічних рядів</li> <li>• Методи регресійно-кореляційного аналізу</li> <li>• Методи моделювання</li> </ul>
<b>6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу і аудиту основної діяльності</b>	
<b>6.1. Узагальнення результатів</b>	<b>6.2. Реалізація результатів</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Систематизація інформації</li> <li>• Кількісна оцінка втрачених можливостей збільшення фінансового результату основної діяльності підприємства</li> <li>• Кількісна оцінка потенційного збільшення фінансового результату основної діяльності</li> <li>• Оцінка вірогідності прогнозованих показників</li> <li>• Розробка багатоваріантних заходів щодо зростання фінансового результату основної діяльності</li> <li>• Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оцінка заходів щодо збільшення фінансового результату основної діяльності</li> <li>• Вибір оптимального варіанту заходів щодо збільшення фінансового результату основної діяльності</li> <li>• Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів</li> <li>• Доведення прийнятого рішення до виконавців</li> <li>• Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень</li> </ul>



структури для реалізації запропонованих заходів	
---	--

\* Систематизовано автором [28, 39, 72]

Фактографічна інформація, що надходить з основних (облікових) джерел, за необхідності доповнюється позаобліковою фактографічною інформацією, джерелами якої є накази, доповідні та пояснювальні записки, протоколи виробничих нарад, акти ревізій, аудиторські висновки тощо. Таке поєднання інформаційних потоків дозволяє дати вичерпну характеристику стану і розвитку основної діяльності, як об'єкта управління.

Отже, під інформаційним забезпеченням аналізу і аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства розуміють сукупність відомостей, які характеризують фактичний стан об'єкта дослідження та його нормативно-правове регулювання в процесі здійснення господарської діяльності.

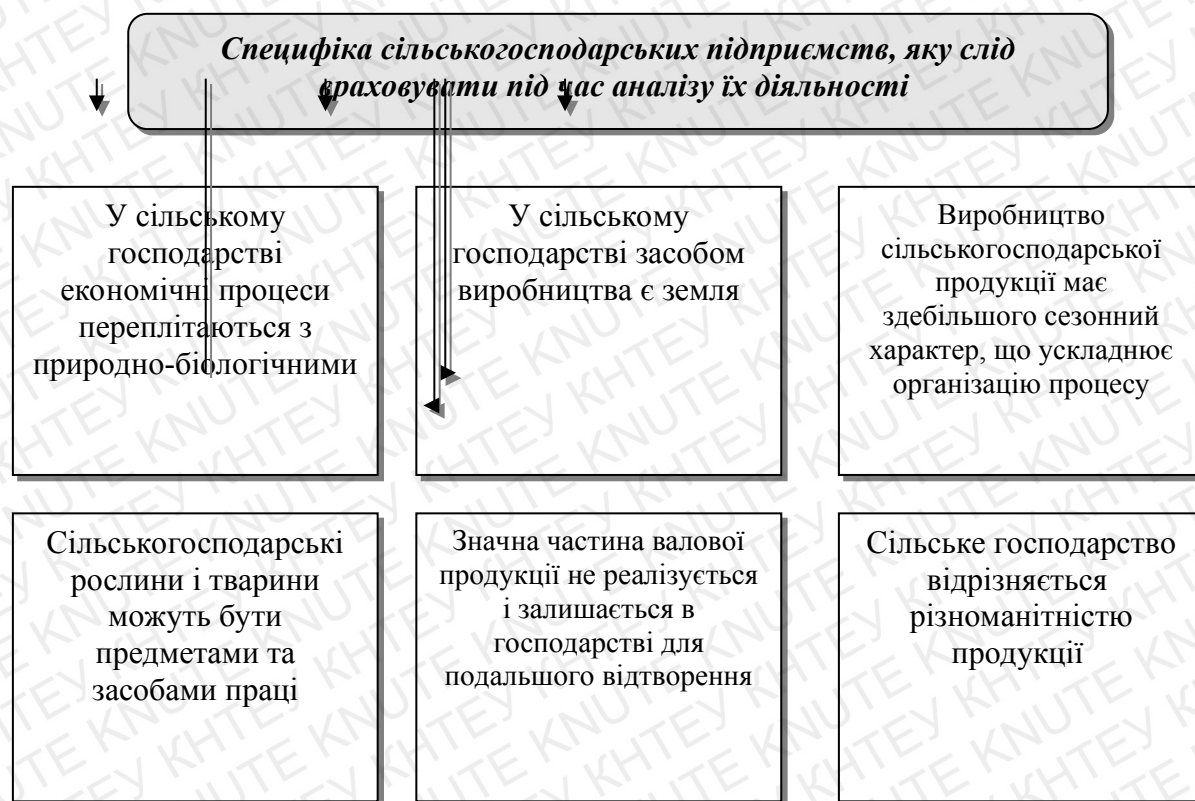
## **2.2. Система показників, які використовуються в аналізі і аудиті основної діяльності сільськогосподарського підприємства**

Аналіз і аудит господарської діяльності сільськогосподарських підприємств за своїм змістом і завданнями багато в чому аналогічний аналізу господарської діяльності в інших галузях національної економіки. Однак методика його проведення має деякі відмінності, зумовлені специфічними особливостями цієї галузі (рис. 2.2).

Аналіз і аудит виробництва, реалізації і собівартості продукції сільськогосподарських підприємств є необхідною умовою ефективного управління сільськогосподарським виробництвом.

*Мета аналізу* виробництва, реалізації і собівартості сільськогосподарської продукції – виявлення резервів зростання обсягу виробництва і зниження собівартості продукції, формування асортименту реалізованої продукції, збільшення частки ринку при максимальному

використанні виробничої потужності, складання прогнозу розвитку виробництва [39].



*Рис. 2.2. Специфіка аналізу і аудиту діяльності сільськогосподарських підприємств [32,86]*

Досягнення поставленої мети забезпечить вирішення таких основних завдань аналізу і аудиту діяльності сільськогосподарських підприємств:

- Визначення ступеня виконання виробничої програми.
- Аналіз ефективності використання земельних угідь.
- Аналіз якості сільськогосподарської продукції.
- Аналіз резервів підвищення урожайності сільськогосподарських культур та продуктивності тваринництва.
- Аналіз собівартості сільськогосподарської продукції та виявлення резервів мінімізації витрат.
- Аналіз перспектив реалізації сільськогосподарської продукції з урахуванням кон'юнктури ринку [28].

Аналіз виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції та її собівартості в умовах застосування сучасних інформаційних технологій ґрунтується на визначенні основних елементів процесу дослідження обсягу виробництва, реалізації та собівартості продукції з метою формування взаємопов'язаних етапів виконання відповідних аналітичних процедур і розробки логічно обґрунтованих алгоритмів розрахунку аналітичних показників. На основі цих показників узагальнюються і оцінюються результати діяльності та приймаються управлінські рішення щодо подальшого розвитку сільськогосподарського підприємства.

Розглядаючи сутність аналізу виробничої діяльності підприємства в умовах функціонування електронної системи обробки економічної інформації, можна визначити його взаємозв'язок з функціями управління виробництвом, реалізацією продукції, її собівартістю [28, 39].

Перший рівень електронної обробки економічної інформації відповідає етапу первинного обліку фінансово-господарських операцій, який є джерелом фактографічної інформації, що застосовується переважно в оперативному аналізі виробництва та реалізації продукції рослинництва і тваринництва. Слід вказати, що на даному етапі пріоритетну роль відіграє контрольна функція управління виробництвом та реалізацією продукції.

Вихідні документи аналітично-контрольної спрямованості, що формуються на першому рівні електронної системи обробки інформації щодо виробництва і реалізації промислової продукції, складаються відповідно до мети оперативного управління на основі даних первинного обліку, правової та нормативно-довідкової інформації.

Наступний рівень електронної обробки інформації відповідає етапу поточного обліку і дає змогу узагальнити облікову фактографічну інформацію обсягу виробництва, реалізації та собівартості сільськогосподарської продукції, перш за все, за відповідними періодами, застосовуючи методичні прийоми ретроспективного аналізу. Електронні реєстри поточного обліку є основним джерелом поточної облікової інформації щодо виробництва, реалізації

сільськогосподарської продукції та її собівартості, доведеної за відповідний період (переважно за місяць) [39].

Застосування допоміжних електронних реєстрів поточного обліку значно розширює інформаційну базу ретроспективного аналізу виробництва, реалізації та собівартості сільськогосподарської продукції.

Найвищий рівень узагальнення облікової інформації у формах звітності дозволяє здійснити ретроспективний та перспективний аналіз виробництва, реалізації та собівартості сільськогосподарської продукції, оцінити вплив факторів на зміну їх величини, дати загальну оцінку політиці підприємства щодо управління виробництвом, реалізацією і собівартістю продукції.

Основним джерелом фактографічної інформації щодо виробництва, реалізації і собівартості сільськогосподарської продукції є бухгалтерський облік.

Методичні прийоми дозволяють здійснити загальний і факторний аналіз виробництва, реалізації і собівартості сільськогосподарської продукції.

Аналіз виробництва, реалізації і собівартості продукції сільського господарства ґрунтується на поетапному розкритті економічної інформації відповідно до його мети і завдань, характеристику яких наведено в організаційно-інформаційній моделі [55, 73, 100].

Результати діяльності сільськогосподарських підприємств суттєво залежать від умов виробництва. Тому економічний аналіз починають з вивчення природнокліматичних умов підприємства, його виробничого напрямку, рівня інтенсифікації виробництва, його ефективності, фінансового стану тощо. Тільки з урахуванням конкретних умов можна об'єктивно оцінити результати діяльності підприємства і накреслити шляхи його подальшого розвитку.

Умови сільськогосподарського виробництва можна поділити на такі групи:

- ✓ природні та кліматичні;
- ✓ місце розташування господарства;
- ✓ економічні умови виробництва.

Кожна з цих груп може бути охарактеризована відповідною системою показників.

З природних умов на результати господарської діяльності найбільше впливають типи ґрунтів, рельєф місцевості, гідрографії і рослинності, особливості клімату.

Для характеристики стану ґрунту використовують такі показники:

- ✓ якісна оцінка сільськогосподарських угідь (у балах);
- ✓ середній розмір полів;
- ✓ вміст гумусу і мікроелементів у ґрунті;
- ✓ потужність гумусного шару;
- ✓ частка угідь, що вимагають вапнування і гіпсування;
- ✓ механічний склад ґрунту.

При вивченні кліматичних умов використовують такі показники:

- ✓ середньорічна кількість опадів, їх розподіл за періодами року;
- ✓ тривалість залягання і товщина снігового покриву;
- ✓ глибина промерзання ґрунту, дати перших і останніх заморозків;
- ✓ тривалість безморозного періоду і періодів із середньодобовою температурою понад 0°, понад +5°, понад +10°C;
- ✓ кількість сонячних днів у році та в безморозний період.

Оцінюючи місце розміщення господарства, вивчається відстань від обласного і районного центрів, залізничних станцій, пристаней, постачальних, переробних, ремонтних підприємств, стан транспортної мережі.

Земля є основним елементом національного багатства і головним засобом виробництва у сільському господарстві. Тому раціональне використання земельних ресурсів має велике значення для розвитку національної економіки, зумовлюючи обсяг виробництва сільськогосподарської продукції і продовольчу безпеку держави. Кожне підприємство повинно ефективно використовувати землю, дбайливо ставитись до неї, підвищувати її родючість, не допускати ерозії ґрунтів, заболочувань, заростання бур'янами тощо.

Для оцінки землевикористання вивчають і аналізують використання земельних ресурсів. Класифікацію земельних ресурсів наведено на рис. 2.3.

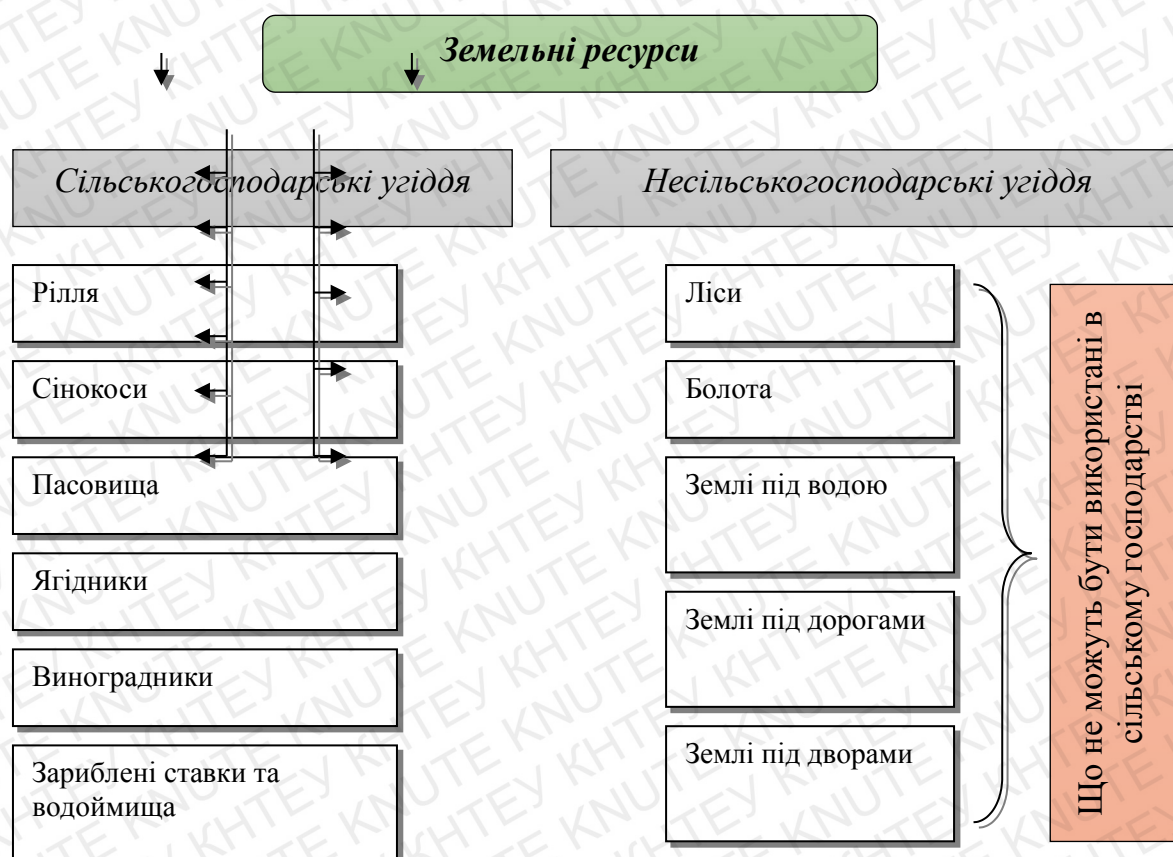


Рис. 2.3. Класифікація земельних ресурсів [39]

Земельні угіддя акціонерних товариств, сільськогосподарських товариств з обмеженою відповідальністю, приватно-орендних підприємств, сільськофермерських господарств тощо об'єднують у дві основні групи – сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення [39].

Основним завданням аналізу використання земельних ресурсів є:

- ✓ вивчення складу і структури земельного фонду, визначення порушень у землекористуванні та виявлення резервів розширення і покращання сільськогосподарських угідь;
- ✓ оцінка ефективності використання земель і розробка заходів, спрямованих на її підвищення.

Розроблені за результатами аналізу рекомендації повинні забезпечувати повне і високопродуктивне використання земель як в обробітку, так і заново

введених у господарський оборот незалежно від призначення і рівня їх освоєння.

У сільському господарстві триває процес трансформації земельних угідь, тобто переведення одних видів угідь в інші. При цьому частину несільськогосподарських угідь переводять у сільськогосподарські, а, водночас, певну частину угідь сільськогосподарського призначення відводять під забудову міст, житла, промислових і культурно-побутових об'єктів, доріг, тобто вилучають з господарського обороту. За відсутності належного контролю така ситуація стає причиною абсолютного і відносного зменшення продуктивних угідь.

Тому, аналізуючи земельні ресурси, вивчають зміни у співвідношенні угідь сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення, тенденції і темпи цих змін. Це дає змогу не допустити або обмежити використання сільськогосподарських угідь, насамперед, їх інтенсивної частини, для потреб, безпосередньо не пов'язаних з вирощуванням сільськогосподарських культур. Якщо таке явище має місце, слід встановити його причини і вжити заходів щодо ліквідації. Важливе місце належить аналізу обґрунтування проектів розміщення будівель, споруд тощо, тобто, як і в інших випадках, аналіз використання земельних ресурсів повинен мати чітко виражену профілактичну спрямованість.

За даними економічного аналізу обґрунтовують найефективнішу трансформацію угідь відповідно до природних умов, державних замовлень на певні види продукції і перспективного розвитку господарства.

Для аналізу потенційних можливостей ґрунтів необхідно володіти інформацією про їх типи і ґрунтові відміни. Для конкретного сільськогосподарського підприємства важливо знати і вміст у ґрунті гумусу та рухомих поживних речовин, що в кінцевому результаті зумовлює систему удобрення певної культури та її врожайність. Маючи інформацію щодо конкретного вмісту доступних рослинам поживних речовин у ґрунті та кількості внесених добрив, можна визначити, наскільки вони забезпечили

рівень урожайності окремих сільськогосподарських культур, а також повноту використання потенціалу родючості ґрунтів.

Перед сільськогосподарськими підприємствами стоїть завдання найбільш повного використання кожного гектару землі. Тисячі гектарів покладів, низькопродуктивних сінокосів і пасовищ, чагарників, заболочених земель можна перетворити в продуктивні угіддя. Тому при аналізі використання земельних ресурсів слід вивчити зміни розміру земельних угідь і виявити можливості подальшого розширення площі ріллі, покращених сінокосів та пасовищ у кожному господарстві.

