БАЛАН
Алла Аліджанівна
allabalan@ukr.net
к.е.н., доцент, Одеський національний політехнічний університет

УДК 657.6

АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА ПРОЦЕСІВ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОРЕНДОВАНИХ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

THE AUDIT OF ACCOUNTING AND CONTROL OF RENTAL LAND PROCESSES AT THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

ДЕЛІК
Наталя Степанівна
natalidelick@gmail.com
студент, Одеський національний політехнічний університет

Стаття відображає особливості проведення внутрішнього аудиту земель. Важливою складовою сільськогосподарської діяльності є земля, тому правильний облік є підтвердженням достовірності бухгалтерських даних. Відображено етапи проведення аудиту земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Наведено схематично орендні відносини між орендодавцем та орендарем. Відображено, що право користування є нематеріальним активом підприємства та наведено журнал реєстрації господарських операцій з права користування земельними ділянками у складі нематеріальних активів. Виявлено модель внутрішнього аудиту земель сільськогосподарського призначення та об'єкти аудиторської перевірки підприємств.

* * *

Статья отражает особенности проведения внутреннего аудита земель. Важной составляющей сельскохозяйственной деятельности является земля, поэтому правильный учет является подтверждением достоверности бухгалтерских данных. Отражены этапы проведения аудита земельных участков сельскохозяйственного назначения. Приведены схематически арендные отношения между арендодателем и арендатором. Отражено, что право пользования является нематериальным активом предприятия, к которому приведен журнал регистрации хозяйственных операций с права пользования земельными участками в составе нематериальных активов. Выявлена модель внутреннего аудита земель сельскохозяйственного назначения и объекты аудиторской проверки предприятий.

* * *

Land is the main component of agricultural enterprises. In most cases, businesses do not own their own land, so they either buy the land or rent it. The right to use land has two types: temporary and long-term. The article reflects the features of the internal audit of land. An important component of agricultural activity is land, so the correct accounting is a confirmation of the reliability of accounting data. The stages of the audit of agricultural land plots are reflected. Schematically the rental relationship between the landlord and the tenant. It is reflected that the right to use the intangible asset of the enterprise and the journal of registration of economic transactions with the right to use land plots as part of intangible assets. The model of internal audit of agricultural lands and objects of audit of enterprises is revealed. It is revealed that the checks that are carried out on the initiative of the management is an internal audit. To conduct internal audit, the company may involve specialized firms, audit firms for internal audit, or conduct themselves, but not all enterprises have an audit Department, only large organizations have such departments. Internal audit is carried out at the request of the company's management. The main functions are to assess and improve the internal control system, minimize risks and improve production efficiency. Ensuring a rational audit organization is a complex process, which is determined by a set of unidirectional control actions, requires the development of conceptual provisions (internal position) for the ordering and effectiveness of organizational and methodological components of the audit. Taking this into account, it is advisable to develop an internal audit standard that would regulate the mandatory requirements for planning and conducting internal control over agricultural land and the effectiveness of their use in the activities of the agricultural enterprise.

Ключові слова: *аудит, внутрішній аудит, право користування, земельна ділянка, оренда*

Ключевые слова: *аудит, внутренний аудит, право пользования, земельный участок, аренда*

Keywords: *audit, internal audit, right of use, land plot, rent*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ: розглянути особливості проведення внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах. Вказати методологію проведення. Відобразити облік земель у бухгалтерському обліку та його особливості.

МЕТА СТАТТІ – розкрити особливості проведення внутрішнього аудиту земель сільськогосподарського призначення.

Аналіз останніх досліджень

Питання організації та проведення аудиту на різних суб'єктах підприємницької діяльності висвітили такі вчені як Дж. Лоббек, Дж. Робертс, Ф. Бутинець, О. Петрик, В. Савченко, Л. Кулаковська. Особливості аудиту в аграрних підприємствах вивчають К.П. Дудка, О. Пономаренко, В.М. Жук та інші. Не зважаючи на велику кількість досліджень в області аудиту, досі є не розглянуті питання, тому тема контролю являється актуальною.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Земля є основною складовою сільськогосподарських підприємств. У більшості випадків підприємства не володіють власною землею, тому вони або купують землю або беруть в оренду. Право користування земельними ділянками має два типи: тимчасове та довгострокове. Довгострокове право користування зе-

мельними ділянками набувають лише бюджетні організації на строк не більше 50 років. Право тимчасового користування набувають за договором оренди на строк не більше 10 років. Право на тимчасове користування землею має кожен громадян країни. Це право можливо отримати за договором оренди. Кожна особа може здобути це право на певний час, який установлений в договорі. Орендні земельні відносини наведено на рис. 1.

