

- як інструмент забезпечення попередження й обмеження наслідків аварій на об'єкті що перевіряється (якщо мова йде про екологічний аудит з метою визначення екологічних ризиків);

- як елемент системи екологічного страхування (якщо мова йде про страховий екологічний аудит з метою визначення ймовірності виникнення аварійних ситуацій та можливі наслідки. У цьому випадку результати аудиту будуть впливати на "економіку" процесу екологічного страхування, тобто на величину страхових сум і тарифів);

- і, нарешті, як новий напрямок діяльності на ринку екологічних послуг (мова йде про те, що на ринку екологічних послуг з'являється новий напрям для підприємництва, що теж дуже важливо в умовах державних пріоритетів на розвиток малого та середнього бізнесу).

Ми досить оптимістично оцінюємо перспективи впровадження міжнародних стандартів в Україні. Заходи, які вживаються на державному рівні в поєднанні з тенденціями на ринку, підвищення рівня свідомості та культури ведення бізнесу сучасних керівників приведуть до того, що українські підприємства будуть широко застосовувати принципи екологічного контролінгу та аудиту, які є дуже

важливою складовою, що забезпечує стійкий розвиток не тільки підприємств, але і в кінцевому підсумку всього суспільства.

Екоаудит в АПК повинен стати ефективним засобом регулювання взаємовідносин виробництва з навколишнім середовищем. За результатами аудиту розробляються плани агроприродоохоронних заходів як для окремих сільськогосподарських підприємств, так і для регіонів, визначаються розміри дотацій, правомірність надбавок до цін і їх величина, а також санкції до правопорушників.

4 Список використаних джерел

1. Замула І.В. Облік і контроль операцій з охорони навколишнього середовища / І.В. Замула // Облік і фінанси АПК. - 2005. - № 2. - С.4-8.

2. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг – инструмент экоманеджмента / Т.А. Кирсанова, Е.В. Кирсанова, В.А. Лукьянихин; Под ред. к.э.н., доц. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во "Козацький вал", 2004. – 222 с.

3. Стефанюк І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. - 2005. - № 2. – С.146-153.

УДК 657.6

К.О. УТЕНКОВА, к.е.н., доцент,
кафедра бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

Аудит основних засобів підприємств АПВ в контексті вимог Міжнародних стандартів аудиту

& Питання, які розглядаються:

- Розглянуто загальні вимоги до методики проведення аудиту з урахуванням положень Міжнародних стандартів аудиту.
- Викладена методика аудиту основних засобів, яка повністю відповідає нормам вищезазначених стандартів.

Ключові слова: методика аудиту, Міжнародні стандарти аудиту, основні засоби.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Рассмотрено общие требования к методике проведения аудита с учетом положений Международных стандартов аудита.
- Изложена методика проведения аудита основных средств, которая полностью соответствует нормам вышеназванных стандартов.

Ключевые слова: методика аудита, Международные стандарты аудита, основные средства.

& Issues that are examined:

- General requirements of the method of auditing due to the main principles of the International Audit Standards are considered.
- The method of carrying out the audit of the main assets which correspond to the above mentioned standards is given.

Keywords: method of audit, International Audit Standards, main assets.

Постановка проблеми. Історія розвитку аудиторської діяльності в Україні налічує майже два десятиліття. Весь цей час вітчизняний аудит завжди

йшов попереду обліку. Так національні нормативи аудиту були розроблені і прийняті Аудиторською палатою на два роки раніше стандартів обліку. Вони

Контроль та аудит

діяли до 2004 року, після чого в Україні аудит став орієнтуватися на Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які АПУ прийняла в якості національних стандартів аудиту.

Однак застосування МСА на практиці пов'язано із рядом проблем. А саме, проблема перекладу основних термінів стандартів, які не завжди відповідають реаліям вітчизняної практики. Серйозною проблемою беззаперечно є відсутність визначеної МСА чіткої методики перевірки чи виконання інших аудиторських послуг.

Нашу увагу привернула остання проблема, а з великого обсягу об'єктів аудиту було обрано основні засоби, методику аудиту яких і буде розглянуто.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Проблеми впровадження, становлення та розвитку аудиту розглядалися в наукових працях таких вітчизняних вчених: В.П. Бондар, М. Кропивко, О.А. Петрик, О. Редько, К. Редько, Б.Ф. Усача [1-5] та інші.

Незважаючи на велику кількість досліджень з аудиту, фахівці відчують брак інформації, щодо методики проведення окремих об'єктів аудиту, зокрема аудиту основних засобів.

Метою нашого дослідження є розгляд методики аудиту основних засобів з урахуванням вимог МСА.

Виклад основного матеріалу. Виконання аудиторської перевірки - це фактично застосування на практиці всіх знань, якими оволодіває аудитор, вивчивши норми, в першу чергу, Міжнародних стандартів аудиту та етики, а також всіх нормативно-правових документів, якими слід керуватися при здійсненні будь-якої господарської діяльності, в т.ч. аудиторської діяльності.