Одним з основних показників, що характеризують діяльність сільськогосподарських підприємств, є обсяг виробництва сільськогосподарської продукції. Від його величини залежить обсяг реалізації продукції, а, також, ступінь задоволення потреб населення в продуктах харчування. Обсяг виробництва сільськогосподарської продукції впливає також на рівень її собівартості, величину прибутку, рентабельність, платоспроможність та інші економічні показники. Тому аналіз діяльності сільськогосподарського підприємства слід починати з вивчення обсягу виробництва продукції, зокрема, продукції рослинництва.

Метою аналізу обсягу виробництва і реалізації є виявлення резервів зростання обсягу виробництва продукції, формування асортименту реалізованої продукції, розширення частки ринку при максимальному використанні виробничої потужності, складання прогнозу розвитку виробництва.

Об'єктами аналізу є валова продукція рослинництва, виробництво окремих її видів, розмір і структура посівів, урожайність культур. У 2018 р. валова продукція рослинництва прогнозується на рівні минулого року і може становити 179,8 млрд. грн. Прогноз виробництва рослинництва здійснено на основі визначених площ посіву і збирання сільськогосподарських культур та урожайності.

Завданнями аналізу виробництва продукції рослинництва є: аналіз динаміки і виконання прогнозованих обсягів виробництва продукції;



визначення впливу факторів на обсяг виробництва продукції рослинництва; виявлення внутрішньогосподарських резервів збільшення продукції рослинництва; оцінка діяльності сільськогосподарського підприємства щодо використання можливостей збільшення виробництва продукції з урахуванням об'єктивних і суб'єктивних факторів; розроблення заходів щодо освоєння виявлених резервів збільшення виробництва продукції.

Аналіз виробництва продукції рослинництва здійснюють за такими етапами:

1. Аналіз динаміки і виконання плану виробництва продукції рослинництва.
2. Оцінка розміру і структури посівних площ.
3. Аналіз урожайності сільськогосподарських культур і факторів, що визначають її рівень.
4. Виявлення і узагальнення резервів збільшення виробництва продукції рослинництва.

Структурно-логічну схему факторної системи аналізу обсягу виробництва продукції рослинництва наведено на рис. 1 Додатку Д.

Важливим показником економічної ефективності сільськогосподарських підприємств є собівартість продукції. В ній зосереджені всі сторони господарської діяльності, результати використання виробничих ресурсів. Пошук резервів зниження витрат і собівартості дає змогу багатьом сільськогосподарським підприємствам підвищити свою конкурентоспроможність, уникнути банкрутства і вижити в умовах ринкової економіки.

Отже, аналіз і аудит основної діяльності відіграє важливу роль для сільськогосподарських підприємств у зв'язку з тим, що аграрна галузь має безліч особливостей, а аналітично-методичне забезпечення є не досконалим. Це означає, що аудитор під час роботи на сільськогосподарських підприємствах мусить використовувати методи перевірки, максимально адаптовані до специфіки підприємства, керуючись при цьому нормативною базою. Таким

чином, можна зробити висновок, що ефективність аудиту залежить від творчого підходу до роботи самого аудитора, а також наявності спеціальних знань бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства, а також нормативної бази. Синтез цих компонентів і є запорукою успіху аудитора в галузі сільського господарства.

### **2.3. Оцінка стану системи організації внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства**

В сучасних умовах господарювання особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, які є одними з найважливіших складових діяльності сільськогосподарського підприємства. Також зростає роль контролю в системі управління суб'єктом господарювання, що спрямований на досягнення достовірності, зрозумілості та законності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності фінансових результатів. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності користувачами бухгалтерської та не бухгалтерської інформації [34, 43].

Традиційні форми та методи контролю не завжди ефективні і часто не можуть бути використаними для виявлення невикористаних резервів оптимізації витрат, непродуктивних витрат, неефективних шляхів формування доходів та використання прибутку тощо.

До перевірки конкретних ділянок бухгалтерського обліку аудитор повинен оцінити стан середовища внутрішнього контролю, ефективність побудови облікової системи, а також надійність системи внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства. Це необхідно для визначення ймовірності виникнення спотворень в обліку клієнта та побудови подальшої роботи аудитора [45].

Внутрішній контроль основних показників діяльності повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності сільськогосподарського підприємства,

адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання [46].

Саме тому лише для повного та ефективного контролю основних показників діяльності недостатнім буде лише проконтролювати правильність обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з минулим періодом чи плановими показниками, а дуже важливим є попередній та поточний контроль протягом всіх циклів діяльності, що дає змогу оперативно здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення [58].

В Міжнародних стандартах аудиту наведено визначення і зазначено, що **внутрішній контроль** (Internal control) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується кожного окремого аспекту одного чи кількох компонентів системи внутрішнього контролю [16].

Традиційно вчені виділяють три основних етапи оцінки системи внутрішнього контролю [71, с. 56]:

- ✓ загальне ознайомлення із системою внутрішнього контролю;
- ✓ первинна оцінка надійності системи внутрішнього контролю;
- ✓ підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю.

У загальному вигляді схема оцінки системи внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, має такий вигляд (рис.2.4).

*Рис. 2.4. Модель оцінки системи внутрішнього контролю*

*ПП «Агропрогрес»\**

\* Систематизовано автором [43, 57, 70]

Кожен етап, наведений в моделі, містить певні контрольні дії аудитора, які розглянемо детальніше. Порядок дій аудитора на етапі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» наведено в табл.2.3.

*Таблиця 2.3*

**Порядок дій аудитора на етапі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес»\***

<b>Елементи оцінки</b>	<b>Порядок дій аудитора</b>
<b>Оцінка організаційної структури, розподілу посадових обов'язків і відповідальності</b>	Вивчення організаційних документів, що закріплюють розподіл функціональних повноважень відділів, їх керівників, співробітників, посадових інструкцій з метою визначення порядку підпорядкованості та підзвітності працівників, адекватності розподілу обов'язків, компетентності персоналу
<b>Оцінка стилю та основних принципів управління підприємства</b>	Дослідження практики прийняття рішень на підприємстві і визначення стилю управління (демократичний, авторитарний, ліберальний), визначення адекватності стилю управління завданням функціонування підприємства і очікуванням, що виявляють підлеглі. Визначення рівня делегування повноважень. Оцінка дотримання основних принципів управління (розподіл праці, дисципліна, єдиноначальність, підпорядкованість інтересів, єдність дій, винагорода персоналу тощо)

*Продовження табл. 2.3*

<b>Оцінка діяльності служби внутрішнього аудиту</b>	Визначення наявності служби внутрішнього аудиту, оцінка системності, частоти, результативності контрольних дій, вчасності інформування керівництва, можливості запобігання порушенням
<b>Оцінка кадрової політики</b>	Дослідження кадрової документації підприємства з метою вивчення практики прийняття, звільнення працівників, надання матеріального заохочення, матеріальної допомоги, дослідження відповідності їх освіти, кваліфікації, досвіду роботи займаним посадам. Оцінка рівня плинності кадрів.
<b>Оцінка комунікації</b>	Дослідження каналів обміну інформацією між відділами, працівниками, вчасності надходження необхідної інформації від одного структурного підрозділу до іншого
<b>Оцінка ризиків</b>	Дослідження існування в установі системи оцінки ризиків діяльності відповідно до їх класифікації
<b>Оцінка практики організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та оприлюднення звітності</b>	Вивчення особливостей організації відділу бухгалтерії, закріплення функціональних обов'язків бухгалтерів, дослідження наказу про облікову політику з метою визначення її особливостей на підприємстві, аналізу обраної форми обліку. Дослідження правильності застосування плану рахунків. Визначення особливостей складання звітів, перевірки і затвердження проведених звірок, арифметичної точності записів. Оцінка існуючого контролю над прикладними програмами і середовищем комп'ютерних інформаційних систем. Визначення особливостей ведення і перевірки аналітичних рахунків і оборотних відомостей; затвердження документів і здійснення контролю за їх рухом. Вивчення результатів інвентаризацій, проведених підприємством та частоти їх здійснення. Дослідження системи обмеження прямого фізичного доступу до активів і записів.

\* Систематизовано автором [43, 57]

Слід зазначити, що в Міжнародних стандартах аудиту зазначено, що в процесі аудиту фінансової звітності аудитор приділяє увагу лише тій політиці і процедурам в системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які мають відношення до тверджень, на основі яких сформована фінансова звітність [16].

Основними моментами, які аудитор повинен з'ясувати при перевірці системи бухгалтерського обліку наступні:

- вплив організаційної структури, виду і масштабів діяльності підприємства на особливості бухгалтерського обліку;
- стан структури управлінської системи, розподіл повноважень і відповідальності;
- особливості взаємовідносин власників з безпосередніми керуючими справами, між директором та головним бухгалтером, ступінь взаємної довіри;
- ставлення адміністрації, директорів і власників організації до питань бухгалтерського обліку;
- відношення облікового персоналу до своїх обов'язків.

Необхідну інформацію щодо перерахованих питань одержують у результаті спостереження, особистих бесід, ознайомлення з установчими документами.

Суб'єктивно оцінивши середовище, в якому функціонує облікова система, аудитор вивчає саму систему бухгалтерського обліку. А саме [98]:

- відповідність організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві, його галузевої належності, масштаби діяльності;
- чинні нормативні акти, що регламентують бухгалтерський облік (ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р., Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій № 291 від 30.11.1999 р., ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р., Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг тощо). Особливу увагу потрібно звернути на рівень професіоналізму бухгалтерів, визначити їх компетентність і, по можливості, чесність. Більшою мірою саме ці якості визначають ефективність роботи всієї облікової системи.

Система внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» – це спеціальні процедури, введені керівництвом (власниками, директором, головним бухгалтером) для недопущення або оперативного виявлення та усунення як випадкових, так і навмисних перекручень в обліку і звітності; забезпечення збереження майна підприємства.

Система внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» будується на:

- **розподілі обов'язків.** Для запобігання зловживань та розкрадань необхідний поділ обов'язків зі зберігання матеріальних цінностей, здійснення угод та контролю. Крім того, у випадку, коли кожен відділ буде вести облік своєї діяльності повністю, то зростає небезпека надання ним неправдивих даних з метою покращення показників.

- **наявності ефективних процедур санкціонування операцій.** Для здійснення операцій необхідна наявність рішення відповідальних осіб, виконання всіх формальностей.
- **своєчасному належному документуванню операцій.** При великому інтервалі часу між здійсненням операції і фактом її обліку зростає ймовірність помилки.
- **фактичний контроль за майном і документацією.** Тобто використання технічних засобів і процедур, що запобігають втратам, вилучення або неправомірна заміна облікової документації.
- **здійсненні незалежних перевірок.** Одна з функцій внутрішнього аудиту.

Аудитору слід вивчити і зрозуміти кожен з елементів системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві. При цьому аудитор повинен взяти до уваги два аспекти: які саме методи та процедури передбачені на підприємстві і чи застосовуються вони на практиці.

Тести контролю виконують з метою отримання аудиторських доказів стосовно ефективності [16]:

- структури систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, тобто того, наскільки добре вони організовані з точки зору попередження чи виявлення і виправлення суттєвих викривлень;
- застосування засобів внутрішнього контролю протягом досліджуваного періоду.

Тести контролю, що наводяться в Міжнародних стандартах аудиту, є цілком прийнятними для аудиторів. Зокрема, до тестів контролю належать такі дії аудитора [16]:

- перевірка документів, що підтверджують операції і інші події, з метою отримання аудиторських доказів щодо необхідності застосування засобів внутрішнього контролю;

- проведення опитування і нагляд за застосуванням засобів внутрішнього контролю, які не фіксуються документально, з метою визначення дійсного виконавця кожної функції, а не того, кому її необхідно виконувати;
- повторне використання засобів внутрішнього контролю з метою отримання впевненості в правильності їх застосування суб'єктом.

Отже, оцінюючи результати перевірки стану внутрішнього контролю основної діяльності ПП «Агропрогрес», в цілому можна оцінити стан внутрішнього контролю як недостатньо задовільний. При цьому слід відмітити, що в системі внутрішнього контролю є суттєві недоліки, які можуть спричинити зловживання з боку працівників підприємства, а саме це стосується: Журналу реєстрації касових ордерів, банківських платіжних документів, - які не є уніфікованими документами; оприбуткування грошових коштів, що надійшли; цільове використання грошових коштів, отриманих у банку; нумерації накладних, підрядів та використання журналу для виявлення відсутніх чи фіктивних документів, - спричинено відсутністю хронології дат; не встановлення нормативу витрат. За даними позиціями рівень внутрішнього контролю є низький або взагалі відсутній, що негативно відображається на діяльності ПП «Агропрогрес».

Під час отримання доказів ефективного функціонування системи внутрішнього контролю необхідно враховувати спосіб та послідовність їх отримання протягом певного періоду; професійний досвід особи, яка отримала такі докази. Слід мати на увазі, що принцип ефективної роботи кожної системи не виключає можливості виникнення відхилень. Відхилення від діючих і запланованих систем контролю можуть викликатися такими факторами та ознаками, як зміни в основному складі співробітників підприємства, значні сезонні коливання в обсязі операцій (реалізація товарів і таке інше), помилки окремих співробітників. Виявивши певні відхилення, необхідно зробити запити щодо них, наприклад, уточнити терміни звільнення та прийняття на роботу співробітників, які виконували основні функції внутрішнього контролю.



Мета тестів на відповідність внутрішнього контролю в комп'ютерному середовищі є такою самою, щоправда деякі процедури можуть відрізнятися, оскільки в комп'ютерному середовищі можуть бути відхилення, властиві тільки йому (своєчасність внесення корективів у програму бухгалтерського обліку).

Використовуючи результати тестів на відповідність системи внутрішнього контролю, необхідно визначити, наскільки її функціонування і структура відповідають його попередній оцінці ризику невідповідності внутрішнього контролю. Зроблена оцінка існуючих відхилень може привести аудитора до висновку про те, що визначений розмір ризику невідповідності внутрішнього контролю він повинен переглянути. У таких випадках аудиторів слід змінити характер, строки і масштаб виконання запланованих процедур аудиту.

Усі етапи оцінки системи внутрішнього контролю фіксуються в робочих документах: отримані відомості про систему обліку і внутрішнього контролю; оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він додатково пояснює в документах обґрунтування своїх висновків.

У ході дослідження внутрішнього контролю аудитору необхідно брати до уваги властиві вади, притаманні будь-якій системі внутрішнього контролю. Не може бути система ефективною на сто відсотків. Найбільш очевидне обмеження обумовлено необхідністю утримувати в розумних, тобто економічних, межах витрати на проведення контрольних процедур, з тим щоб ці витрати не виявилися невідповідними по відношенню до виявлених збитків від помилок та шахрайства.

За результатами тестування аудитором робиться висновок стосовно того, чи підтверджується попередньо оцінений рівень ризику і чи можна в ході подальшої перевірки спиратись на систему внутрішнього контролю. З огляду на результати такої оцінки здійснюється подальше планування аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства, у тому числі і складання програми аудиту.

До числа факторів, що стримують ефективність внутрішнього контролю, відносяться:

- орієнтація більшої частини видів внутрішнього контролю на очікувані типи операцій, а не на рідкісні операції;
- можливість помилки, яка може бути допущена персоналом внутрішнього контролю внаслідок недбалості, неуважності, помилки або неправильного розуміння інструкцій;
- ймовірність того, що особа, відповідальна за здійснення контролю, може зловживати своїм становищем;
- внутрішній контроль може бути обійдений в результаті таємної шахрайської змови ряду осіб на підприємстві, так і за участю зовнішніх сторін.

Таким чином, оцінка ефективності системи внутрішнього контролю полягає в оцінці сильних і слабких сторін контролю сільськогосподарського підприємства, що перевіряється. Незважаючи на властиві будь-якій системі контролю вади, наявність навіть простих видів контролю може сприяти досягненню аудитором впевненості в тому, що всі операції належним чином записані в облікових регістрах. При оцінці внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» метою аудитора було визначення рівня довіри, яку він може зробити, щодо внутрішнього контролю підприємства. Результати дослідження системи внутрішнього контролю впливають на визначення типу, часу і масштабу незалежних аудиторських процедур. Проте, за результатами виконаних процедур перевірки стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього контролю, можна зробити висновок, що система внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» не достатньо ефективна.

Система внутрішнього контролю основної діяльності сільськогосподарського підприємства вважається ефективною, якщо вона:

- вчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації;
- ефективно виявляє недостовірність у межах обмеженого часу з моменту, коли така інформація виникла.

## Висновки до другого розділу

В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи проаналізовано інформаційне забезпечення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства як бази для виконання аналітичних і контрольних процедур, систему показників, які використовуються в аналізі і аудиті основної діяльності сільськогосподарського підприємства та надано оцінку стану організації внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства.

Трансформація вітчизняної економіки, яка спрямована на розвиток ринкових відносин, вимагає принципово нових підходів до управління підприємством, а контроль формує необхідну інформаційну базу для такого управління. Інформаційні потоки, що виражають основну діяльність, повинні відповідати всім вимогам прозорості, достовірності, своєчасності та іншим характеристикам, достатнім для якісного управління підприємством у середовищі ринкових відносин.

Управління підприємством вимагає гармонійного поєднання зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків на основі створення сучасної інформаційної системи, яка забезпечить керівні структури різноманітною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Під інформаційним забезпеченням аналізу і аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства розуміють сукупність відомостей, які характеризують фактичний стан об'єкта дослідження та його нормативно-правове регулювання в процесі здійснення господарської діяльності.

Аналіз і аудит господарської діяльності сільськогосподарських підприємств за своїм змістом і завданнями багато в чому аналогічний аналізу господарської діяльності в інших галузях національної економіки. Однак методика його проведення має деякі відмінності, зумовлені специфічними особливостями цієї галузі виробництва. Це означає, що аудитор під час роботи на сільськогосподарських підприємствах мусить використовувати методи перевірки, максимально адаптовані до специфіки підприємства, керуючись при

цьому нормативною базою. Таким чином, можна зробити висновок, що ефективність аудиту залежить від творчого підходу до роботи самого аудитора, а також наявності спеціальних знань бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства, а також нормативної бази. Синтез цих компонентів і є запорукою успіху аудитора в галузі сільського господарства.

Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю полягає в оцінці сильних і слабких сторін контролю сільськогосподарського підприємства, що перевіряється. Незважаючи на властиві будь-якій системі контролю вади, наявність навіть простих видів контролю може сприяти досягненню аудитором впевненості в тому, що всі операції належним чином записані в облікових регістрах. При оцінці внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» метою аудитора було визначення рівня довіри, яку він може зробити, щодо внутрішнього контролю підприємства. Результати дослідження системи внутрішнього контролю впливають на визначення типу, часу і масштабу незалежних аудиторських процедур. Проте, за результатами виконаних процедур перевірки стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього контролю, можна зробити висновок, що система внутрішнього контролю ПП «Агропрогрес» не достатньо ефективна.

## РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

### 3.1. Попередня оцінка діяльності та якості звітності підприємства

Проблеми трансформації вітчизняних сільськогосподарських підприємств у процесі ринкових реформ стали предметом детальних досліджень. У контексті зазначеного діяльність сільськогосподарських підприємств вивчається в Україні вже досить тривалий період. Слід зазначити, що критичні оцінки реформ достатньо широко представлені у науковій літературі, при чому як на ранніх етапах реформ, так і нині [30, 41, 69].

Теоретико-прикладні розробки питань формування фінансової звітності та методичних підходів до її складання досліджувалися у працях відомих вітчизняних вчених-економістів: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, М.Я. Дем'яненка, К.П. Дудки, В.І. Єфименка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, П.Я. Хомина, Л.С. Шатковської та інших.

**Фінансова звітність** (Financial statements) – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене для інформування про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансового звітування (рис. Е.3.1, Додаток Е). Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансових звітів, визначений вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також може означати окремий фінансовий звіт [16].

*Метою аудита фінансової звітності* є висловлення думки про те, чи відповідає вона в усіх суттєвих аспектах встановленим критеріям (концептуальній основі, НП(С)БО 1, П(С)БО, МСБО), обраним у якості оцінки.

Звітність як поняття акумулює в собі наступні аспекти:

✓ *економічний* – відображення у звітності показників, обумовлених наслідками діяльності підприємства в сфері дії економічних законів. Основними завданнями звітності є об'єктивне відображення умов, процесів і наслідків виробництва, обміну, розподілу та споживання;

✓ *правовий* – відображення у звітності показників, обумовлених участю господарського суб'єкта в економічних відносинах, які базуються на правовому регулюванні державою господарської діяльності. Основне завдання звітності – висвітлення ресурсного потенціалу, прав і зобов'язань господарюючого суб'єкта.

На підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 986-XIV та Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Постановою КМ України від 28.02.2000 № 419, річну фінансову звітність підприємства (крім зведеної та консолідованої) подають органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики, щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних із державного бюджету, – органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – фінансовим відділам місцевих органів виконавчої влади не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Конкретні терміни подання фінансової звітності для сільськогосподарських підприємств у межах зазначеного вище терміну встановлює Міністерство аграрної політики України. Фінансову річну звітність подають до Мінагрополітики у такому складі:

✓ форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;

- ✓ форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»;
- ✓ форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»;
- ✓ форма № 4 «Звіт про власний капітал»;
- ✓ форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Також передбачено і статистичну звітність, а саме:
  - форму № 50-с.-г. «Основні показники роботи сільськогосподарських підприємств за 20\_рік», затверджену наказом Держкомстату України від 01.07.02 № 254;
  - звіт про фінансові результати та дебіторську і кредиторську заборгованість (форма № 1-Б).

Заповнюючи форми № 1-5, керуються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими наказами Міністерства фінансів України та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 № 132.

Щоб забезпечити достовірність показників фінансових звітів, перед їх складанням усі підприємства зобов'язані провести інвентаризацію активів і зобов'язань – перевірити і документально підтвердити їх наявність, стан та оцінку.

Інвентаризація проводиться згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Інвентаризують усі активи та зобов'язання підприємства (у тому числі й ті, що йому не належать і обліковуються на позабалансових рахунках), крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризацію яких проводили після 1 жовтня звітного року.

Особливе місце фінансової звітності сільськогосподарських підприємств визначається тією роллю, яку вона відіграє в управлінні підприємством, та її придатністю слугувати, з одного боку, мірилом ефективності управління для будь-якого користувача (внутрішнього або зовнішнього), а з другого – базою для прийняття перспективних рішень щодо збалансованого функціонування підприємства в цілому та його підрозділів.

Класифікацію звітності, в основу якої покладено оцінка придатності задоволення потреб користувачів, наведено на рис. 3.1.

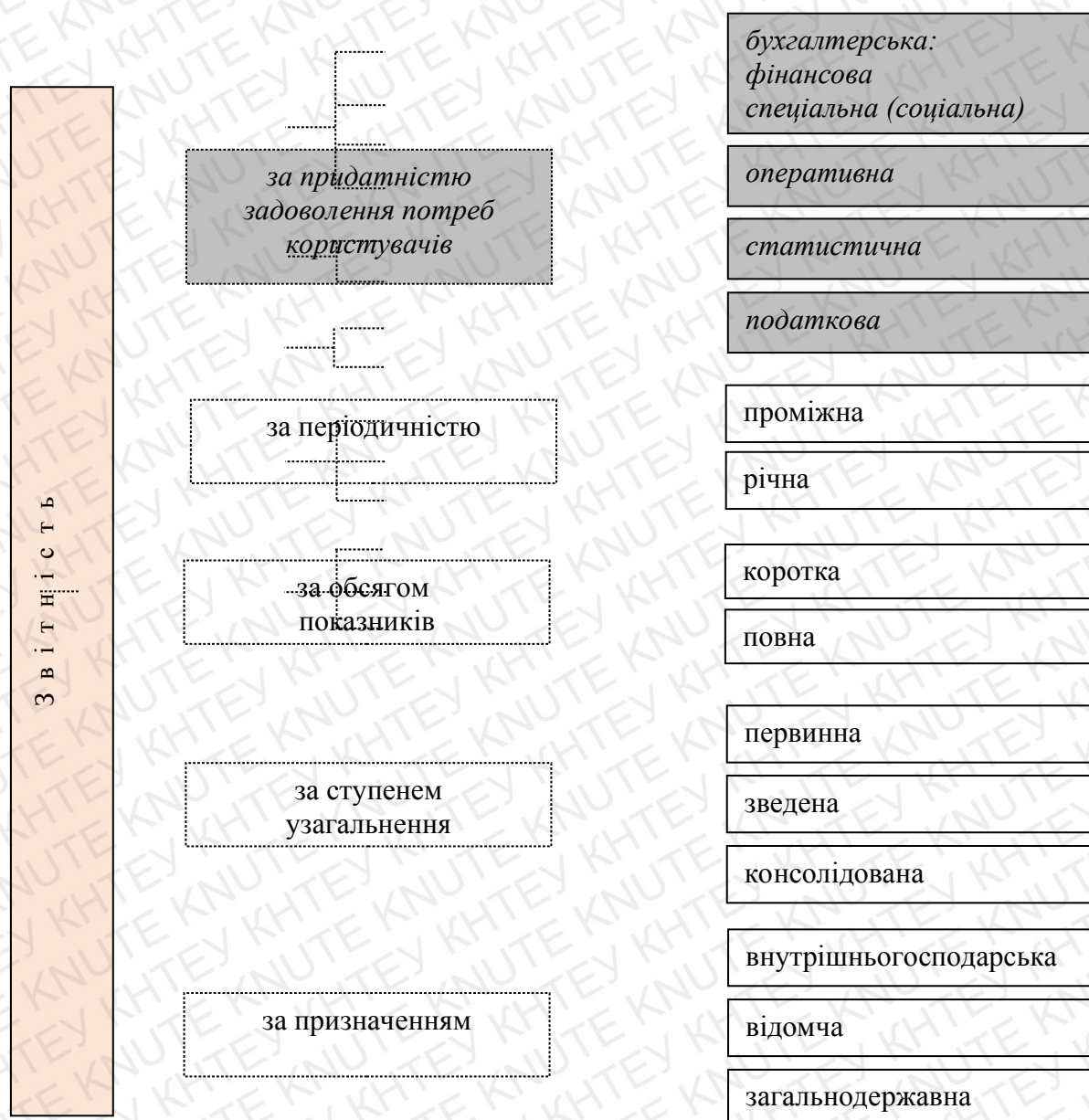


Рис. 3.1. Класифікація звітності сільськогосподарських підприємств [49]



Інтереси різних користувачів інформації фінансової звітності можуть не лише відрізнятись, але й навіть бути діаметрально протилежними. Саме тому переважно виникає питання, чи може фінансова звітність задовольнити інформаційні потреби усіх зацікавлених осіб [31, 47, 65].

Кожен вид звітності, класифікований за ознакою придатності задоволення потреб користувачів, дає можливість розкривати інформацію про результати діяльності підприємства в певному аспекті – у фінансовому, виробничому та податковому. Однак, незалежно від виду звітності, яка складається на підприємстві, базовою інформацією для її формування є дані бухгалтерського обліку (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Мета звітності та джерела її інформації [49]

Види звітності		Мета складання звітності	Джерела інформації
<i>Бухгалтерська</i>	<i>Фінансова</i>	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства	Дані бухгалтерського обліку
	<i>Спеціальна (Соціальна)</i>	Розкриття стану розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо	Дані бухгалтерського обліку
	<i>Статистична</i>	Вивчення окремих процесів господарської діяльності підприємств для побудови макроекономічних показників	Дані бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку
	<i>Оперативна</i>	Визначення основних показників роботи окремих підрозділів, дільниць, служб підприємства за невеликий проміжок часу	Дані бухгалтерського та оперативного обліку
	<i>Податкова</i>	Розкриття інформації про зобов'язання підприємства перед місцевим і державним бюджетом	Дані бухгалтерського та податкового обліку

Тому, базуючись саме на даних бухгалтерського обліку, що формуються у процесі виявлення, виміру, реєстрації господарських операцій, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації, кожен із видів звітності виконує

покладену на неї мету і дає змогу здійснювати ефективне управління виробничими процесами, оперативно аналізувати фактори, які впливають на фінансовий стан сільськогосподарського підприємства.

Безумовним слід визнати той факт, що дані як податкової, так і оперативної звітності не дають можливості здійснити комплексну оцінку ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства, оскільки масив інформації, який в них міститься, не має узагальнюючого, системного характеру, не дозволяє відстежити причинно-наслідкові зв'язки зміни його фінансового стану. Пошук таких даних не випадково привів до формування інформації, яка групується, систематизується й узагальнюється у фінансовій звітності, тому що саме в ній відображуються усі господарські операції, що мали місце на сільськогосподарському підприємстві, протягом певного проміжку часу (звітного періоду).

В цьому аспекті доцільно виділити ті показники звітності, які мають достовірно відображати поточний стан і потенціал розвитку сільськогосподарської галузі за трьома параметрами: економічні показники діяльності, екологічні показники діяльності, соціальні показники діяльності. Саме це дає можливість характеризувати діяльність сільськогосподарських підприємств за трьома аспектами – економічним, соціальним та екологічним, комплексно характеризувати найсуттєвіші її параметри та визначати пріоритетні напрями розвитку аграрної галузі згідно з концепцією сталого розвитку [47]. В свою чергу, структурні особливості основних форм річної звітності сільськогосподарських підприємств дають змогу оцінити активи підприємства в розрізі оборотних і необоротних та джерела їх формування у розрізі власних і залучених.

Компоненти фінансової звітності відображають різні аспекти господарських операцій і подій за звітній період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду та розкриття облікової політики та її зміни, що робить можливим ретроспективний та перспективний аналіз діяльності підприємства. Такі компоненти фінансової звітності, як «Баланс (Звіт про

фінансовий стан)», «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», «Звіт про рух грошових коштів» та «Звіт про власний капітал», складаються зі статей, які об'єднуються у відповідні розділи за основними економічними параметрами, які називають елементами фінансової звітності. Кожний елемент може складатись з декількох одиниць інформації, що примушує структурувати елементи звітності, виділяти субелементи – класифікувати показники у підкласи, підгрупи з метою надати більш детальну і правдиву інформацію, яка б задовольняла потреби різних користувачів [16].

Аудит фінансової звітності (або його ще називають «підтвердження фінансової звітності») поряд з консультуванням і перевіркою дотримання податкового законодавства є одним із найпоширеніших видів аудиторських послуг. Це обумовлено декількома факторами: по-перше, фінансова звітність є найдоступнішим джерелом інформації (яке не відноситься до комерційної таємниці) про результати прийнятих управлінських рішень, фінансовий стан підприємства, вартість його активів, ефективність функціонування; по-друге, в основному обов'язковий аудит передбачає підтвердження фінансової звітності; по-третє, коло суб'єктів обов'язкового аудиту збільшується, що у свою чергу призводить до збільшення кількості замовлень; по-четверте, збільшується кількість умов у поточній фінансово-господарській діяльності, які вимагають підтвердження фінансової звітності незалежним аудитором; по-п'яте, перевірка фінансової звітності є найбільш дорогим видом аудиторських послуг, оскільки потребує багато часу на проведення перевірки і вимагає більшої відповідальності за висловлення думки, а результат надається широкому колу користувачів, інтереси яких повинні бути враховані [31, 33, 38].

Відповідно до цього аудит фінансової звітності передбачає найвищий рівень впевненості порівняно з іншими видами аудиторських послуг і належить до завдань із надання достатньої впевненості. Особливістю даного виду завдань є наявність наступних обов'язкових елементів:

1. Високі вимоги до професіоналізму аудитора;

2. Наявність тристоронніх відносин: аудитор, відповідальна сторона (може бути замовником) і користувачі (відповідальна сторона може бути одним, але не єдиним користувачем);

3. Наявність критеріїв – контрольних показників для оцінки предмету перевірки. Вони можуть мати загальнообов'язковий характер (наприклад, відповідність фінансової звітності національним стандартам бухгалтерського обліку, відповідність методів перевірки МСА тощо) або розроблятися відповідно до специфіки кожного предмета перевірки (наприклад, відповідність показників звітності встановленим на підприємстві нормативам). Для підтвердження фінансової звітності частіше за все використовуються загальноприйняті критерії: відповідність національним стандартам бухгалтерського обліку, узгодженість форм між собою, відповідність даних звітності й обліку обліковій політиці, встановленій на підприємстві, достовірність тверджень керівництва у фінансової звітності тощо;

4. Достатність і відповідність доказів про те, що інформація, представлена у звітності, не містить суттєвих перекручень. На доказах базується думка аудитора про фінансову звітність, тому своєчасне документування і достатній обсяг доказів дозволяє підвищити ґрунтовність висновку. Для визначення надійності доказів аудитор враховує суттєвість, ризик, кількість і якість отриманих доказів.

5. Планування аудита повинно здійснюватися з професійним скептицизмом. Це означає, що аудитору слід критично оцінювати ситуацію, ставлячи під сумнів обґрунтованість і надійність отриманих доказів та завжди очікувати на виявлення обставин, які ставлять під сумнів достовірність документів або тверджень відповідальної сторони, а також завжди враховувати можливість існування обставин, які призведуть до викривлення інформації стосовно предмета перевірки.

6. Результатом аудита є письмовий звіт із позитивною формою висловлення. Прикладом позитивної форми можуть бути «...фінансова звітність достовірно в усіх суттєвих аспектах відображає фінансовий стан

підприємства...» або «...фінансова звітність не відповідає вимогам НП(С)БО 1 щодо ...» – тобто форма вираження думки повинна мати форму беззаперечного твердження.

На сучасному етапі методологія фінансової звітності недостатньо розкриває конкурентні переваги сільськогосподарських підприємств, їх інвестиційну привабливість, не на достатньому рівні забезпечує інформацією для аудиту сільськогосподарської діяльності і відповідно знижує результативність прийняття управлінських рішень.

У той же час, важливим при призначеному для користувача аналізі бухгалтерської звітності є питання суттєвості показників, що відображаються в звітності. Окремі показники можуть бути недостатньо істотними для відображення їх в бухгалтерському балансі і звіті про фінансові результати. В цьому аспекті подальші дослідження повинні бути спрямовані на пошук і розробку документів, які органічно б доповнювали основні фінансові звіти щодо інформативності.

Таким чином, форми фінансової звітності, розроблені в Україні за принципами Міжнародних стандартів фінансової звітності, розкривають інформацію про склад активів, структуру зобов'язань та власного капіталу, отримані доходи і понесені витрати, фінансові результати, рух грошових коштів тощо. Проте попередня оцінка діяльності та якості звітності сільськогосподарського підприємства свідчить про необхідність вирішення ряду питань, пов'язаних із недосконалістю методичних підходів до формування окремих показників, їх неузгодженістю та відсутністю даних аналітичного характеру, що призводить до необ'єктивності звітної інформації й ускладнює прийняття управлінських рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами.

### **3.2. Організація та планування аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства**

Проблемні питання аудиту, а саме: теоретичні аспекти аудиту, організація та методологія аудиту, стан та перспективи розвитку аудиту в Україні – знайшли відображення у працях вітчизняних учених-економістів: М. Білухи [47], Г. Давидова [66], Н. Дорош [71], Н. Кулаковської, О. Петрик [33], В. Рудницького, В. Савченка [131] та ін. Водночас низка науковців вивчає окремі підходи в аудиті, враховуючи специфіку галузі. Особливості аудиту сільськогосподарських підприємств вивчають М. Білик, О. Пономаренко. Проте, незважаючи на певний досвід, накопичений до теперішнього часу в галузі аудиту, деякі питання залишаються недосконало вирішеними. Зокрема, недостатньо досліджено окремі аспекти організації аудиту сільськогосподарських підприємств, забезпечення якості аудиторського обслуговування, використання ефективних методик практичного проведення аудиту в умовах специфічних особливостей сільськогосподарського виробництва [133].

*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.

Аудиторська перевірка результатів основної діяльності сільськогосподарського підприємства є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства [52].