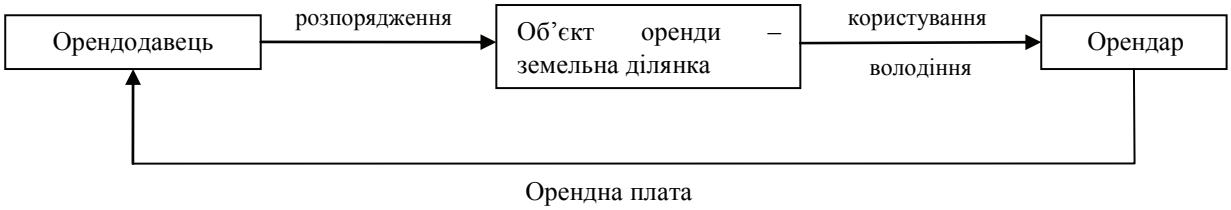


Рис. 1. Орендні земельні відносини

До активів підприємства відповідно до НП(С)БО 1 відносять ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Отже, право користування земельними ділянками можна визнавати активом. Для відображення у бухгалтерському обліку цього активу необхідно користуватися П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Зміна економічних відносин в аграрному системи загальносвітових процесів та для внутрішнього контролю підприємства рекомендовано проведення внутрішнього аудиту.

Контроль прав користування земельними ділянками відбувається на кожному підприємстві за допомогою внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит – складник системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Метою аудиту нематеріальних активів є встановлення дотримання підприємством методики їх обліку вимогам нормативних актів, які регулюють формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) і фінансових результатів [1]., а також вимогам відповідних стандартів, які визначають правила їх обліку, зокрема П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2].

Об'єктом дослідження та перевірки є земля. Частіше за все сільськогосподарські підприємства беруть землі в оренду у фізичних осіб (пайовиків). Цей вид оренди визначається як фінансова оренда.

Фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьому право власності на актив може передаватися орендарю після закінчення строку оренди. В усіх інших випадках, коли такі ризики і вигоди не передаються орендарю, оренда є операційною. Фінансовою вважається оренда, при якій відбувається передача всіх ризиків і доходів, пов'язаних з використанням орендованого майна орендарю [3].

Термін утримання землі на балансі підприємства визначається договором оренди та не може бути більш ніж 10 років. При необхідності орендар має право на подовження договору оренди, за вартістю, яка буде значно нижча за ринкову вартість. Земля яка знаходиться у фінансовій оренді визнається інвестиційною нерухомістю підприємства. Слід зазначити, що право оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення у бухгалтерському обліку більшість підприємств не відображають. Але серед тих, які ведуть такий облік, 64 % підприємств відображають права оренди на субрахунку 122 «Права користування майном», інші – на субрахунках 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Розкриття порядку обліку придбаних прав оренди підприємством земельної ділянки наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Право користування земельними ділянками (у складі нематеріальних активів) у орендаря [*4*]

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Підстава
	Д-т	К-т	
1.Відображено вартість права користування земельною ділянкою	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Договір оренди
2.Включено ПДВ до податкового кредиту	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Податкова накладна
3.Відображено витрати пов'язані з отриманням права користування земельними ділянками	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Накладні, звіти
4.Відображено суму ПДВ з вартості робіт	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Податкова накладна
5.Відображено право користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів	122 «Право користування майном»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	Акт введення в експлуатацію

У секторі економіки у зв’язку з розвитком земельного ринку, реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів ставлять нові вимоги до змісту та якості економічної інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень.

У бухгалтерському обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже юридично земельна ділянка належить власнику та її тимчасово використовує суб’єкт господарювання на основі права, визначеного цивільно-правовою угодою між сторонами. Аналізуючи останні зміни законодавства в Україні створюються правові передумови для масової постанови на баланси орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення. Облік таких прав зорганізовується, як облік нематеріальних активів [5].

При діючому сьогодні порядку фінансової оренди земель об’єктом бухгалтерського обліку є орендні платежі, які свідчать про реалізацію орендарем права оренди. Отже, можна стверджувати, що в цьому випадку юридично реалізоване право оренди виражене в обліку через нарахування і сплату орендних платежів. Втім, ринок землі в Україні поки залишається закритим, а питання формування та перерозподілу земельних ресурсів є актуальними і потенційно конфліктними, кожному господарству важливо проводити внутрішній земельний аудит. Кілька простих, але системних дій можуть вирішити проблеми з орендою землі. Модель аудиту земель наведено на рис. 2.



Рис. 2. Модель внутрішнього аудиту земель сільськогосподарського призначення [систематизовано автором на основі [6]]

У реаліях сьогодення сільськогосподарські підприємства здебільшого не ведуть облік прав користування земельними ділянками в складі Нематеріальних активів. Облік орендованих земель сільгосппідприємства відображають на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартість, зазначеною у договорі оренди.