Узагальнюючи сказане, можна запропонувати відповідно до вимог МСА такий перелік питань, відповіді на які слід знайти обов'язково незалежно від того, про аудит якої ділянки йдеться:

1. Слід чітко розуміти **мету** проведення аудиту даної ділянки завдання;

2. Виходячи із загальної мети необхідно сформулювати **основні завдання**, що стоять перед аудитором при проведенні аудиту даної ділянки;

3. З урахуванням певної мети і поставлених завдань важливо виділити окремі **об'єкти аудиту** в межах визначеного завдання;

4. Будь-яка аудиторська перевірка, а в особливості завдання з надання впевненості повинні мати відповідні **критерії**;

5. Для отримання аудиторських доказів необхідно володіти достатньою і відповідною інформацією. А з цієї причини необхідно чітко позначити **джерела отримання цієї необхідної інформації**;

6. Визначити ті твердження керівництва, які є **предметом перевірки**.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 "Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності" полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Виходячи з мети, **основними завданнями аудиту основних засобів** є: 1) контроль за дотриманням

чинного законодавства щодо операцій з основними засобами; 2) перевірка правильності документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом основних засобів; 3) перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки необоротних активів; 4) перевірка фактичної наявності і стану основних засобів; 5) перевірка правильності нарахування амортизації; 6) виявлення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації їх за заниженою ціною, заниження оцінки, необґрунтованого списання; 7) оцінка придатності наявних основних засобів для експлуатації; 8) перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів; 9) перевірка відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами; 10) перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів; 11) перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду об'єктами; 12) встановлення джерел фінансування відтворення основних засобів; 13) перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації; 14) аналіз показників використання основних засобів.

Керуючись нормами МСА, можна визначити наступні аудиторські процедури, які необхідно застосовувати при аудиті основних засобів.

Перевірка записів або документів - це аудиторські процедури, які складаються з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, які зберігаються на паперових, електронних або інших носіях інформації. Перевірка записів або документів надає аудитору докази різного ступеня достовірності в залежності від їх характеру і джерела, а також, у випадку внутрішніх документів і записів, в залежності від ефективності процедур контролю за їх створенням.

Стосовно ділянки "Аудит операцій з основними засобами", аудитор перевіряє документи з надходження основних засобів на підприємство (наприклад, встановлює правильність визначення первинної вартості шляхом перевірки договорів купівлі-продажу, накладних, супровідних документів та актів прийому-передачі основних засобів тощо), документи з їх руху на підприємстві, ремонту (наприклад, вивчає відомість дефектів, кошторис ремонту тощо), документи зі списання основних засобів (наприклад, акти на списання транспортних засобів, акти на списання основних засобів).

Перевірка матеріальних активів - це аудиторські процедури, які полягають у встановленні фізичної наявності активів. Перевірка матеріальних активів може дати достовірні докази щодо їх існування, але не обов'язково докази прав і зобов'язань або оцінки вартості активів. Перевірка повинна супроводжуватися наглядом і інвентаризацією.

Аудитору необхідно підтвердити наявність основних засобів на певну дату, у той час як за період, який пройшов з моменту складання звітності міг бути рух основних засобів. Тобто аудитор може перевірити фактичну наявність певних видів основних засобів на дату, відмінну від дати, яка

підтверджується аудитом звітності. Проте, оскільки основні засоби відносять до необоротних активів, то їх рух на підприємство буде менш інтенсивним, порівняно із оборотними активами.

Спостереження - це аудиторські процедури, які охоплюють спостереження за процесом або процедурою, яка виконується іншими особами. Так, відповідно до частини А МСА 501 "Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей", спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації на підприємстві, що перевіряється, дають можливість переконатися в правильності проведення інвентаризації і відображення її результатів в обліку.

Запит - це аудиторські процедури, які полягають в зверненні за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або за його межами. Запити широко застосовуються в ході аудиторської перевірки і часто доповнюють виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту.

В даному випадку використовувати таку процедуру як запит доцільно, наприклад, при необхідності перевірки достовірності формування первинної вартості придбаних або побудованих підрядним способом об'єктів; при переоцінці проведеної професійними оцінювачами.

Підтвердження - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу або існуючих умов безпосередньо від третіх осіб. Так, наприклад, підтвердженням є акт звірки сум сплачених підприємством постачальникам основних засобів або підрядників, які виконали будівельні роботи і т.п.

Перерахунок - це аудиторські процедури, які полягають у перевірці арифметичної точності документів або записів. Перерахунок можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, комп'ютеризованих методів аудиту тощо.

Стосовно до даної ділянки аудиту актуальність використання перерахунку полягає в наступному. Можливі математичні помилки при формуванні первинної вартості об'єкта на рахунку 15 "Капітальні інвестиції", при проведенні переоцінки основних засобів, нарахування амортизації, списання та ін. Тому необхідно вибірково провести перерахунок регістрів синтетичного та аналітичного обліку.

Повторне виконання - це аудиторські процедури, які полягають у незалежному виконанні аудитором процедур або заходів контролю, які спочатку виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту.