*Метою* аудиту сільськогосподарських підприємств є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних обліку і звітності, ефективність обліково-аналітичної та управлінської систем підприємства, а також дотримання вимог законодавчих і нормативних актів під час здійснення виробничо-фінансової діяльності.

У процесі аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства з'ясовується [64]: облікова політика щодо обліку доходів, витрат та фінансових результатів; умови визнання доходів, витрат та фінансових

результатів від операційної діяльності; правильність та своєчасність відображення доходів та витрат операційної діяльності у первинних документах, на рахунках та облікових регістрах; повнота розкриття інформації про доходи, витрати та фінансові результати операційної діяльності у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів.

Об'єктом аудиторського дослідження є фінансова звітність, яка повинна бути підготовлена згідно з загальноприйнятими стандартами (згідно НП(С)БО). Так завдання аудитора – встановити, наскільки підготовлена фінансова звітність відповідає діючим стандартам та принципам бухгалтерського обліку (рис. 3.2).

На практиці аудит основної діяльності сільськогосподарського підприємства починається з пошуку завдання або отримання пропозиції від клієнта. Після аналізу завдання і прийняття рішення про призначення аудита, якщо таке рішення буде прийняте, за умови прийнятного аудиторського ризику, процес аудита включає наступні етапи:

Рівень перевірки	Об'єкт аудиту	Документ, яким оформляється операція
Перший	Дані звітності	Фінансова звітність (окрема стаття звітності)
Другий	Сальдо і обороти за рахунками обліку	Головна книга, журнали та відомості до них
Третій	Дані аналітичних відомостей та зведених регістрів	Аналітичні та синтетичні відомості (регістри)
Четвертий	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку	Регістри аналітичного обліку, первинні документи
П'ятий	Господарська операція	Первинні документи
Шостий	Елементи облікової політики	Наказ про облікову політику
Сьомий	Правова основа здійснення операції	Договори, контракти

Рис. 3.2. Загальна схема аудиторської перевірки основної діяльності  
ПП «Агропрогрес»\*

\* Систематизовано автором [32, 34]

✓ Листування з клієнтом (роз'яснення вимог стандартів аудита клієнту, погодження основних умов перевірки тощо).

- ✓ Написання і подання клієнту листа-зобов'язання або укладання правочину (договору).
- ✓ Планування аудита.
- ✓ Тестування системи контролю й операцій.
- ✓ Перевірка (тестування) активів, зобов'язань і капіталу, доходів і витрат.
- ✓ Отримання від керівництва клієнта листа-подання (із роз'ясненням інформації щодо обставин після дати балансу).
- ✓ Аналітичний огляд фінансової звітності й оцінка безперервності функціонування.
- ✓ Складання та підписання аудиторського звіту.

До ведення бухгалтерських записів і фінансової звітності ставляться такі вимоги, як: наявність і виникнення, завершеність і повнота, права і зобов'язання, оцінка і розподіл, представлення і розкриття [66, 75, 80]. Варто проаналізувати дотримання зазначених вимог при проведенні аудиту доходів, витрат та фінансових результатів основної діяльності (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Напрямки та об'єкти аудиту доходів, витрат і фінансових результатів ПП «Агропрогрес»\*

Напрямок аудиту	Об'єкти аудиту
<b>Облікова політика</b>	- класифікація доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності
	- умови визнання доходів та собівартості від реалізації товарів
	- умови визнання доходу від надання послуг та їх собівартість
	- оцінка доходу
	- розкриття облікової політики у Примітках до фінансової звітності
<b>Операції бухгалтерського обліку</b>	- дохід від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) і собівартість реалізації
	- вирахування з доходу
	- інший операційний дохід та витрати
	- фінансові результати від операційної діяльності
<b>Записи в документах</b>	- первинні документи (рахунки-фактури, виписки банку, товарно-транспортні накладні та ін.)
	- облікові регістри (журнал №5, №6)
	- головна книга
	- матеріали інвентаризації
	- фінансова звітність
<b>Порушення та зловживання</b>	- первинні документи
	- облікові регістри
	- фінансова звітність
	- кореспонденція рахунків

\* Систематизовано автором [33, 52]

Найважливішим етапом аудита є планування, на якому аудитор формує попередню думку щодо об'єктів перевірки (систем внутрішнього контролю і



бухгалтерського обліку клієнта), оцінює обсяг необхідних доказів, визначає зони найбільшого ризику і розробляє процедури тестування. Більш детально процес аудиту основної діяльності ПП «Агропрогрес», починаючи з планування, представлений на рис. Ж.3.2 (Додаток Ж).

*Перший етап – планування* регламентується МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На цьому етапі здійснюється збір і оцінка відомостей про клієнта; збір інформації про систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку клієнта, попередня оцінка ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності і пов'язаної з нею інформації. Попередня діяльність на етапі планування включає оцінку аудиторського ризику та його компонентів, оцінку суттєвості, проведення попередніх аналітичних процедур, огляд звітів за минулий рік і проміжних звітів, перевірку зіставлення показників окремих форм звітності між собою. *Результатом даного етапу є вибір підходу до перевірки: системно-орієнтований (із перевіркою системи внутрішнього контролю клієнта) або підтверджуючий (безпосередньо перевірка фінансової звітності).* Планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту.

Належне планування допомагає забезпечувати достатній час і ресурси для проведення аудиту. Незважаючи на це, доречність інформації, а отже, її цінність, має, як правило, тенденцію зменшуватися з часом, тому слід забезпечити певне співвідношення між достовірністю інформації та її вартістю. Це визнається у певних концептуальних основах фінансового звітування.

Ціллю аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно. Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б установлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту.

Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту (табл. 3.3). План аудиту є документом організаційно-методологічного характеру та складається з

переліку робіт на основних етапах аудиту і строків їх виконання із зазначенням джерел інформації.

Планування є не окремим етапом аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. При цьому планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур.

*Оцінка ризику аудиту фінансової звітності ПП «Агропрогрес».* Одним із завдань, вирішення яких сприяє забезпеченню належної якості аудиторських послуг, є оцінювання аудиторського ризику.

Таблиця 3.3

### **ТОВ «БДО»**

Підприємство: **ПП «Агропрогрес»**

Період, що перевіряється: 01.01.2017-31.12.2017

Період проведення аудиту: 01.03.2018-25.03.2018

### **План аудиту основної діяльності ПП «Агропрогрес»\***

Види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1. Загальне ознайомлення з підприємством та організацією бухгалтерського обліку	01.03.2018-05.03.2018	Падчук Ю.В., Рукомський В.О.	
2. Аудит дотримання принципів складання звітності	06.03.2018-12.03.2018	Падчук Ю.В., Рукомський В.О.	
3. Аудит стану аналітичного та синтетичного обліку	13.03.2018-17.03.2018	Падчук Ю.В., Рукомський В.О.	
4. Аудит фінансового стану підприємства	18.03.2018-22.03.2018	Падчук Ю.В., Рукомський В.О.	
5. Узагальнення результатів аудиту	23.03.2018-25.03.2018	Падчук Ю.В., Рукомський В.О.	

*Документ сформовано з метою складання аудиторського висновку*

**Склав:** Падчук Ю.В.

**Перевірив:** Рукомський В.О.

\* Витяг з плану перевірки ТОВ «БДО» ПП «Агропрогрес»

Відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», аудиторський ризик визначається як ймовірність того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансова звітність містить суттєво викривлену інформацію [16].

Аудиторський ризик розглядається на двох рівнях: на рівні фінансової звітності та на рівні залишків по рахунках бухгалтерського обліку і груп однотипних операцій.

Аналіз аудиторського ризику на рівні фінансової звітності в цілому – питання професійного судження. Це судження вимагає широких знань аудитора про бізнес клієнта та галузі, в якій працює економічний суб'єкт.

До факторів, які аудитору необхідно врахувати при аналізі ризику, належать: порядність керівництва; досвід і знання керівництва, а також зміни у його складі протягом певного періоду; бухгалтерський персонал (компетентність і досвід персоналу; недостатність персоналу); часта зміна аудиторів і юристів; характер бізнесу клієнта; фактори, що впливають на галузь, до якої належить клієнт (зміни в галузі технології виробництва, споживчого попиту, загальний стан галузі).

Міжнародними стандартами аудиту передбачено моделювання аудиторського ризику. Схематично аудиторський ризик зображено на рис. 3.3.

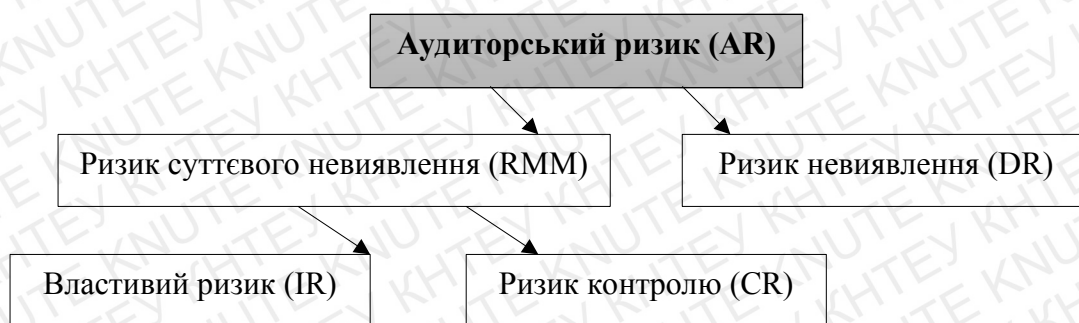


Рис. 3.3. Модель аудиторського ризику [16]

1. AR (*аудиторський ризик*) - ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик включає в себе ризик суттєвого невиявлення та

ризик невиявлення. Аудиторський ризик має бути завжди низьким, оскільки аудитор виконує завдання з наданням достатньої впевненості;

2. RMM (*ризик суттєвого невиявлення*) – ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Це внутрішній ризик клієнта, і аудитор не може на нього впливати, аудитор може лише визначити його за допомогою таких складових:

- IR (*властивий ризик*) – схильність залишків по рахунках і класів операцій до викривлень, які можуть бути суттєвими самі по собі або у сукупності з викривленнями інших рахунків або груп операцій, в умовах відсутності відповідних політики і процедур внутрішнього контролю. При оцінці цього ризику до уваги беруться схильність галузі і бізнесу в цілому до ризику, відношення управлінського персоналу до ризику, схильність до шахрайства тощо.
- CR (*ризик контролю*) – ризик, пов'язаний з тим, що викривлення залишку по рахунку або класу операцій, яке може бути суттєвим само по собі або у сукупності з викривленнями інших рахунків або груп операцій, не буде своєчасно попереджено або виявлено і виправлено системою бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Визначається за допомогою оцінки ефективності і працездатності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

3. DR (*ризик невиявлення*) - ризик того, що аудитор, використовуючи аудиторські процедури по суті, не виявить суттєві викривлення залишку по рахунку або класу операцій, які можуть виявитися суттєвими самі по собі або у сукупності з викривленнями інших рахунків або класів операцій. Ризик пов'язаний з характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Загальна модель оцінки аудиторського ризику виражається формулою:

$$RMM = IR \times CR \quad (3.1)$$

де RMM – ризик суттєвого невиявлення

IR – властивий ризик

CR – ризик контролю

$$AR = RMM \times DR \quad (3.2)$$

де AR – аудиторський ризик

DR – ризик виявлення.

Для визначення аудиторського ризику, необхідно розрахувати його складові.

Оцінка властивого ризику здійснюється на етапі планування. Оскільки цей ризик виникає за наявності умов, які не пов'язані із системою контролю на підприємстві, його оцінка завжди має приблизний і суб'єктивний характер.

Послідовність оцінки властивого ризику [86, 102]:

*1 крок.* Отримання знання про бізнес клієнта й галузь його діяльності. Властивий ризик буде високий: якщо галузь діяльності розвивається або знаходиться в кризовому стані; бізнес клієнта має нерегулярний характер, наявність широкої мережі філій і дочірніх підприємств, які знаходяться в різних регіонах. Якщо існує значна невизначеність, ризик вважається високим.

*2 крок.* Оцінка структури підприємства. Властивий ризик буде високим, якщо підприємство велике і має складну горизонтальну і вертикальну структуру.

*3 крок.* Аналіз останньої фінансової інформації. Проведення аналітичних процедур для визначення змін у діяльності підприємства, узгодженості в діяльності з аналогічними підприємствами в галузі, виявлення незвичайних тенденцій, змін у рахунках. Якщо є значні неузгодженості, незвичайні тенденції у звітності, властивий ризик попередньо вважається високим.

*4 крок.* Ознайомлення з установчими документами. Визначення власників, їх характеристики, оцінка структури власного капіталу.

Аналіз власників контрольного пакета акцій або значних власників (з часткою понад 20%) для оцінки можливого впливу їх на діяльність підприємства. Це дозволить виявити тих власників, які можуть у наступному виступати партнерами, що вимагає оцінки правильності відображення операцій і наявності особливих процедур контролю. Ці фактори збільшують властивий ризик.

5 крок. Аналіз основних партнерів. Наявність одного-двох основних партнерів збільшує невизначеність аудитора щодо подальших дій, особливо при наявності значних боргів. Це підвищує властивий ризик.

6 крок. Підсумкова попередня оцінка властивого ризику. Усі чинники перемножуються, якщо вони виражені в процентному значенні. При якісній характеристиці чинників доцільно використовувати матрицю оцінки ризику. Для цього наведені вище чинники розподіляються на 2 групи на основі взаємозв'язку між ними: до першої групи належать зовнішні чинники, до другої внутрішні.

На основі даної інформації проведемо оцінку властивого ризику для ПП «Агропрогрес». Результати оформлено у вигляді таблиці (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

### Оцінка властивого ризику ПП «Агропрогрес»\*

Параметри для оцінки	Інформація про параметри ПП «Агропрогрес»	Оцінка ризику
1. Інформація про галузь та бізнес	Сільське господарство є однією з основних галузей народного господарства. Підвищення собівартості вирощування культур та зменшення споживання вітчизняних продовольчих товарів.	Високий
2. Структура підприємства	ПП «Агропрогрес» входить до складу агрохолдингу ІМК.	Високий
3. Аналіз останньої фінансової інформації	Аналіз останньої фінансової інформації не виявив змін у діяльності ПП «Агропрогрес», незвичайні тенденції також відсутні.	Низький
4. Ознайомлення з установчими документами	Єдиним акціонером та власником є головний засновник-акціонер ІМК, який здійснює контроль за стратегією бізнес-розвитку компанії.	Низький
5. Аналіз основних партнерів	ПП «Агропрогрес» експортує свою продукцію в 16 країн світу, діловими партнерами агрохолдингу є 10 держав.	Високий

\* Розроблено автором

Далі розбиваємо оцінені ризики на дві групи факторів (зовнішні та внутрішні), та знаходимо узагальнений рівень властивого ризику, виділяючи результат оцінки, узагальнений рівень властивого ризику буде там, де рядок виділений повністю (табл. 3.5 та табл. 3.6).

Таблиця 3.5

### Оцінка властивого ризику ПП «Агропрогрес» за першою групою факторів\*

Попередньо оцінений властивий ризик за кожним чинником			Узагальнений рівень властивого ризику
Структура підприємства	Аналіз останньої фінансової інформації	Ознайомлення з установчими документами	
Високий	Високий	Високий	Високий
Високий	Високий	Низький	Високий
Високий	Низький	Низький	Низький
Низький	Низький	Низький	Низький

Низький	Низький	Високий	Низький
Низький	Високий	Низький	Низький
Низький	Високий	Високий	Високий

\* Розроблено автором

Таблиця 3.6

### Оцінка властивого ризику ПП «Агропрогрес» за другою групою факторів\*

Попередньо оцінений властивий ризик за кожним чинником		Узагальнений рівень властивого ризику
Інформація про галузь	Аналіз партнерів	
Високий	Високий	Високий
Високий	Низький	Високий
Низький	Високий	Високий
Низький	Низький	Низький

\* Розроблено автором

Заключним етапом буде визначення загального рівня властивого ризику за допомогою спеціальної матриці (табл. 3.7). Виділяємо для кожної групи оцінений ризик і за допомогою матриці знаходимо загальний властивий ризик, у нашому випадку він є середнім.

Таблиця 3.7

### Матриця оцінки загального властивого ризику ПП «Агропрогрес»\*

Розмір ризику за першою групою факторів	Розмір ризику за другою групою факторів	
	Високий	Низький
Високий	Високий	Високий
Низький	Середній	Низький

\* Розроблено автором

Наступним компонентом моделі аудиторського ризику є ризик контролю. З точки зору незалежного аудитора, оцінка ризику контролю, як і властивого ризику, здійснюється в декілька етапів [16]: ознайомлення із СВК і бухгалтерського обліку; попередня оцінка ризику контролю; визначення необхідності щодо проведення тестів контрольних моментів (тестів на відповідність); тестування системи контролю, якщо така необхідність існує; уточнення розміру ризику контролю відповідно до результатів тестування; використання цих результатів для вибору одного з двох варіантів: проведення додаткового тестування контролю або розширення тестів по суті.

Виконавши всі етапи, аудитор може оцінити ризик контролю.

Проведемо оцінку ризику контролю ПП «Агропрогрес». Отримавши дані про СВК підприємства, можемо визначити ризик контролю, використовуючи рис. 3.4.



Рис 3.4. Оцінка результатів тестування контрольних моментів

ПП «Агропрогрес»\*

\* Систематизовано автором [79]

Отже, ми отримали відповіді, які визначили, що рівень ризику контролю на ПП «Агропрогрес» низький: всі процедури контролю виконуються – так; СВК гнучка – так; контроль постійний – так; контроль оперативний – так.

Для оцінки ризику невиявлення використаємо матрицю, за допомогою якої оцінимо рівень ризику невиявлення ПП «Агропрогрес» (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Матриця оцінки ризику невиявлення залежно від розміру властивого ризику й ризику контролю ПП «Агропрогрес»\***

Оцінка властивого ризику	Оцінка ризику контролю		
	Високий	Середній	Низький
Високий	Низький	Низький	Низький
Середній	Низький	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Високий

\* Розроблено автором



Отже, за допомогою матриці, визначено, що ризик невиявлення ПП «Агропрогрес» є середнім.

