



Бурлан С. А.,
Каткова Н. В.,
Матушевська О. А.

РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ПІДХОДУ ДО АУДИТУ ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

В статті обґрунтовано необхідність проведення аудиту оренди землі на сільськогосподарських підприємствах. З урахуванням специфіки сільськогосподарської оренди визначені основні елементи його методики. Рекомендований порядок аудиту, на відміну від існуючих підходів, передбачає проведення правового аудиту оренди землі та оцінку діяльності підприємства щодо збереження її якісного стану. Для відображення результатів аудиторської перевірки розроблені форми робочих документів аудитора.

Ключові слова: аудит, методика аудиту, оренда землі, земельна ділянка, робочі документи аудитора.

1. Вступ

Важливе значення для функціонування сільськогосподарських підприємств відіграють земельні ресурси, від рівня забезпеченості яких залежить розвиток та успішна реалізація їх господарської діяльності. В Україні, в силу специфіки розвитку земельних відносин основною формою реалізації економічних та юридичних прав на землю сільськогосподарського призначення є оренда. В цих умовах для переважної кількості сільськогосподарських товаровиробників оренда землі у фізичних і юридичних осіб залишається єдиним надійним засобом збільшення обсягів землекористування.

Дієвість та ефективність системи земельних орендних правовідносин забезпечується отриманням з системи обліку і звітності повної і достовірної інформації про операції, що пов'язані з орендою землі. Підтвердити законність цих операцій та вірогідність їх відображення в облікових регістрах покликаний аудит як незалежна форма фінансового контролю. Необхідність проведення аудиторських перевірок на сільськогосподарських підприємствах обумовлена також відсутністю у більшості орендарів зацікавленості у збереженні якісного стану орендованої землі та її раціональному використанню.

Актуальність аудиту землі сільськогосподарського призначення посилюється і змінами, які відбулися останнім часом в земельному законодавстві щодо регулювання орендних земельних відносин. В зв'язку з цим, питання формування методичного забезпечення аудиту операцій з оренди земель на сільськогосподарських підприємствах набуває особливого значення.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

У розробку питань теорії та практики аудиту значний внесок зробили вітчизняні вчені: Петрик О. А. [1], Давидов Г. М., Кужельний В. [2], Дорош Н. І. [3], Усач Б. Ф. [4], Савченко В. Я. [5], Огійчук М. Ф. [6], Утенкова К. О. [7, 8], Клімов А. [8] та зарубіжні дослідники, зокрема: Уитингтон Р. [9], Керр Д. [10], Кнапі М. [11],

Джонстон К., Грамлин А., Риттенберг Л. [12], Лан П., Корам П. [13], Спенсер Пикетт К., Пикетт Дж. [14].

Організаційно-облікові аспекти оренди землі та питання її аудиту розкривають у своїх працях такі провідні вітчизняні науковці, як: Жук В. М. [15], Правдюк Н. Л., Іщенко Я. П. [16], Єременко Д. В. [17], Богач Л. В. [18], Братчук Л. М. [19], Ярмолюк О. Ф. [20], Вороновська О. В. [21], Крупенко, А. О. [22] та ін.

Однак, не зважаючи на достатню кількість наукових напрацювань, питання аудиту оренди землі сільськогосподарського призначення є мало розробленими і потребують подальшого дослідження, поглиблення та адаптації до сучасних умов розвитку земельних відносин.

3. Об'єкт, ціль та задачі дослідження

Об'єктом дослідження є процес аудиту операцій з оренди землі сільськогосподарського призначення.

Метою статті є розробка методичного підходу до проведення аудиту оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах.

Завданнями дослідження є:

- дослідження наукових підходів щодо організації та проведення аудиту конкретних об'єктів господарської діяльності підприємств;
- обґрунтування необхідності проведення аудиту оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах;
- обґрунтування мети, завдань та об'єктів аудиту оренди землі;
- визначення основних етапів та напрямів реалізації аудиторських процедур щодо перевірки операцій, пов'язаних з орендою землі;
- розробка робочих документів аудитора за формою та змістом відповідно до аудиторських процедур.