Внутрішній аудит земельних ділянок починається з перевірки звітності, так як це є важливим питання відображення орендованих земельних ділянок у фінансовій звітності. При тимчасовій оренді частіше за все земельні ділянки відносять на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Право користування також відображається на рахунку 12 «Не-

матеріальні активи», тому що право користування не має фізичної форми, та ведеться облік на субрахунку 122 «Право користування майном». Об'єктом внутрішньої аудиторської перевірки є бухгалтерський облік і звітність за відповідний період. До складу звітності входять: баланс (форма №1), звіт про фінансові результати (форма №2), звіт про рух грошових коштів (форма №3), звіт про власний капітал (форма №4), примітки до фінансової звітності (форма №5).

При проведенні земельного аудиту використовують метод життєвого циклу, який розглядає об'єкт з моменту придбання та включно до моменту вибуття. Такий метод дає можливість накопичувати інформацію, здійснювати контроль над діяльністю сільськогосподарських підприємств та дати чіткі вказівки щодо пріоритетного виду діяльності та ефективності використання потенціалу земельної ділянки.

Забезпечення раціональної організації аудиту є складним процесом, який визначається сукупністю односпрямованих контрольних дій, вимагає розроблення концептуальних положень (внутрішнього положення) щодо впорядкування і дієвості організаційно-методичних складових аудиту. З огляду на це, на підприємстві доцільно розробити внутрішній стандарт аудиту, який би регламентував обов'язкові вимоги щодо планування та проведення внутрішнього контролю за землями сільськогосподарського призначення та ефективністю їх використання у діяльності аграрного підприємства. У табл. 1 наведено основні етапи і напрями перевірки оренди земельних ділянок [7].

Таблиця 2

Основні етапи і напрями перевірки обліку оренди земельних ділянок на сільськогосподарському підприємстві [*8*]

№	Етапи і напрями перевірки оренди земельних ділянок
	1. Початковий етап
1.1	Збір загальної інформації про сільськогосподарське підприємство – орендаря, ознайомлення з його обліковою політикою
1.2	Оцінка надійності системи внутрішнього контролю за операціями, пов'язаними з орендою землі
1.3	Оцінка величини аудиторського ризику, рівня суттєвості та визначення методів перевірки
1.4	Складання плану та розробка програми аудиторської перевірки оренди землі
	2. Основний етап
2.1	Перевірка правової основи здійснення операцій, пов'язаних з орендою землі
2.1.1	Експертиза договорів оренди земельних ділянок
2.1.2	Вивчення умов орендних відносин на підставі наданих договорів
2.1.3	Перевірка обґрунтованості укладання договорів оренди земельних ділянок
2.1.4	Перевірка наявності та правильності оформлення правовстановлюючих документів на земельні ділянки як об'єкту оренди
2.1.5	Перевірка інформації про орендовані земельні ділянки в системі державного земельного кадастру та землевпорядної документації
2.1.6	Перевірка вартісної оцінки об'єкту оренди — земельної ділянки
2.2	Перевірка операцій, пов'язаних з отриманням земельної ділянки в оренду
2.2.1	Перевірка документального оформлення операцій, пов'язаних з отриманням земельної ділянки в оренду та її повернення
2.2.2	Перевірка фактичної наявності отриманих в оренду земельних ділянок та оцінка їх стану
2.2.3	Оцінка ризиків, пов'язаних з поточним використанням земельних ділянок
2.2.4	Перевірка правильності ведення оперативного та аналітичного обліку орендних операцій
2.3	Перевірка операцій з орендної плати
2.3.1	Перевірка правильності та обґрунтованості визначення розміру орендної плати за земельні ділянки
2.3.2	Перевірка правильності віднесення нарахованої орендної плати на відповідні рахунку бухгалтерського обліку витрат
2.3.3	Перевірка повноти та своєчасності погашення заборгованості з орендної плати перед орендодавцем
2.3.4	Перевірка відповідності форми оплати орендної плати (грошова, натуральна) умовам договору оренди земельних ділянок
2.4	Перевірка операцій, пов'язаних з використанням орендованих земельних ділянок
2.4.1	Перевірка використання орендованих земельних ділянок відповідно за їх цільовим призначенням та дотриманням задокументованих обме- жень прав на землю
2.4.2	Перевірка діяльності орендаря в області раціонального використання та охорони орендованих земельних ділянок
2.4.3	Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат орендаря, пов'язаних з поліпшенням об'єктів оренди, та відшкодування їх орендодавцем (відповідно до умов договору оренди)
2.5	Перевірка правильності, своєчасності та достовірності відображення в обліку операцій, пов'язаних з орендою земельних ділянок
2.6	Перевірка правильності та достовірності розкриття інформації про орендовані земельні ділянки у фінансовій звітності
	3. Заключний етап
3.1	Групування та узагальнення результатів аудиту за даними робочих документів
3.2	Формулювання думки за результатами перевірки та складання аудиторського звіту
3.3	Розробка та надання пропозицій керівництву підприємства щодо покращення організації обліку оренди землі, забезпечення її охорони та раціонального використання