Після оцінки всіх елементів аудиторського ризику необхідно перевести визначену якісну оцінку кожного елемента в процентне значення, використавши при цьому спеціальну таблицю (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Переведення якісних характеристик властивого ризику, ризику контролю і ризику невиявлення в кількісні ПП «Агропрогрес»\***

Вид ризику	Якісна характеристика	Кількісна характеристика	
		у %	в коефіцієнтах
Властивий ризик	Високий	50-100	0,5-1
	Середній	20-50	0,2-0,5
	Низький	10-20	0,1-0,2
Ризик контролю	Високий	60-100	0,6-1
	Середній	30-60	0,3-0,6
	Низький	5-30	0,05-0,3
Ризик не виявлення	Високий	15-30	0,15-0,3
	Середній	8-14	0,08-0,14
	Низький	2-7	0,02-0,07

\* Розроблено автором

Таким чином, нами було отримано всі необхідні дані для розрахунку загального аудиторського ризику в ПП «Агропрогрес»: властивий ризик (IR) – 0,5; ризик контролю (CR) – 0,3; ризик невиявлення (DR) – 0,14.

Ризик суттєвого невиявлення (RMM) –  $IR \times CR = 0,5 \times 0,3 = 0,15$ ;

Аудиторський ризик –  $DR \times RMM = 0,15 \times 0,14 = 0,021 = 2,1\%$ .

Отже, процес аудиту можна поділити на декілька етапи. Планування – дуже важливий етап аудиту. На цьому етапі нами було розраховано та визначено загальний аудиторський ризик та його складові для проведення аудиту фінансової звітності ПП «Агропрогрес».

### 3.3. Особливості методики аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства

Вибір стратегії аудиту залежить від виду господарських операцій ПП «Агропрогрес», що перевіряються. Всі операції в системі бухгалтерського обліку можна поділити на три види: стандартні, нестандартні і бухгалтерські

оцінки. З точки зору аудитора, який перевіряє систему контролю, ці операції відрізняються ступенем надійності контрольних процедур, які можуть застосовуватися до них. Це пояснюється різною природою операцій, частотою їх повторення та іншими факторами, які впливають на спроможність системи контролю ефективно їх оцінювати. Так, по нестандартним операціям процедури контролю можуть бути відсутніми або недосконалими, тому вони завжди менш ефективні за процедури контролю стандартних операцій. Бухгалтерські оцінки базуються на професійному судженні бухгалтера, тому процедури контролю не носять всеохоплюючий характер. Крім того, по цим операціям контроль носить тимчасовий характер. Отже, виділили два аудиторських підходи до перевірки звітності: системно-орієнтований і підтверджуваний. На рис. 3.5 зображена схема вибору аудиторського підходу.

Обираючи стратегію перевірки ПП «Агропрогрес» по статтям звітності, планування аудиту і вибір аудиторських процедур, які будуть використовуватися при перевірці, необхідно пов'язати з формами звітності. Основними формами звітності, які перевіряє аудитор є баланс і звіт про фінансові результати (аудитор не зобов'язаний і не повинен перевіряти звіт про рух грошових коштів і звіт про власний капітал).

Як відомо, існують два види аудиторських процедур: тести контролю і процедури перевірки на суттєвість. Тести контролю поділяються на процедури досягнення розуміння системи внутрішнього контролю і тести контрольних моментів. Процедури досягнення розуміння системи внутрішнього контролю (СВК) проводяться на стадії планування для визначення попереднього розміру ризику контролю і загального аудиторського ризику – тобто не відносяться до самого процесу перевірки, а тести контрольних моментів проводяться безпосередньо на етапі перевірки СВК. Що стосується процедур перевірок на суттєвість, які поділяються на детальні тести операцій і сальдо рахунків та аналітичні процедури, то обидва види процедур використовуються безпосередньо в процесі перевірки і отримання аудиторських доказів, тому їх необхідно враховувати в методиці.

Уточнюється перелік і порядок застосування тестів на суттєвість і складається Програма аудиту по кожній дефініції звітності.

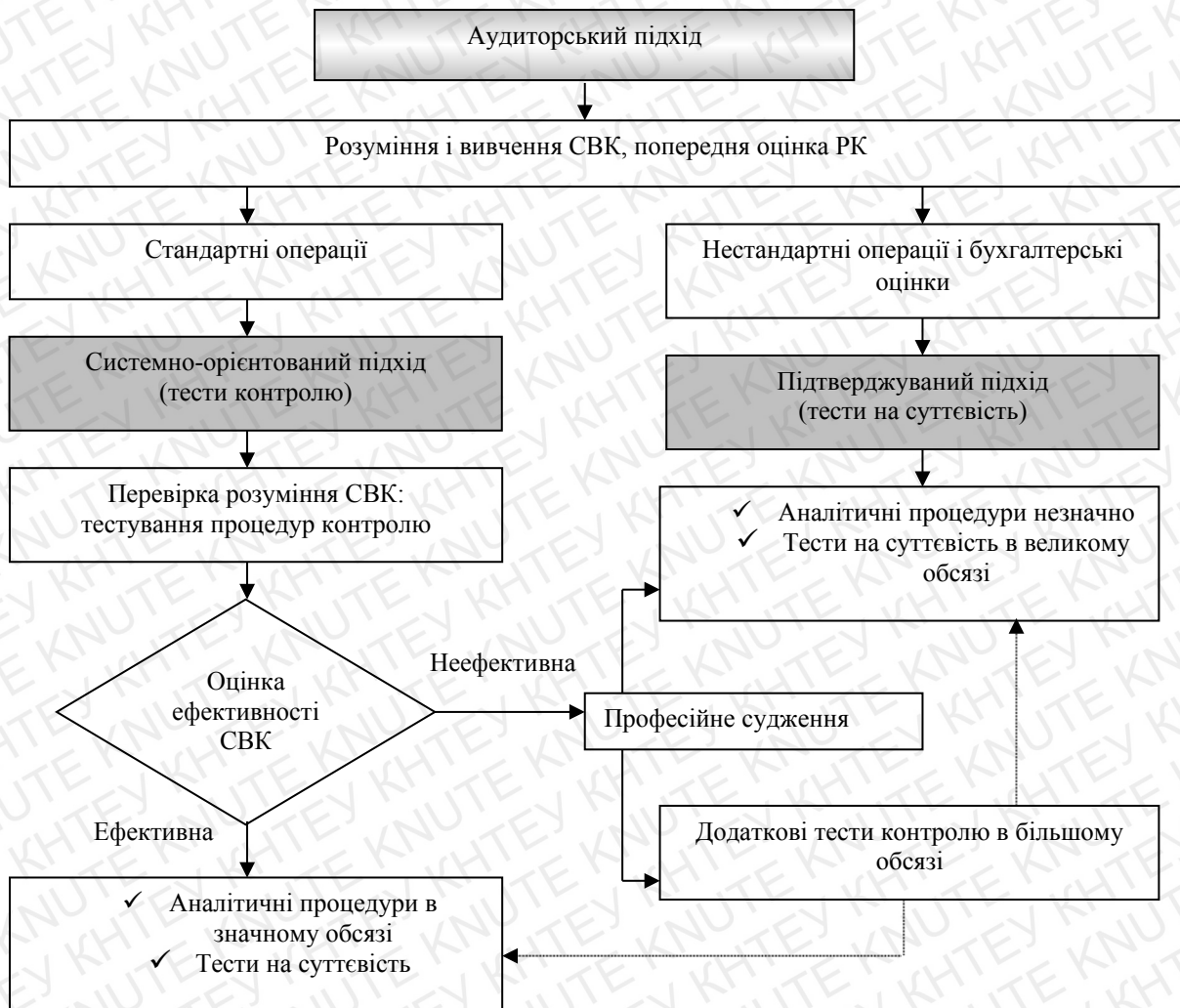


Рис.3.5. Схема вибору аудиторського підходу до перевірки ПП «Агропрогрес»\*

\* Систематизовано автором [101]

Дефініцією звітності може бути об'єкт обліку (основні засоби, запаси, дебіторська заборгованість, кредити банків, капітал тощо) або параметр звітності. За результатами аналізу отриманих на попередніх етапах даних, встановлюється достатність доказів і достовірність отриманої інформації, на основі прямих або непрямих свідчень, визначаються умови проведення тестування і обираються методи перевірки.

Для ефективного проведення аудиту основної діяльності ПП «Агропрогрес», аудитору необхідно дотримуватися наступних правил [105]:

➤ якщо існують всі або більшість умов, які дозволяють використовувати

вибірку, потрібно використовувати вибірку. При цьому, якщо сукупність однорідна і аудитор забезпечений всіма необхідними засобами використовується статистична вибірка. В інших випадках – нестатистична;

➤ якщо в звітності містяться суттєві статті з великою кількістю операцій, то використовуються методи специфічного відбору;

➤ якщо є певні сумніви щодо надійності аудиторських доказів або достовірності даних, отриманих на попередніх етапах аудиту, аудитор використовує метод відбору специфічних статей або суцільну перевірку, якщо витрати на її проведення не перевищують витрат на зниження аудиторського ризику іншим способом;

➤ якщо за допомогою аналітичних процедур були виявлені незвичайні тенденції або суттєві статті з невеликою кількістю операцій по цих рахунках використовується суцільний метод або нестатистична вибірка.

З урахуванням зазначених правил визначають залежність вибору методу перевірки основної діяльності ПП «Агропрогрес» від основних умов (ефективність системи внутрішнього контролю, розмір статті, загальна суттєвість тощо), яка представлена в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

**Методика вибору методу перевірки статті звітності ПП «Агропрогрес»\***

Умова вибору методу	Методи перевірки			
	Суцільна	Відбір специфічних статей	Вибірка	
1	2	3	Вид вибірки	Обсяг
4	5	6	7	8
Ризик контролю високий	Якщо стаття суттєва і мала кількість операцій	Якщо стаття суттєва, а кількість операцій значна	Нестатистична в будь-якому разі може бути використана	Великий
Ризик контролю низький	-	Стаття суттєва	Статистична	Невеликий
Зростання притаманного ризику	Якщо вибірка неможлива	-	Будь-яка	Збільшення
Стаття суттєва:				
- Велика кількість операцій	-	Статті, вищі за певну суму	Нестатистична	Великий
- Мала кількість операцій	Якщо високий ризик	-	Нестатистична	Невеликий
Стаття несуттєва	-	-	Статистична	Невеликий
Збільшення аудитором величини припустимої помилки	-	-	Будь-яка	Зменшення
Наявність операцій пов'язаними особами з	Якщо мала кількість	По суттєвим операціям	Нестатистична	Залежно від ризику

Наявність незвичайних тенденцій	Тільки якщо мала кількість і для суттєвих статей	Обов'язково по суттєвим статтям	Нестатистична	Збільшення по цим статтям або операціям
---------------------------------	--	---------------------------------	---------------	---

*Закінчення табл. 3.10*

Прийняття рішення щодо суттєвих подальших подій	Аналогічно попередньому	Статті, вищі за певну суму	-	-
Наявність ознак шахрайства	Якщо вибірка не доцільна	Відбір підозрілих статей	Нестатистична	Збільшення
Високі притаманний ризик і ризик контролю, невелика кількість суттєвих за вартістю статей	Якщо інше не можливо	-	Нестатистична	Збільшення

\* Систематизовано автором [79, 104]

На практиці застосування вибірки в аудиті основної діяльності аудитор перевіряє сальдо рахунків і класи операцій. Сальдо рахунків відносяться до балансу, а класи операцій – до звіту про фінансові результати. В будь-якому випадку, краще використовувати кількісне вибіркове спостереження. Вибіркове дослідження проводиться в декілька етапів:

#### ***Вибір завдання для перевірки.***

Розробка процедури перевірки фінансової звітності повинна базуватися на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку. При виборі напряму перевірки аудитор обирає параметри, які він буде перевіряти: реальність, визнання, право власності, відповідність часу та місця. При цьому необхідно враховувати розподіл параметрів між балансом і звітом про фінансові результати. За одну перевірку можна дослідити одразу кілька параметрів звітності, вибір яких залежить від об'єкта, що перевіряється.

За результатами проведених досліджень і з урахуванням принципу суттєвості виділяють основні об'єкти перевірки. В додатку 3 представлений розподіл параметрів фінансової звітності по-об'єктно. Використовуючи таблицю 3.3.2 можна перевіряти кожний об'єкт окремо, також пропонується використовувати причинно-наслідковий зв'язок, який покладено в основу звітності [110].

При цьому для зменшення ризику невиявлення відхилення від встановлених параметрів, елементи, на які екстраполюється висновок на основі

причинно-наслідкового зв'язку з перевіреними елементами, можна дослідити на відповідність обов'язковому параметру визнання – достовірну оцінку. Якщо при перевірці будуть знайдені відхилення, даний елемент перевіряється по всім параметрам. Можливий варіант аудиту звітності на основі зазначеного взаємозв'язку представлений на рис.3.6.

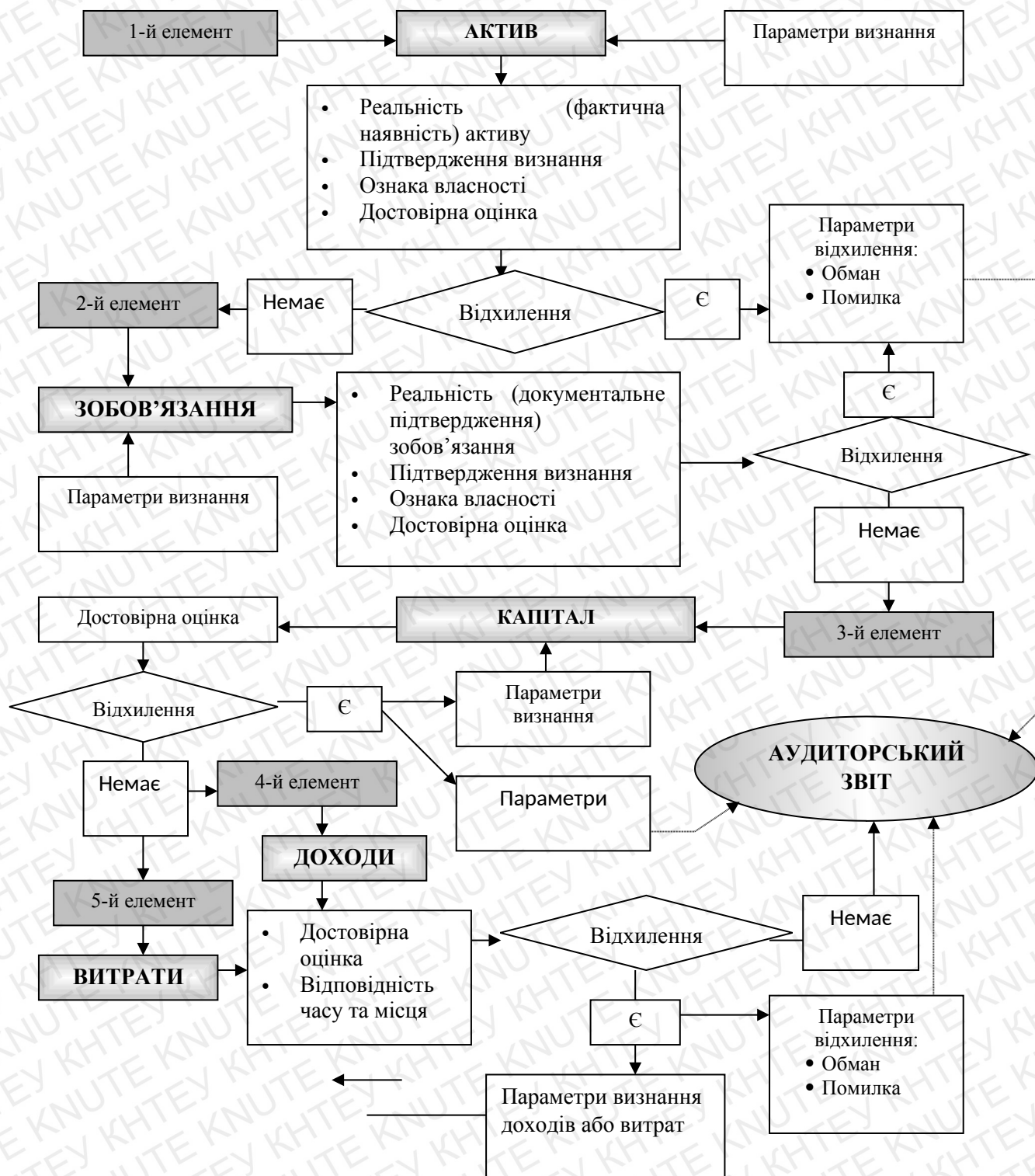


Рис.3.6. Варіант аудиторської перевірки ПП «Агропрогрес» відповідності елементів звітності параметричним критеріям [102]

Це найбільш широкий варіант використання моделі звітності, оснований на двох елементах. Вибіркова перевірка може бути організована й іншим способом. За кваліфікацією аудитора і його власним досвідом даний варіант вибіркової перевірки може бути скорочений до одного основного елемента, наприклад, капіталу, оскільки за концептуальною основою сучасних стандартів, капітал є основним елементом фінансової звітності. Він формується на основі операцій з активами і зобов'язаннями, і в свою чергу є чинником визначення розміру доходів і витрат підприємства.

### ***Вибір виду вибірки.***

Виходячи з необхідних умов використання і вище вказаних правил перевірки аудитор вибирає статистичну або нестатистичну вибірку.

### ***Визначення генеральної сукупності.***

Генеральна сукупність повинна відповідати обраному напрямку перевірки, тобто параметру звітності. Існує два напрямки дослідження: від первинних документів до звітності і навпаки. Цей метод дозволяє підвищити однорідність сукупностей і застосувати до них статистичне вибіркове дослідження.