4. Матеріали та методи дослідження

Проведення дослідження проблем аудиту земельних ресурсів базується на основних принципах діалектичного та системного підходів. Для досягнення поставленої мети

та виконання завдань дослідження застосовано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів, зокрема методи аналізу та синтезу, абстрагування, порівняння і узагальнення, спостереження, а також монографічний, табличний та графічний методи.

5. Результати досліджень з розробки методичного підходу до аудиту оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах

Формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств значною мірою залежить від розміру землекористування та ефективності її використання. Протягом останніх років найбільш дієвим інструментом формування землекористування підприємств сільського господарства була і залишається оренда, як основна форма реалізації юридичних та економічних прав селян на землі сільськогосподарського призначення.

Загальні принципи організації та обліку оренди в Україні регламентують П(С)БО 14 «Оренда» [23] та МСБО 17 «Оренда» [24]. Однак, при організації обліку, аналізу, контролю та аудиту орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах слід враховувати специфіку сільськогосподарської оренди, яка полягає у паралельному співіснуванні двох об'єктів оренди — землі і майна, що вимагає різних підходів до формування їх обліково-контрольного забезпечення.

Особливості земельних орендних відносин обумовлюють необхідність використання сільськогосподарськими товаровиробниками оперативної оренди земельних ділянок, яка гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії договору оренди право беззаперечного повернення власності. Згідно Закону України «Про оренду землі» оренда землі — це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності. Земельні ділянки можуть передаватися як у короткострокову оренду (терміном не менше 7 років), так і довгострокову, але не більше 50 років [25, 26].

Мета аудиту оренди земель сільськогосподарського призначення полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо законності, достовірності та правильності відображення в обліку та звітності інформації щодо оренди землі та її якісного стану.

До основних завдань аудиту оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах можна віднести:

— підтвердження юридичного статусу оренди земельних ділянок сільськогосподарським підприємством;

- контроль за дотриманням діючого законодавства відносно оренди земельних ділянок;
- перевірку реальності існування об'єктів оренди земельних ділянок та оцінка їх якісного стану;
- перевірку правильності розрахунку орендної плати та своєчасності її сплати;
- перевірку наявності контролю за збереженням та раціональним використанням орендованих земельних ділянок;
- перевірку правильності документального оформлення та відображення в обліку операцій, пов'язаних з орендою землі;
- розробку рекомендацій щодо забезпечення охорони земельних ділянок та покращення їх використання.

Виконання поставлених завдань вимагає чіткого визначення об'єктів аудиторської перевірки. Виходячи з мети, яку необхідно досягнути аудитором при проведенні перевірки операцій з оренди землі, об'єктами аудиту слід вважати: правову основу оренди землі; орендовані земельні ділянки, їх якісний стан та вартісну оцінку; операції, пов'язані з орендою землі; орендну плату; операції, пов'язані зі збереженням та використанням орендованої землі; бухгалтерське оформлення орендних операцій.

Підґрунтям аудиту оренди земельних ділянок виступає інформаційне забезпечення перевірки. Порядок документального оформлення орендних операцій наведений на рис. 1.