При проведенні внутрішнього аудиту аудитор повинен переконатися в правильному ведення бухгалтерської діяльності, та чи сплачено податки, збори та інші обов’язкові платежі підприємства. Одним з відповідальних моментів у діяльності будь-якого сільськогосподарського підприємства є збирання врожаю й оприбуткування готової продукції рослинництва, бо від організації обліку залежить правильність калькулювання собівартості усієї продукції та її одиниці [9]. Перевірка аудитором стану бухгалтерського, внутрішньогосподарського і статистичного обліку суб'єктів підприємницької діяльності передбачена законом України «Про аудиторську діяльність». Аудитор насамперед контролює відображення в обліку капіталу, який використовується на підприємстві.

ВИСНОВОК

Проведення обліку земель сільськогосподарських підприємств є новим направленням, як у бухгалтерському обліку, так і в аудиті. Виявлено, що перевірки, які проводяться з ініціативи керівництва є внутрішнім аудитом. Для проведення внутрішнього аудиту підприємство може залучати спеціалізовані фірми, аудиторські фірми для внутрішньої перевірки, або проводити самим, але не всі підприємства мають відділ з проведення аудиту, лише крупні організації мають такі відділи. Внутрішній аудит проводиться за бажанням керівництва підприємства. Основні функції є оцінка та вдосконалення системи внутрішнього контролю, мінімізація ризиків та підвищення ефективності виробництва. Основними питаннями при перевірці є перевірка цільового призначення земельної ділянки, перевірка правильності оформлення документів з оформлення права власності або права користування, перевірка походження земельної ділянки, перевірка на наявність правових та інших обмежень. Головною особливістю фінансової оренди є те, що земельну ділянку в подальшому можливо викупити або продовжити оренду ділянки за меншою ціною.

Список використаних джерел

1. М.О. Никонович, К.О. Редько. Аудит. Київ, 2014. 748 с.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : офіц. видання: текст прийнятий ВР України 31 грудня 1999 р. Київ, 2013. 1с.

3. Ярмолюк, О.Ф. Аудит в системі управління землями сільсько-господарського призначення // Наукові читання. 2014. С. 84–87.

4. Овсюк Н.В. Організаційно-економічні основи побудови внутрішнього контролю // Економіка та управління підприємствами. 2014, № 2. С. 249-254.

5. Жук В.М., Бездушна Ю.С., Мельничук Б.В. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин. «Інститут аграрної економіки». Київ, 2013. С. 234.

6. Коріненко А.І. Права користування земельними ділянками в системі об’єктів бухгалтерського обліку // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. № 9. С. 187-191.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: офіц. видання: текст прийнятий ВР України 28 липня 2000 р. Київ, 2013. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00

8. Каліцінська К.О. Роль внутрішнього аудиту в системі економічної безпеки підприємства. Економіка та підприємництво, 2011. № 3. С. 136.

References

1. Nikonovich M.O., Redcoat K.O. (2014). Audit. Kyiv. nats trad.-ekon (in Ukrainian)

2. Regulation (standard) of accounting 8 «Intangible assets» (P (C) BO 8) was approved by the order of the Ministry of Finance [Regulation (standard) of accounting 8 «Intangible assets»] URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99 (in Ukrainian)

3. Yarmolyuk, O.F. (2014). Audit in the management system of the lands of the Silesian region. Scientific readings, 2014. pp. 84–87. (in Ukrainian)

4. Ovsyuk N.V. (2014). Organizational-economic bases for the construction of internal control. Economy and management of enterprises, 2014, № 2. pp. 249-254 (in Ukrainian)

5. Zhuk V.M, Soulless Yu.S., Melnichuk B.V. (2013) Accounting and auditing support for land relations development: a collective monograph. Kyiv: NTC «Institute of Agrarian Economics», 2013. p. 234 (in Ukrainian)

6. Korinenko A.I. (2014) Rights to use land plots in the system of accounting objects. Scientific Bulletin of Kherson State University, 2014. № 9. pp. 187-191. (in Ukrainian)

7. Regulation (standard) of accounting 14 «Rent» (P (C) BO 14) was approved by the order of the Ministry of Finance [Regulation (standard) of accounting 14 «Rent»], Kyiv, 2013. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00 (in Ukrainian)

8. Kalicinska K.O. The role of internal audit in the system of economic security of the enterprise. Economics and entrepreneurship. 2011. № 3. p. 136 (in Ukrainian)