### ***Визначення обсягу вибірки.***

Обсяг вибірки залежить від кількох факторів. В спеціальній літературі [102, 104, 116, 118] розроблено багато рекомендацій щодо визначення обсягу вибірки. На цьому етапі аудитор також повинен задати припустимий рівень погрішності, тобто кількість викривлень в генеральній сукупності, яку він вважатиме припустимою і надасть безумовно-позитивний висновок. Звичайно цей рівень визначається виходячи з професійного судження аудитора.

### ***Визначення методу відбору елементів вибірки.***

Р. Адамс і ряд інших авторів [31, 33, 34, 38, 47, 137] виділяють три методи: неформальний або інтуїтивний метод, метод випадкового відбору і систематизований метод. При першому методі обираються елементи вибірки на основі власного досвіду аудитора, при методі випадкового відбору

використовуються таблиці випадкових величин, при систематизованому методі, який є найбільш прийнятним, спочатку розраховується інтервал вибірки шляхом ділення кількості елементів сукупності на кількість елементів вибірки, і формується вибірка шляхом відбору елементів через розрахований інтервал, починаючи з довільно обраного елемента генеральної сукупності.

***Здійснення тестування обраних елементів.***

***Оцінка результатів тестування. Проводиться в три етапи:***

**Перший етап.** Визначення відхилень (кількість і сума по модулю).

**Другий етап.** Проекція погрішності на всю сукупність (методом різниць, методом середньої величини елементів або пропорційним методом).

**Третій етап.** Визначення, наскільки фактична виявлена погрішність відрізняється від припустимої.

При здійсненні вибіркового дослідження аудитор завжди зустрічається з проблемою зменшення ризику вибіркового методу, який обумовлений тим, що висновки, які може зробити аудитор на основі вибірки можуть відрізнятися від висновків, які б він зробив, якби тій самій процедурі підлягали всі елементи генеральної сукупності [50, 52]. При використанні статистичних прийомів дослідження аудитор може розрахувати цей ризик. В інших випадках може не оцінювати цей ризик, а розглядати різні фактори, які впливають на розмір вибірки (припустиме відхилення, оцінка притаманного ризику і ризику контролю тощо).

На етапі вибіркового дослідження аудитор проводить тестування сальдо рахунків і класів операцій. Аналогічне тестування тільки до іншого обсягу елементів сукупності проводиться і при застосування суцільної перевірки і при відборі специфічних статей. Вибір тестів залежить від параметрів фінансової звітності і об'єктів, що перевіряються. При цьому враховуються тип аудиторських доказів, які найкраще охарактеризують інформацію, що перевіряється.

Таким чином, щоб розробити методику тестування сальдо рахунків і класів операцій необхідно визначити взаємозв'язки між параметрами



фінансової звітності, об'єктами обліку, аудиторськими доказами і тестами. Зазначена залежність розроблена з урахуванням умов аудиту і особливостей бухгалтерського обліку в Україні, що представлено в табл. К.3.3 (додатку К).

Методика аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства являє собою перелік послідовних кроків, за якими аудитор повинен, при перевірці фінансової звітності ПП «Агропрогрес», зробити наступне:

- Ознайомитись з бізнесом клієнта і попередньо оцінити аудиторський ризик і притаманний ризик, як елемент першого, на основі представленого в попередньому питанні алгоритму.
- Ознайомитись з системою внутрішнього контролю клієнта і системою бухгалтерського обліку. Провести процедури опитування (анкетування), спостереження. Визначити ризик контролю.
- Провести попередній аналіз фінансової звітності і визначити суттєвість статей. Встановити розмір суттєвості.
- Розробити Програму аудиту – визначити аудиторський підхід: системно-орієнтований або підтверджуваний. Спочатку розрахувати ризик невиявлення. Якщо він дуже низький, то провести тести контролю і уточнити оцінку ризику контролю, а потім знов розрахувати ризик невиявлення. При виборі стратегії аудиту пропонується орієнтуватися на статті звітності.
- Розрахувати ризик невиявлення на основі оцінки притаманного ризику і ризику контролю.
- За допомогою оцінки ризиків і суттєвості визначити співвідношення аналітичних процедур і детальних тестів.
- Провести аналітичні процедури і визначити рахунки і класи операцій, які вимагають ретельного тестування.
- Вибрати метод дослідження на основі професійного судження.
- Провести відбір елементів для тестування. По суттєвим статтям стратифікувати сукупність. Якщо елементів дуже багато: підсукупність зі суттєвими за розміром елементами перевірити суцільно, інші – на основі

вибірки або відбору статей на основі власного судження. По значимим статтям (з точки зору їх впливу на рішення користувача) і по статтям, обраним за результатами аналітичних процедур провести перевірку методом відбору специфічних статей. По всім іншим статтям провести вибіркове дослідження.

➤ Провести тестування відібраних елементів відповідно до обраного на попередньому етапі методу (вибірково, суцільно чи методом відбору специфічних статей) використовуючи рекомендовані схеми проведення перевірок по об'єктам обліку.

➤ Встановити відхилення від запланованих критеріїв суттєвості, рівня погрішності, припустимого аудиторського ризику. Визначити суттєвість відхилень.

➤ Оцінити достатність і достовірність отриманих доказів і надіслати керівництву лист з вимогою пояснення відхилень, якщо вони необхідні, або отримання від керівництва лист-подання.

➤ За результатами дії керівництва вибрати вид аудиторського звіту.

➤ Провести аналітичні процедури для визначення тенденцій в діяльності підприємства на основі фінансової звітності за період, що перевіряється. Визначити суттєві події і провести перевірку подальших подій після дати балансу. За результатами аудиту подальших подій внести, якщо необхідно, коригування в аудиторський звіт.

➤ Визначити можливість ПП «Агропрогрес» продовжувати свою діяльність в наступному звітному році і зазначити це в аудиторському звіті.

Отже, на сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень в аудиті основної діяльності сільськогосподарського підприємства. Підтвердження достовірності фінансової звітності сільськогосподарського підприємства аудитором має надзвичайне значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих ефективних управлінських рішень, які повинні прийматися на підставі достовірно наданої обліково-аналітичної інформації. Розглянута методика аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства ПП

«Агропрогрес» дає можливість звести до мінімуму властивий аудиторський ризик та ризик невиявлення, що надалі дозволить уникати появи істотних помилок та реальніше оцінювати фінансово-майновий стан сільськогосподарського підприємства.

#### **3.4. Узагальнення та реалізація результатів аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства**

Відповідно до міжнародної та вітчизняної практики, завершальним етапом проведення аудиту є формування аудиторської думки та її представлення користувачам у аудиторському звіті.

На цьому етапі аудитор слід впевнитися у тому, що вся необхідна інформація, розкрита у примітках до фінансової звітності: провести аналіз фінансового стану, перевірити і оцінити вплив на фінансову звітність подій після дати балансу, узагальнити всю отриману інформацію і оцінити результат. Перевіряються заходи і наміри керівництва клієнта щодо внесення коригувань у фінансову звітність, якщо ці дії необхідні за результатами аудиту.

Таким чином, завершальний етап аудиту – це найважливіша складова аудиторського процесу, на якій аудитор повинен узагальнити всю отриману в ході перевірки і зосереджену в його робочих документах інформацію та сформувавши на цій основі свою професійну думку про фінансову звітність у формі аудиторського висновку або відмови від її висловлення.

Аудитору необхідно узагальнити всі отримані результати в ході перевірки. Для цього перед аудитором на даному етапі ставлять наступні *цільі*:

1. Здійснення завершального огляду фінансової звітності і на основі узагальнення всієї отриманої в ході перевірки інформації, сформувавши думку про достовірність та відповідність фінансової звітності сільськогосподарського підприємства.

Під достовірністю в усіх суттєвих аспектах розуміється ступінь точності даних фінансової звітності, яка дозволяє користувачам цієї звітності робити правильні висновки про результати господарської діяльності, фінансовий і

майновий стан економічного суб'єкта і приймати обґрунтовані рішення на основі цих висновків [9].

2. Документальне оформлення думки про достовірність та відповідність фінансової звітності і передача її клієнту у вигляді аудиторського звіту про фінансову звітність [16].

Правила складання аудиторського звіту за результатами аудиту повного комплексу фінансової звітності встановлюються такими стандартами: МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за надання інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора. МСА 705 та МСА 706 розглядають, як впливає на форму та зміст звіту аудитора висловлення ним модифікованої думки або включення до звіту аудитора пояснювального параграфа або параграфа з інших питань. Інші МСА також містять вимоги, застосовні до звіту аудитора в процесі його випуску.

Аудиторський звіт подається у письмовому вигляді і складається з таких обов'язкових елементів: заголовок, адресат, вступний параграф, відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність, відповідальність аудитора, висловлення думки, інша відповідальність аудитора щодо звітності, підпис аудитора, дата аудиторського звіту, адреса аудитора [16].

Звіт готується у кількості екземплярів, погоджених з клієнтом, але не менше, ніж по одному екземпляру для аудиторської фірми і клієнта.

Аудиторський звіт ПП «Агропрогрес» представлено в Додатку Л, в якому висловлена незалежна думка ТОВ «БДО», щодо достовірності фінансової звітності підприємства. Зокрема, аудитор вважає за можливе підтвердити, що, прийнята система бухгалтерського обліку в цілому задовольняє законодавчим і нормативним вимогам, діючим в Україні. На думку аудитора супровідна консолідована фінансова звітність справедливо відображає у всіх суттєвих аспектах консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 2017 року та його

консолідовану фінансову діяльність та консолідовані грошові потоки за рік, Стандарти фінансової звітності, прийняті Європейським Союзом.

Для ефективної роботи аудиторів нами пропонується використання інформаційних технологій, розвиток яких в останні роки стрімко зростає. Організація фінансового аудиту показників основної діяльності сільськогосподарського підприємства передбачає широке використання інформаційних технологій на всіх етапах організації аудиторської перевірки. Це дозволяє забезпечити зниження витрат часу на проведення перевірки з одночасним збереженням необхідного якісного рівня цієї перевірки та підвищення її ефективності. Сьогодні прийнято говорити не про окремі комп'ютеризовані методи фінансового аудиту, а про комп'ютерний аудит.

Термін *«комп'ютерний аудит»* означає використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності і підготовку аудиторського висновку [69, 77]. Проте, в Україні недостатній рівень розробки постановки задач аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства в комп'ютерному середовищі, невідповідність, застосування користувачами різного програмного забезпечення, відсутність спеціалізованої літератури гальмують розвиток комп'ютерних технологій аудиту основної діяльності. Це зумовлює необхідність подальшого реформування та удосконалення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Аналіз основної діяльності сільськогосподарського підприємства ПП «Агропрогрес» в умовах застосування сучасних інформаційних технологій ґрунтується на визначенні основних елементів процесу дослідження активів, власного капіталу і зобов'язань. На цій основі формуються взаємопов'язані етапи виконання відповідних аналітичних процедур, що розробляються логічно, обґрунтовані алгоритми узагальнення і оцінки відповідної інформації з метою прийняття управлінських рішень щодо подальшого розвитку підприємства [77].

Електронну інформаційну систему управління активами, власним капіталом і зобов'язаннями сільськогосподарського підприємства побудовано за трьома рівнями обробки економічної інформації.

**Перший рівень** електронної системи обробки економічної інформації відповідає етапу первинного обліку фінансово-господарських операцій, який є джерелом фактографічної інформації, що застосовується переважно в оперативному аналізі та аудиті. Вихідні документи аналітично-контрольної спрямованості, що формуються на першому рівні електронної системи обробки інформації щодо залишків і руху активів, власного капіталу і зобов'язань сільськогосподарського підприємства, складаються відповідно до мети оперативного управління на основі даних первинного обліку, правової та нормативно-довідкової інформації.

**Другий рівень** електронної системи обробки інформації відповідає етапу поточного обліку і дозволяє узагальнити облікову фактографічну інформацію, перш за все, за відповідними періодами, застосовуючи методичні прийоми ретроспективного (поточного) аналізу. Електронні реєстри поточного обліку є основним джерелом поточної облікової інформації щодо операційної, інвестиційної та фінансової діяльності сільськогосподарського підприємства, зведеної за відповідний період, переважно за місяць.

**Третій рівень**, найвищий, узагальнення облікової інформації у формах фінансової звітності дозволяє здійснити ретроспективний та перспективний аналіз економічного потенціалу сільськогосподарського підприємства, визначити ефективність фінансово-господарської діяльності, оцінити рух та інтенсивність використання коштів, розміщених в активах сільськогосподарського підприємства, дати загальну оцінку політиці підприємства щодо управління його активами та джерелами його фінансування. Саме ця інформація, досліджена протягом тривалого періоду, є основою прогнозування економічного потенціалу сільськогосподарського підприємства за показниками балансу.

Основним завданням аналізу фінансового стану є оцінювання результатів фінансово-господарської діяльності за попередні та поточний роки, виявлення факторів, які позитивно чи негативно вплинули на використання прибутку, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, визначення фінансових результатів та рентабельності сільськогосподарського підприємства, прийняття рішення про визнання структури балансу задовільно чи незадовільно, а сільськогосподарське підприємство – платоспроможним чи неплатоспроможним.

Так, співвідношення прибутку з авансованою вартістю або поточними витратами характеризує рівень рентабельності. У найзагальнішому розумінні рентабельність означає прибутковість виробництва і реалізації всієї продукції (товарів, робіт і послуг) як окремих її видів так і в цілому по суб'єкту господарської діяльності [77].

**Вихідні дані.** Ф. №1 «Баланс» («Лист 1») та Ф. №2 «Звіт про фінансові результати» («Лист 2») за минулий та звітний періоди.

**Комп'ютерна технологія аналітичних досліджень.** В операційній системі Microsoft Excel створюємо табл. 3.13 «Динаміка показників рентабельності капіталу сільськогосподарського підприємства».

Для розрахунку користуємось табл. 3.11

Таблиця 3.11\*

Таблиця для розрахунку

	А	В	С
31	№з/п	Показники	Рік
32	1	2	3
33	Вихідна інформація, тис.грн		
...			
37	4	Середньорічна вартість оборотних виробничих активів	Ф. №1: $[100+110+120 \text{ (гр.3)}+100+110+120 \text{ (гр.4)}]:2$

\*Власна розробка

1. З метою отримання результату розрахунків в клітинці С-37 табл. 3.13 «Динаміка показників рентабельності капіталу сільськогосподарського підприємства» (рядок 4, «Середньорічна вартість оборотних виробничих активів») ставимо знак «=», після чого переходимо в «Лист 1», де активізуємо та

плюсуємо клітинки, що містять числа, які належать до рядків 100, 110 та 120 в графі 3 Балансу (на початок звітнього періоду) та графі 4 Балансу (на кінець звітнього періоду) і ці графи додаємо.

Потім усі числа беремо в дужки (дужку відкриваємо після переходу в програму «Лист 1» до активізації першої клітинки, а закриваємо дужку після активізації останньої клітинки), позначаємо рівняння знаком «/» (поділити) на 2, і натискуємо на клавішу «Enter».

2. Для визначення середньо кварталної або середньорічної вартості та рентабельності капіталу створюємо додаткову розрахункову таблицю (табл. 3.12).

В другій частині табл. 3.13 «Динаміка показників рентабельності капіталу сільськогосподарського підприємства» в клітинці С-41 (рядок 7, «Загальна рентабельність (збитковість) капіталу») ставимо знак «=», активізуємо клітинку С-38 (рядок 5, «Прибуток (збиток) до оподаткування»), потім ставимо знак «/» (поділити), і активізувати клітинку «С-34» (рядок 1, «Середньорічна вартість капіталу»), далі ставимо знак «×» (помножити), набираємо число «100» і натискуємо на клавішу «Enter».

Таблиця 3.12\*

Таблиця для розрахунку

	A	B	C
3 1	№з/ п	Показники	Рік
3 2	1	2	3
3 3	Вихідна інформація, тис.грн		
3 4	1	Середньорічна вартість капіталу	Ф. №1: (640 [Гр.3]+640 [Гр.4]):2
3 8	5	Прибуток (збиток) до оподаткування	Ф. №2 :170 (або 175)+200 (або 205)
4 0	Показники рентабельності капіталу, %		
4 1	7	Загальна рентабельність (збитковість) капіталу	п.5 : п.1 ×100



\*Розробка автора

Для побудови та використання аналізу фінансової стійкості ПП «Агропрогрес» є поглиблення діагностичних можливостей визначення наявності власних обігових коштів сільськогосподарського підприємства нормальних джерел формування запасів, залежність сільськогосподарського підприємства від залучених коштів та співвідношення власного та залученого капіталу та ін.

Таблиця 3.13\*

**Динаміка показників рентабельності капіталу сільськогосподарського підприємства**

№ з/п	Показники	Умовні позначення	1 рік	2 рік	Відхилення (+, -)
Вихідна інформація, тис.грн					
		Вихідна інформація			
1.	Середньорічна вартість капіталу	ф.№1:(640,гр.3+640,гр.4):2			
2.	Середньорічна вартість власного капіталу	ф.№1:(380,гр.3+380,гр.4):2			
3.	Середньорічна вартість основних засобів	ф.№1:(031, гр.3+031,гр.4):2			
4.	Середньорічна вартість оборотних активів	ф.№1: (100+110+120,гр.3+100+110+120,гр.4):2			
5.	Прибуток (збиток) до оподаткування	ф.№2:170+200 (прибуток) або 175+205(збиток, знак"-")			
6.	Чистий прибуток (збиток)	ф.№2:220 (прибуток) або 225(збиток, знак"-")			
Показники рентабельності капіталу,%					
		Алгоритм розрахунку			
7.	Загальна рентабельність (збитковість) капіталу	п.5 : п.1×100			
8.	Чиста рентабельність (збитковість) капіталу	п.6 : п.1×100			
9.	Загальна рентабельність (збитковість) власного капіталу	п.5 : п.2 ×100			
10.	Чиста рентабельність (збитковість) власного	п.6 : п.2×100			

капіталу				
----------	--	--	--	--

*\*Розробка автора*

**Вихідні дані.** Ф.№1 «Баланс» («Лист 1») за минулий та звітний періоди.

**Комп'ютерна технологія аналітичних досліджень.** В операційній системі Microsoft Excel, використовуючи ПК, створюємо табл. 3.15 «Аналіз фінансової стійкості сільськогосподарського підприємства». З цією метою створюємо таблицю для розрахунків (табл. 3.14)

*Таблиця 3.14\**

**Таблиця для розрахунків**

	A	B	C	D
4	№з/п	Показники	Нормативне значення	Рік
5	1	2	3	4
6	1.Показники структури капіталу			
7	1.1.	Коефіцієнт автономії	>0,55	ф.№1:380:640

*\*Розробка автора*

У клітинці D-7 (рядок 1.1 «Коефіцієнт автономії») для визначення даного коефіцієнта ставимо знак «=», переходимо в «Лист 1» та активізуємо число в клітинці, що відноситься до рядка 380 активу балансу граfi 4 «На кінець звітнього періоду», ставимо знак «/» (поділити), потім знову проводимо активізацію клітинки, але ту, яка відноситься до рядка 640 пасиву балансу граfi 4 «На кінець звітнього періоду», і розрахунок рівняння підтверджуємо натисканням клавіші «Enter».