Стосовно до ділянки "Аудит операцій з основними засобами" це може бути повторне проведення переоцінки основних засобів. При відсутності автоматизації обліку на підприємстві аудитор може зробити повторне складання головної книги або окремих регістрів обліку.

Аналітичні процедури - це аудиторські

процедури, які складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і не фінансовими даними. Аналітичні процедури також охоплюють подальше вивчення певних відхилень і зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Стосовно до даної ділянки аудиту виконання аналітичних процедур необхідно, якщо дата звітності, що підлягає підтвердженню, відрізняється від дати присутності аудитора на підприємстві. Крім того, аудитору необхідно провести порівняння залишків регістрів з обліку основних засобів і даних фінансової звітності.

Аудиторські докази отримують із відповідних джерел, притаманних тому чи іншому об'єкту аудиту.

Стосовно даної ділянки аудиту, зазначимо, що основними джерелами є:

- вимоги нормативних документів, що регламентують облік основних засобів;
- наказ про облікову політику підприємства;
- розпорядчі документи керівника підприємства щодо руху основних засобів;
- установчі документи (статут, засновницький договір);
- первинні документи з обліку основних засобів;
- регістри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам: 10, 13, 15, 23, 40, 41, 42, 46, 63, 74, 91, 92, 94 тощо;
- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- контракти, угоди про оренду, страхові поліси, кошториси, плани ремонтів основних засобів; фінансова та статистична звітність (ф. 1 "Баланс", ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності" тощо);
- відповіді на запити аудитора; результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методику аудиту основних засобів можна представити як послідовність певних процедур, а саме:

- 1) дослідження облікової політики підприємства, зокрема щодо основних положень організації обліку основних засобів (визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, методи нарахування амортизації тощо);
- 2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, регістрами синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку. Ця інформація дозволить аудитору скласти загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити питання, що вимагають особливої уваги;
- 3) ознайомлення з даними останньої інвентаризації основних засобів, її результатами та своєчасністю;
- 4) перевірка наявності наказів керівника про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, переліку матеріально відповідальних осіб та встановлення наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

Контроль та аудит

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу;

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди (лізингу) основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами [6].

Висновки. Використання Міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці в нашій країні супроводжується рядом проблем. Однією з яких є відсутність визначеної МСА чіткої методики перевірки чи виконання інших аудиторських послуг.

Враховуючи зазначене вище, у статті була зроблена спроба означити методичні підходи до аудиту будь-якої ділянки. Перш за все, необхідно сформулювати мету проведення аудиту і визначити основні завдання, що стоять перед аудитором при проведенні аудиту даної ділянки. З урахуванням цього важливо виділити окремі об'єкти аудиту в межах визначеного завдання. Будь-яка аудиторська перевірка, а в особливості завдання з надання впевненості повинні мати відповідні критерії. Для отримання аудиторських доказів необхідно володіти достатньою і відповідною інформацією, тому треба чітко позначити джерела отримання цієї інформації.

Після чого визначити ті твердження керівництва, які є предметом перевірки.

4 Список використаних джерел

1. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні / В.П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. - 2008. - № 9. - С.16 - 19.

2. Усач Б.Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б.Ф. Усач // Регіональна економіка. - 2007. - № 4. - С.217-222.

3. Петрик О. Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні: реалії сьогодення / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 8-9. - С.70-77.

4. Кропивко М. Роль аудиту в дальшому недопущенні фінансового кризиса / М. Кропивко // Аудитор України. - 2008. - № 20. - С.20-21.

5. Редько О. Процедури аудиту як основа професійної практики / О. Редько, К. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 6. - С.45-50.

6. Практичний аудит: анфАС та ПРОФІЛЬ / [А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелеєв, К. Утенкова]; за ред. В.Ю. Лісіної. - Х.: Фактор, 2010. - 720 с.

УДК 332:657.42

О.П. КЛИМЕНКО, аспірант,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва

& Питання, які розглядаються:

• Розглянуто проблеми щодо організації і методики проведення контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах.

• Розроблені пропозиції щодо вдосконалення методики контролю, а також документального оформлення контролю.

Ключові слова: сільське господарство, біологічні активи, поточні біологічні активи тваринництва, контроль, зовнішній контроль, внутрішній аудит.

& Вопросы, которые рассматриваются:

• Рассмотрены проблемы организации и методики проведения контроля операций с текущими биологическими активами на сельскохозяйственных предприятиях.

• Разработаны предложения относительно совершенствования методики контроля, а также документального оформления контроля.

Ключевые слова: сельское хозяйство, биологические активы, текущие биологические активы животноводства, контроль, внешний контроль, внутренний аудит.

& Issues that are examined:

• The problems of organization and method of lead through of control of operations with current biological assets on agricultural enterprises are considered.

• Developed suggestion in relation to perfection of control method, and also documentary registration of control.

Keywords: agriculture, biological assets, current biological assets of stock-raising, control, external control, internal audit.

Постановка проблеми. Контроль є однією з обов'язкових і важливих функцій в діяльності

підприємства. Основною метою системи контролю є своєчасне виявлення відхилень та здійснення