Якщо результат у клітинці D-7 (рядок 1.1 «Коефіцієнт автономії») більше нормативного значення 0,55, це свідчить про високий коефіцієнт автономії, тобто є належна кількість капіталу, що інвестована в діяльність сільськогосподарського підприємства. Власний капітал є одним із загальних показників фінансової стійкості сільськогосподарського підприємства та його незалежності від позичкових коштів. Якщо цей показник менший, то – навпаки, це свідчить про нестійкий (або кризовий) фінансовий стан сільськогосподарського підприємства. Інші показники виконуються в

аналогічній послідовності, вихідні дані відображені в табл. 3.15, графа 3 і відповідають шифрам рядків Балансу.

Таблиця 3.15\*

Таблиця для розрахунків

№з/п	Показники	Нормативне значення	Вихідні дані	Рік	(+, -)
1	2	3	4	5	6
<b>1. Показники структури капіталу</b>					
1.1.	Коефіцієнт автономії	>0,55	ф.№1:380:640		
1.2.	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	<0,5	ф.№1:(430+480+620):640		
1.3.	Коефіцієнт фінансування	>1	ф.№1: 380:(430+480+620)		
1.4.	Коефіцієнт фінансового ризику	<1	ф.№1:(430+480+620):380		
1.5.	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	Зменшення	ф.№1:480:(380+480)		
1.6.	Коефіцієнт структури залученого капіталу	Зменшення	ф.№1:480:(430+480+620)		
<b>2. Показники стану оборотних активів</b>					
2.1.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Збільшення	ф.№1: 380+480-080)		
2.2.	Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів	>0,1	ф.№1: (380+480-080):260		
2.3.	Коефіцієнт забезпеченості запасів	>0,5	ф.№1:(380+480-080): (100+110+120+130+140)		
2.4.	Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	Збільшення	ф.№1:(230+240):(380+480-080)		
<b>3. Показники стану основного капіталу</b>					
3.1.	Коефіцієнт реальної вартості майна	Збільшення	ф.№1:(030+100+110+120):280		
3.2.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	Збільшення	ф.№1:030:280		
3.3.	Коефіцієнт накопичення амортизації	Збільшення	ф.№1:(032+012):(031+011)		
3.4.	Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	Збільшення	ф.№1:260:080		

\*Розробка автора

Таким чином, узагальнюючи проведене дослідження зауважимо, що для автоматизації аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства ПП «Агропрогрес» потрібно мати в наявності такі складові: інформаційну базу, аудиторську програму сумісну з 1С:Підприємство 8. Комп'ютерне забезпечення

аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства може бути представлено локальними та інтегрованими програмами. Проведення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства з використанням комп'ютерів вимагає, щоб співробітники аудиторської фірми володіли необхідними знаннями та досвідом роботи в цій галузі. Тому в необхідних випадках доцільно буде для такої діяльності залучати спеціально підготовлених співробітників (спеціалістів у сфері інформаційних та комп'ютерних технологій в аграрній галузі) аудиторської фірми або спеціалістів по цим питанням з інших організацій. Слід зазначити, що використання комп'ютерів суттєво впливає на організаційну структуру сільськогосподарського підприємства, що перевіряється. Це може привести до виникнення нових ризиків в системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Вказані ризики пов'язані з концентрацією функцій управління та концентрацією даних і програм їх обробки. Ризики, пов'язані з концентрацією функцій управління, полягають в тому, що може бути втрачено ефективне функціонування системи обліку та контролю. Тому в перспективі необхідно приділити увагу дослідженню шляхів зменшення ризиків в системі бухгалтерського обліку та контролю при використанні інформаційних систем сільськогосподарського підприємства.

### **Висновки до третього розділу**

В третьому розділі випускної кваліфікаційної роботи надано попередню оцінку діяльності та якості звітності підприємства, розглянуто організацію та планування аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства, а також особливості методики аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства та узагальнено результати аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Проблеми трансформації вітчизняних сільськогосподарських підприємств у процесі ринкових реформ стали предметом детальних досліджень. У контексті зазначеного діяльність сільськогосподарських підприємств вивчається в Україні вже досить тривалий період. Слід зазначити, що критичні оцінки реформ

достатньо широко представлені у науковій літературі, при чому як на ранніх етапах реформ, так і нині.

Аудиторська перевірка результатів основної діяльності сільськогосподарського підприємства є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

Метою аудиту сільськогосподарських підприємств є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних обліку і звітності, ефективність обліково-аналітичної та управлінської систем підприємства, а також дотримання вимог законодавчих і нормативних актів під час здійснення виробничо-фінансової діяльності.

Підтвердження достовірності фінансової звітності сільськогосподарського підприємства аудитором має надзвичайне значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих ефективних управлінських рішень, які повинні прийматися на підставі достовірно наданої обліково-аналітичної інформації. Розглянута методика аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства ПП «Агропрогрес» дає можливість звести до мінімуму властивий аудиторський ризик та ризик невиявлення, що надалі дозволить уникати появи істотних помилок та реальніше оцінювати фінансово-майновий стан сільськогосподарського підприємства.

Комп'ютерне забезпечення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства може бути представлено локальними та інтегрованими програмами. В перспективі необхідно приділити увагу дослідженню шляхів зменшення ризиків в системі бухгалтерського обліку та контролю при використанні інформаційних систем сільськогосподарського підприємства.

## ВИСНОВКИ

Результатом виконання поставлених у випускній кваліфікаційній роботі завдань є обґрунтування та поглиблення теоретичних, організаційних та методичних положень, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства. Сформульовано висновки науково-теоретичного та прикладного характеру, які полягають у наступному.

1. Будь-яка діяльність здійснюється з певною метою – для досягнення економічного чи соціального ефекту. Тому питання визначення ефективності основної діяльності сільськогосподарських підприємств на ринку виробничих послуг є доволі актуальним та потребує дослідження.

Сільське господарство – галузь української національної економіки, яка є стратегічно важливою та забезпечує Україні продовольчу незалежність і дає значній частині сільського населення робочі місця, що не менш важливо.

Специфічною особливістю операційної діяльності сільськогосподарських підприємств є існування взаємозалежності і взаємодоповнюваності окремих галузей, що вимагає всебічного обґрунтування галузевої структури підприємства.

2. В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку, аналізу та аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства, вважаємо, необхідно зробити наступні кроки: провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком, аналізом та аудитом основної діяльності сільськогосподарського підприємства з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та нерегульованих ситуацій; організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, аналізу та аудиту, оподаткування, в тому числі щодо основної діяльності сільськогосподарського підприємства; головним бухгалтерам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених

ними суперечностей, невідповідність згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях.

3. Дослідження питань організації та методики аудиту основної діяльності буде здійснено на основі приватного підприємства «Агропрогрес», створене у відповідності до Господарського Кодексу України, Цивільного кодексу України та іншого чинного в Україні законодавства, іншими внутрішніми локальними актами.

Проаналізовано основні економічні показники, що характеризують діяльність ПП «Агропрогрес». Показники рентабельності підприємства мають тенденцію до зростання, а отже свідчать про ефективну господарську діяльність.

4. Дослідження діяльності підприємства як відкритої економічної системи дозволяє визначити критерій ефективності управління, а саме: управління є ефективним, якщо в процесі перетворення вхідних ресурсів (матеріальних, трудових та фінансових) з'являються додаткові виходи (прибуток, соціальний ефект тощо) і на цій основі утворюється додаткова вартість входів.

Ефективне застосування економічної інформації в системі управління сучасним підприємством ґрунтується на її класифікації. Метою класифікації є визначення основних характеристик економічної інформації, які обумовлюють вибір відповідних інформаційних технологій на етапі проектування інформаційної системи контрольного процесу.

Фактографічна інформація, що надходить з основних (облікових) джерел, за необхідності доповнюється позаобліковою фактографічною інформацією, джерелами якої є накази, доповідні та пояснювальні записки, протоколи виробничих нарад, акти ревізій, аудиторські висновки тощо. Таке поєднання інформаційних потоків дозволяє дати вичерпну характеристику стану і розвитку основної діяльності, як об'єкта управління.

5. Аналіз і аудит господарської діяльності сільськогосподарських підприємств за своїм змістом і завданнями багато в чому аналогічний аналізу господарської діяльності в інших галузях національної економіки. Однак

методика його проведення має деякі відмінності, зумовлені специфічними особливостями цієї галузі.

Аналіз і аудит основної діяльності відіграє важливу роль для сільськогосподарських підприємств у зв'язку з тим, що аграрна галузь має безліч особливостей, а аналітично-методичне забезпечення є не досконалим. Це означає, що аудитор під час роботи на сільськогосподарських підприємствах мусить використовувати методи перевірки, максимально адаптовані до специфіки підприємства, керуючись при цьому нормативною базою. Таким чином, можна зробити висновок, що ефективність аудиту залежить від творчого підходу до роботи самого аудитора, а також наявності спеціальних знань бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства, а також нормативної бази. Синтез цих компонентів і є запорукою успіху аудитора в галузі сільського господарства.

6. Внутрішній контроль основних показників діяльності повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності сільськогосподарського підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання.

Оцінюючи результати перевірки стану внутрішнього контролю основної діяльності ПП «Агропрогрес», в цілому можна оцінити стан внутрішнього контролю як недостатньо задовільний. При цьому слід відмітити, що в системі внутрішнього контролю є суттєві недоліки, які можуть спричинити зловживання з боку працівників підприємства.

Система внутрішнього контролю основної діяльності сільськогосподарського підприємства вважається ефективною, якщо вона:

- вчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації;
- ефективно виявляє недостовірність у межах обмеженого часу з моменту, коли така інформація виникла.

7. Аудиторська перевірка результатів основної діяльності сільськогосподарського підприємства є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок



узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

Метою аудиту сільськогосподарських підприємств є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних обліку і звітності, ефективність обліково-аналітичної та управлінської систем підприємства, а також дотримання вимог законодавчих і нормативних актів під час здійснення виробничо-фінансової діяльності.

Об'єктом аудиторського дослідження є фінансова звітність, яка повинна бути підготовлена згідно з загальноприйнятими стандартами (згідно НП(С)БО). Так завдання аудитора – встановити, на скільки підготовлена фінансова звітність відповідає діючим стандартам та принципам бухгалтерського обліку.

8. Планування є не окремим етапом аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. При цьому планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур.

Вибір стратегії аудиту залежить від виду господарських операцій ПП «Агропрогрес», що перевіряються. Всі операції в системі бухгалтерського обліку можна поділити на три види: стандартні, нестандартні і бухгалтерські оцінки. З точки зору аудитора, який перевіряє систему контролю, ці операції відрізняються ступенем надійності контрольних процедур, які можуть застосовуватися до них. Це пояснюється різною природою операцій, частотою їх повторення та іншими факторами, які впливають на спроможність системи контролю ефективно їх оцінювати.

На практиці застосування вибірки в аудиті основної діяльності аудитор перевіряє сальдо рахунків і класи операцій. Сальдо рахунків відносяться до балансу, а класи операцій – до звіту про фінансові результати. В будь-якому випадку, краще використовувати кількісне вибіркове спостереження.

Розглянута методика аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства ПП «Агропрогрес» дає можливість звести до мінімуму властивий аудиторський ризик та ризик невиявлення, що надалі дозволить уникати появи істотних помилок та реальніше оцінювати фінансово-майновий стан сільськогосподарського підприємства.

9. Завершальний етап аудиту – це найважливіша складова аудиторського процесу, на якій аудитор повинен узагальнити всю отриману в ході перевірки і зосереджену в його робочих документах інформацію та сформулювати на цій основі свою професійну думку про фінансову звітність у формі аудиторського висновку або відмови від її висловлення.

Аудиторський звіт ПП «Агропрогрес» представлено в Додатку Л, в якому висловлена незалежна думка ТОВ «БДО», щодо достовірності фінансової звітності підприємства. Зокрема, аудитор вважає консолідовану фінансову звітність справедливо відображену у всіх суттєвих аспектах на 31 грудня 2017 року та його консолідовану фінансову діяльність та консолідовані грошові потоки за рік, Стандарти фінансової звітності, прийняті Європейським Союзом.

Для використання інформаційних технологій аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства ПП «Агропрогрес» потрібно мати наявності такі складові: інформаційну базу, аудиторську програму сумісну з ІС:Підприємство 8. Комп'ютерне забезпечення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства може бути представлено локальними та інтегрованими програмами. Проведення аудиту основної діяльності сільськогосподарського підприємства з використанням комп'ютерів вимагає, щоб співробітники аудиторської фірми володіли необхідними знаннями та досвідом роботи в цій галузі.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: станом на 02.03.2014 № 586-VII // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Господарський кодекс України : із змінами і допов. станом на 05.12.2011. – К. : Правова єдність; Алерта ; ЦУЛ, 2011. – 160 с.
3. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 року (№ 2768-III). Редакція від 01.04.2018 // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
4. Податковий кодекс України : чинне законодавство зі змін. та допов. станом на 01.01.2015 : (офіц. текст). – К. : Паливода А.В. [вид.], 2011. – 534 с.
5. Цивільний кодекс України : зі змін. і допов. станом на 15.02.2011 : відповідає офіц. текстів. – К. : Правова єдність, 2011. – 308 с.
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV : редакція від 14.01.2012. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Про внутрішній аудит : Проект Закону України від 15.10.2012 р. № 11338. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JF8QY00A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF8QY00A.html).
9. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 № 1576-XII. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/>
10. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/>
11. Про Державну фіскальну службу України: Закон України від 21 травня 2014 р. № 236. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

12. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 16.06.2005 №1877-IV. – Редакція від 15.08.2018. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>

13. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.

14. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затв. рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 №182/3 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>.

15. 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 року № 291.

16. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016-2017 років [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017\\_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf).

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7) «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_019](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019)

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41) «Сільське господарство» [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027)

20. Методичні рекомендації щодо забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації, затв. рішенням Аудиторської палати України від 03.11.2011 № 240/10 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>.

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства Фінансів України 07.02.2013 № 73 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. - №1. – 2001. – С.49-51.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. - №1. – 2001. – С.51-55.

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

27. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні [Електронний ресурс]: Наказ ДПС України від 11.10.2015 № 441 / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/show/2cid02448.htm>

28. Аналіз господарської діяльності [текст] : навчальний посібник за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] - К. : "Центр учбової літератури", 2015. - 384 с.

29. Аналітичні процедури та їх значення в аудиті [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dsbrickworks.com/audit-ta-auditorsk-poslugi/125-analtichn-proczeduri-ta-x-znachennya-v-audit-.html>
30. Анисенко О. В. Розвиток аграрного сектору економіки України в умовах інституційних змін / О. В. Анисенко, К. В. Вакар // АгроСвіт. – 2018. – № 9. – С. 27–32.
31. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / І.К. Дрозд, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Н.С. Шалімова ; за заг. редакцією І.К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. – 208 с.
32. Аудит: навч. посіб. / [С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.
33. Аудит: підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015.
34. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
35. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія / К. О. Назарова; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - Київ, 2015. - 463 с.
36. Афендікова Н. О. Сучасні підходи щодо розвитку підприємництва в сільському господарстві України / Н. О. Афендікова // АгроСвіт. – 2018. – № 10. – С. 8–11.
37. Безверхий К.В. Нова функція інтегрованої звітності як засіб забезпечення розвитку її концептуальної основи / К.В. Безверхий // Сучасні детермінанти розвитку бізнес-процесів в Україні: матеріали II-ої міжнар. наук.-практ. інтернет конф., м. Київ, 12 квітня 2018 р. – Київ: КНУТД, 2018. – С. 95-97.
38. Бондар В.П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / В.П. Бондар, Ю.В. Бондар // Аудитор України. – 2012. – № 7 (201). – С. 11–25.

39. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів / Н.С. Барабаш ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 395 с.
40. Берест М. М. Оцінка рівня стійкого розвитку агропромислового сектору економіки України / М. М. Берест, М. О. Дудка // Економіка розвитку. – 2017. – № 4. – С. 27–37.
41. Білоткач І. А. Соціально-економічні наслідки інституціональних трансформацій органічного аграрного сектору України / І. А. Білоткач // АгроСвіт. – 2018. – № 7. – С. 8–17.
42. Бойко Т.Ю. Методичні підходи щодо оцінки ефективності організаційно-економічного механізму регулювання управлінської діяльності підприємницького кластеру / Т.Ю. Бойко // Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – № 1 (19). – С. 15 – 21.
43. Бондар В.П. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок / В.П. Бондар // Статистика України. – 2015. – № 3. – С. 56–59.
44. Бурачек І. В. Сучасний стан та перспективні напрями розвитку сільського господарства в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Бурачек, Н. В. Михайленко // Економіка та упр. нац. госп-вом. – 2018. – Вип. 21. – С. 134–137. – Режим доступу: [http:// global-national.in.ua/archive/21-2018/27.pdf](http://global-national.in.ua/archive/21-2018/27.pdf).
45. Виноградова М.О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку / М.О. Виноградова // Наукові праці Кіровоградського нац. тех. ун-ту. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18. – Ч. II. – С. 63–70.
46. Власюк Г.В. Професійно-кваліфікаційні та етичні складові внутрішнього аудиту / Г.В. Власюк // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2011. – № 5. – С. 123–127.
47. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
48. Биба В.В. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств України на міжнародних ринках / В.В. Биба // Економіка і регіон :

наук. вісн. ПолтНТУ ім. Юрія Кондратюка. – Полтава : ПолтНТУ, 2017. – Вип. 1 (62). – С. 95-100.

49. Бондар М. І. Звітність підприємства : навч. посіб. / М. І. Бондар. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.

50. Бондар В.П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / В.П. Бондар, Ю.В. Бондар // Аудитор України. – 2012. – № 7 (201). – С. 11–25.

51. Брадул О. М. Аналіз концепцій пояснення категорії "група" з метою бухгалтерського обліку за МСФЗ / О. М. Брадул, М. О. Юнацький // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 797. - С. 13-19.

52. Бралатан В. П., Білохатнюк В. О. Методологія аудиту сільськогосподарських підприємств / В. П. Бралатан // Збірник наукових праць ВНАУ (серія Економічні науки) – 2012. – № 2(64). – С. 15-19.

53. Бруханський Р. Ф. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами / Р. Ф. Бруханський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 1 (28). – С. 29–38.

54. Бутко А.Д. Теорія економічного аналізу : підручник / А.Д. Бутко. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 411 с.

55. Верба В. А. Управлінське консультування: концепція, організація, розвиток : монографія / В. А. Верба. – К. : КНЕУ, 2011. – 327 с.

56. Василенко В.О. Теорія і практика розробки управлінських рішень: [навчальний посібник] / В.О. Василенко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 420с.

57. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навчальний посібник ] / За ред. К.е.н., проф. М. Д. Корінька. – Фастів : «Поліфаст». 2015.- 440с.

58. Гайдай М. Реформування аудиту: досвід Республіки Польща / М. Гайдай // Аудитор України. – 2011. – № 11 (194). – С. 22–31.



59. Галасюк В.В. Про етику аудиторів: професійну й не тільки... / В.В. Галасюк // Аудитор України. – 2012. – № 2 (196). – С. 46–51.
60. Гетьман О.О. Обґрунтування вибору методів фінансового планування для сільськогосподарських підприємств / О.О. Гетьман, Т. В. Дудкіна // Таврійський науковий вісник. – 2015. - № 90. – С. 202- 209
61. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2015. – 315 с.
62. Воронина Л.А. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие / Л.А. Воронина, Э.В. Москвичева // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №12. – С. 22-26.
63. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 4. - С. 3-13. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2011\\_4\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_4_2).
64. Даньків Й.Я. Алгоритм прийняття управлінських рішень на основі аналізу спеціалізованої фінансової звітності / Й.Я. Даньків, Я.В. Шеверя // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – Луганськ, 2013. – № 10 (128) (частина 2). – С. 45-53.
65. Давидов Г.М. Шляхи реформування системи аудиту в Україні / Г.М. Давидов, Петрик О.А. // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2012. - №22. – С.5.
66. Даньків Й.Я. Алгоритм прийняття управлінських рішень на основі аналізу спеціалізованої фінансової звітності / Й.Я. Даньків, Я.В. Шеверя // Науковий вісник Одеського державного економічного університету. Серія: економічні науки. – Одеса, 2015. – № 4 (82). – С. 81-95.
67. Дем'яненко М.Я. Кредитний фактор сталого розвитку аграрного сектору України /М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2014. – № 11 – С. 5.
68. Демчишак Н. Б. Фінансове регулювання інноваційного розвитку аграрного сектору України в умовах інтеграційних процесів / Н. Б. Демчишак, О. І. Дубик // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 23. – С. 43–48.

69. Дикань В. Л. Дослідження міжнародних стандартів управління ризиками [Електронний ресурс] / В. Л. Дикань, І. М. Посохов // Бізнес-інформ. – №1. – 2014. – Режим доступу: [http://businessinform.net/pdf/2014/1\\_0/314\\_319.pdf](http://businessinform.net/pdf/2014/1_0/314_319.pdf).
70. Дорош Н. І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві [Текст] / Н. І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск 44. – Львів: Львівська комерційна академія. – 2014 р. – С. 148.
71. Електронна бібліотека авторефератів дисертацій [Електронний ресурс] Національна бібліотека. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/eb/ard.html>.
72. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ, ротاپронт. – 2015. – 310с.
73. Єрмак С. О. Перспективи залучення інвестицій в аграрний сектор України [Електронний ресурс] / С. О. Єрмак, М. Б. Решетняк // Вісн. Донец. нац. ун-ту економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки. – 2017. – № 2. – С. 86–92. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuete\\_2017\\_2\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuete_2017_2_13)
74. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. – 408 с.
75. Зарудна Н. Я. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності [Текст] : навч. посіб. / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль : Крок, 2016. – 284 с.
76. Івахненко С.В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі : автореферат дис... докт. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С.В. Івахненко. – К. : КНЕУ ім.В.Гетьмана, 2011. – 33 с.
77. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності: монографія / Т.І. Єфименко, В.М. Жук, Л.Г. Ловінська. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. – 400 с.

78. Касич А. О. Проблеми обліку основних засобів в сільськогосподарському господарстві / А. О. Касич, А. А. Телешун // Фінансовий простір. – 2016. – Випуск 3 (23). – С. 89–93.
79. Климов А. Практический аудит: анфас и профиль / А. Климов, О. Миронова, В. Пантелеев, К. Утенкова ; [под ред. Лисиной В.Ю.]. – Харків : Фактор, 2010. – 720 с.
80. Коменденко С.Н. Подходы к формированию программы аудиторской проверки / С.Н. Коменденко // Аудитор. – 2012. – №1. – С. 37-47.
81. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук, О. В. Амеліна, В. П. Міняйло; ред.: Є. В. Мних; МОНМС України, Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К., 2011. - 451 с.
82. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Облік і фінанси АПК. 2014. № 1. URL : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2014\\_1/2\\_Koncept.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2014_1/2_Koncept.pdf)
83. Котова С.О. Теоретико-методичні аспекти проведення аудиту витрат агропромислового виробництва. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/1/191.pdf>
84. Кравчук В. І. Діагностика фінансового стану сільськогосподарських підприємств як основа антикризового управління / В. І. Кравчук // Вісник ЖНАЕУ. – 2017. – № 2 (62), т. 2. – С. 105–109.
85. Кришевич О.В. Аудит: помилки чи шахрайство [Електронний ресурс]/ О.В. Кришевич // Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Visunukr/2010\\_1/Kryshev.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Visunukr/2010_1/Kryshev.pdf) .
86. Ксенофонтов М. М. Деретуляція господарської діяльності в аграрному секторі економіки: етапи, галузеві особливості, механізми/ Ксенофонтов М. М., Іванько А. В. // Економічний аналіз: зб. наук. праць Тернопіль: Видавничо-поліграф. центр Тернопільського нац. економ. ун-ту «Економічна думка», 2015. Т. 21. № 2. С. 122-127

87. Кузьмін Д.Л. Господарські порушення і відхилення: поняття, сутність та виявлення [Електронний ресурс] / Д.Л. Кузьмін // Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2012\\_1/17.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/17.pdf)

88. Курган В. П. Економіка аграрних підприємств : навч.-метод. посіб. для студентів ВНЗ / В. П. Курган. – Суми : Унів. кн., 2017. – 270 с.

89. Лин Я. І. Аудит у системі інструментів оцінювання ефективності державного фінансового контролю [Текст] / Я.І. Лин // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 2. – С. 284–289.

90. Лебідь В. С. Організаційно-економічний механізм фінансового забезпечення аграрного виробництва : автореф. дис. / В. С. Лебідь ; Вінниц. нац. аграр. ун-т. – Вінниця : Корзун Д. Ю., 2017. – 20 с.

91. Лежнюк П.Д. Оцінка чутливості втрат потужності в електричних мережах: [монографія] / П.Д. Лежнюк, В.О. Лесько. – Вінниця: УНІВЕРСУМ-Вінниця, 2010. – 126 с.

92. Лігоненко Л. О. Антикризове управління підприємством в умовах економіки знань та інтелектуалізації менеджменту / Л. О. Лігоненко // Економічний форум. - 2016. - № 1. - С. 161-170.

93. Ліщинський М. Л. Формування стратегії корпоративного управління в суб'єктах корпоративного підприємництва аграрного сектору економіки України / М. Л. Ліщинський // Формування ринк. відносин в Україні. – 2018. – № 1. – С. 115–122.

94. Нескородева І.І. Сучасні тенденції банкрутства підприємств в Україні та шляхи їх вирішення / І.І. Нескородева, О.Ю. Тереваносова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2011. – № 36. – С. 187–193.

95. Маркова Є. Особливості розвитку аграрного сектору економіки України в умовах євроінтеграції / Євгенія Маркова, Тетяна Шестаковська // Журн. європ. економіки. – 2017. – Т. 16, № 4. – С. 414–425.

96. Мацибора Т. В. Інвестиційна привабливість аграрного сектору України: регіональний аспект / Т. В. Мацибора // Економіка АПК. – 2018. – № 3. – С. 49–55.

97. Мельничук І. І. Формування моделі внутрішнього аудиту фінансових результатів страхових компаній: синергетичний підхід до побудови [Текст] / І. І. Мельничук // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / редкол.: В.П. Мікловда (гол. ред.), В.І. Ярема , Н.Н. Пойда-Носик та інші. – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2017. – Вип.1(49). Том 1. – С. 347–350.
98. Мельничук Б.В. Еволюція сутності аудиту [Електронний ресурс] / Б.В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011.-№12. – С. 49-57. – Режим доступу: <http://www.libr.dp.ua/uploads/files/ст.010.pdf>.
99. Мних Є.В. Економічний аналіз : підручник / Є.В. Мних.– К.: Знання, 2011. – 630 с.
100. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: [Підруч.] / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К.: КНТЕУ, 2014. – 536 с.
101. Никонович М.О. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
102. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія /К. О. Назарова. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, – 2015. – 464 с.
103. Облік, статистика, аналіз та аудит в системі контролювання фінансових результатів підприємства : монографія / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Т. Ю. Мельник; Житомир. нац. агрокол. ун-т. - Житомир : Рута, 2016. - 291 с.
104. Огійчук М.Ф., Утенкова К.О. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. – К.: Алерта, 2016.
105. Офіційний сайт Аудиторської палати України: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>.
106. Офіційний сайт ДЕБЕТ-КРЕДИТ офіційні документи / Документи: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://docs.dtkr.ua/ua/doc/1214.13.0> .
107. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

108. Обіг земель сільськогосподарського призначення в селозберігаючій моделі аграрного устрою України: наукова доповідь. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2017. – 128 с.

109. Пасько О.В. Термінологічні аспекти аудиту в Україні у контексті перекладу міжнародних стандартів аудиту / О.В. Пасько, М.І. Гордієнко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2014. – Вип. 4. – С. 161–168.

110. Петрик О.А. Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход [Електронний ресурс] / О.А. Петрик // Международный бухгалтерський учет. – 2013. – №9(255). – С. 45–53.

111. Петренко Н.І. Методологія і методика в господарському контролі / Н.І. Петренко, Т.А. Бутинець // [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2011\\_3\\_1/35.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/35.pdf).

112. Петренко Н. О. Методологічні елементи стратегічного управління підприємствами аграрного сектору України / Н. О. Петренко // АгроСвіт. – 2017. – № 19/20. – С. 30–36.

113. Петруха С.В. Інституціональна архітектура державного антикризового регулювання аграрного сектору економіки України [Електронний ресурс] / С. В. Петруха // Облік і фінанси. – 2018. – № 1. – С. 161–175. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2018\\_1\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2018_1_25)

114. Подолянчук О.А. Класифікація контролю за організаційними формами та видами сільськогосподарського підприємства / Подолянчук О.А. // Вісник Львівської комерційної академія. – 2011. – №35. – 482 с.

115. Полякова Л.М. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності / Л.М. Полякова, З.В. Билень // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 211 – 215.

116. Пушкар М. С. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посіб. / М. С. Пушкар, В. З. Семанюк, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 292.

117. Пожар Т. О. Аудит ефективності як перспективний напрямок державного фінансового контролю / Пожар Т. О. // Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД : зб. наукових праць XVIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції / Державний вищий навчальний заклад «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – Переяслав-Хмельницький, 2013. – С. 71-73.

118. Прокопенко К. Аграрний сектор: результати та перспективи / К. Прокопенко / К. : Інститут економіки та прогнозування НАНУ, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://edclub.com.ua/analityka-/agrarnyy-sektor-rezultaty-taperspektyvyu>.

119. Сава А. П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств / А. П. Сава, О. П. Завитій // Сталий розвиток економіки. - 2015. - № 2. - С. 198-207.

120. Сальман І. Ю. Правові засади аграрного сектору в Україні: загальний аналіз законодавства : монографія / І. Ю. Сальман ; М-во аграр. політики та продовольства України, Білоцерків. нац. аграр. ун-т. – Київ : Юрінком Інтер, 2014. – 288 с.

121. Семенда Д. Вплив податкових нововведень на розвиток аграрного сектору економіки України / Д. Семенда, О. Семенда, О. Семенда // Акт. проблеми економіки. – 2017. – № 3. – С. 80–89.

122. Сибаль Я. І. Економіко-математичне моделювання в АПК : навч. посіб. / Ярослава Сибаль, Зіновій Кадюк, Ігор Іваницький ; Львів. нац. аграр. ун-т. – Львів : Магнолія 2006, 2017. – 277 с.

123. Сиротюк Г. Аудит аграрних підприємств : організаційний і методичний аспекти / Г. Сиротюк // Аграрна економіка. - 2012. - Т. 5, № 1-2. - С. 72-76.

124. Соболев В.М. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Соболев, Т.Л. Слюніна, Т.В. Розіт // БізнесІнформ. – 2013. - №11. – С. 324–328.

125. Сологуб Н. С. Облік прибутку для оподаткування на сільськогосподарських підприємствах / Н. С. Сологуб // Облік, аналіз і контроль в умовах сучасних концепцій управління економічним потенціалом і ринковою вартістю підприємства : зб. наук. пр. / ЖНАЕУ. – 2017. – Т. IV, ч. II. – С. 104–107.

126. Сотник О. Г. Матричні методи стратегічного аналізу в системі управління підприємствами // Управління розвитком: зб. наук. праць Харків. нац. економ. ун-ту. 2011. № 18 (115). С. 156-159

127. Стан агропромислового комплексу у січні – червні 2018 року // Міністерство аграрної політики та продовольства України : офіц. сайт. – Режим доступу: [http://minagro.gov.ua/system/files/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%BD%20%D0%90%D0%9F%D0%9A%206%20%D0%BC%D1%96%D1%81%202018\\_1.pdf](http://minagro.gov.ua/system/files/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%BD%20%D0%90%D0%9F%D0%9A%206%20%D0%BC%D1%96%D1%81%202018_1.pdf)

128. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року. URL: <http://agroua.net/docs/strateg.pdf>.

129. Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець, Р. О. Савченко, М. А. Вахрушина, О. П. Колумбет; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Вінниц. фінанс.-екон. ун-т, Житомир. наук. бух. шк. - Житомир : Рута, 2014. - 378 с.

130. Ткачук Г.Ю. Формування конкурентоспроможності малих підприємств агробізнесу: сучасний стан та перспективи розвитку : монографія / Г.Ю. Ткачук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 200 с.

131. Трачова Д. М. Облік і оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення / Трачева Д. М. – ТДАТУ. – С. 683-374. – Електронний доступ: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/soc\\_gum/znptdau/2011\\_16/16-46.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/soc_gum/znptdau/2011_16/16-46.pdf)

132. Хаблюк О. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О. Хаблюк, Л. Будник // Галицький економічний вісник. - 2013. - № 4. - С. 151-158.

133. Щирба І.М. Аудит ефективності: теоретичний аспект / І.М. Щирба // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №2 (60). – С. 155–143.



134. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / За заг. ред. Школьник І. О. [І. О. Школьник, І. М. Боярко, О. В. Дейнека та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 368 с.
135. Фінансовий аналіз : підруч. для студентів ВНЗ / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - Київ : КНТЕУ, 2014. - 535 с.
136. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, В.П. Белякова, В.П. Міняйло] ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
137. Хомин І. П. Аграрний сектор України – фінансовий донор вітчизняної та зарубіжних економік / Ірина Хомин // Фінанси України. – 2018. – № 4. – С. 41–55.
138. Чебан Ю.Ю. Бухгалтерський облік : курс лекцій / Ю.Ю. Чебан. – Миколаїв : МНАУ, 2017. – 135 с.
139. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2015. – 572 с.
140. Шваб П.В. Напрями розвитку аудиту під час післякризового відновлення економіки України [Електронний ресурс] / П.В. Шваб // Вісник ЖНАЕУ. – 2011. – № 2, т. 2. – С. 389–398.
141. Шульга О. А. Суперечності розвитку аграрного сектору сучасної України: специфіка та основні форми прояву [Електронний ресурс] / О. А. Шульга // Екон. теорія та право. – 2017. – № 4. – С. 64–82.
142. Юр'єв, О. В. Аудит ефективності операційної діяльності підприємств торгівлі: автореферат дис. ...канд. екон. наук / Юр'єв О. В. ; 08.00.09 - бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльн.). – Київ : КНТЕУ, 2016. – 24 с.
143. Ярова Ю.Ю. Сутність внутрішнього контролю на підприємствах України - [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/31\\_PRNT\\_2010/Economics/73977.doc.htm](http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics/73977.doc.htm)
144. Яхно К. Г. Аналіз законодавчої бази щодо державного регулювання аграрного ринку // Економічний вісник університету. 2015. Вип. 26(1). С. 107-1

# ДОДАТКИ