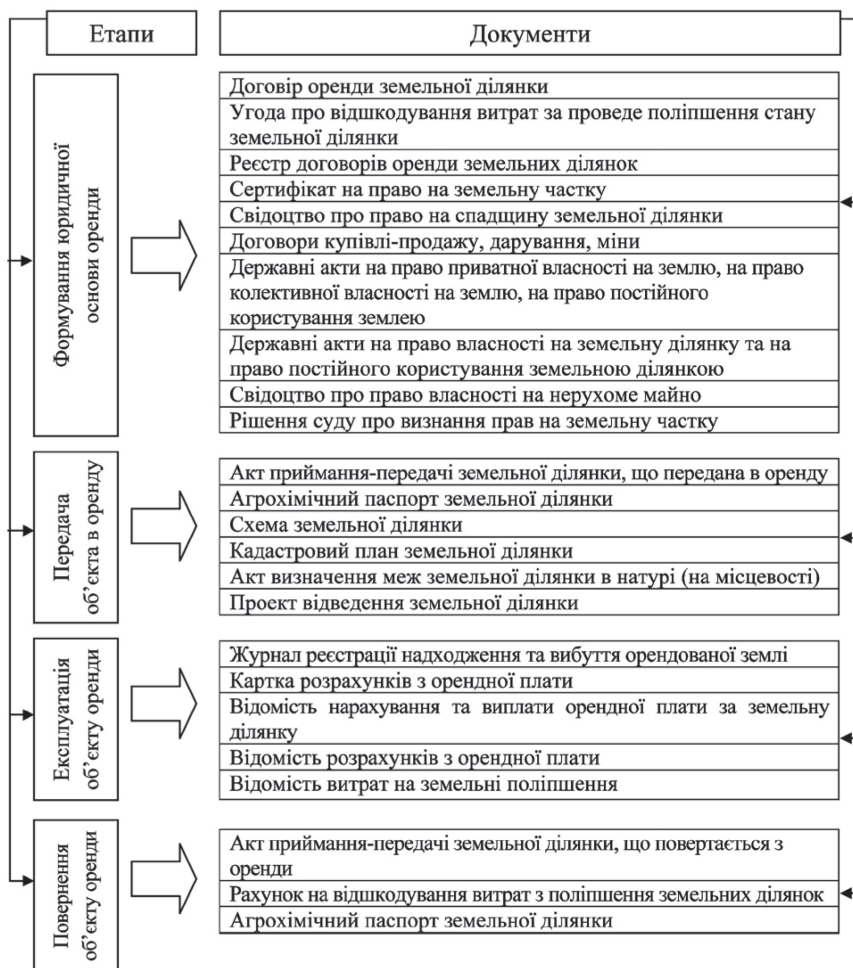


Рис. 1. Види документів з оформлення орендних операцій

При формуванні методики аудиту конкретного об'єкту діяльності підприємства насамперед необхідно визначити напрями його проведення. Слід відзначити, що серед науковців відсутня єдина точка зору щодо вирішення цього питання [1–8]. Аналіз та узагальнення існуючих підходів до проведення аудиту свідчить, що визначення напрямів аудиторської перевірки, як правило, здійснюється на основі наступних ознак: в залежності від рівня агрегування інформації про об'єкт перевірки; в розрізі дій аудитора, спрямованих на підтвердження передумов формування фінансової звітності; за видами

операцій, які пов'язані з об'єктом аудиту; в розрізі етапів аудиторської перевірки, що традиційно виділяються.

Автори статті вважають, що більш доцільним при формуванні програми перевірки є використання комбінованого підходу, який передбачає суміщення декількох зазначених ознак. Виходячи з цього, визначені основні етапи та напрями аудиту оренди земельних ділянок (табл. 1).

Для відображення результатів аудиторської перевірки операцій з оренди землі сільськогосподарського призначення за вищезазначеними напрямками розроблені робочі документи, форми яких наведені у табл. 2–10.

Таблиця 1

Основні етапи і напрями перевірки оренди земельних ділянок на сільськогосподарському підприємстві

№	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 рахунки 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 обмежень 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

Таблиця 2

Перевірка тотожності показників фінансової звітності та облікових реєстрів з оренди землі

Показники	За даними звітності				За даними облікових реєстрів								Розбіжності, грн. (занижено (-), завищено (+))
	коди рядків	номер графі	сума, грн	номер рахунку (субрахунок)	джерело інформації (обліковий реєстр)	сума за рахунком (субрахунком), грн.							
						залишок на початок періоду		оборот за період		залишок на кінець періоду			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	

Таблиця 3

Перевірка наявності договорів з оренди земельних ділянок

Договір оренди					Наявність (відсутність) договорів (+/-)		Примітки
№ та дата реєстрації	орендодавець	предмет договору	нормативна грошова оцінка	термін дії договору	згідно реєстру договорів	за даними аудитора	
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця 4

Перевірка змісту договорів з оренди земельних ділянок на відповідність вимогам законодавства

№	Назва орендодавця	№ та дата реєстрації договору	Предмет договору	Площа земельної ділянки, га	Нормативна грошова оцінка	Розмір орендної плати та строки її сплати	Умови розрахунків (форма грошова, натуральна)	Термін дії договору	№ у книзі реєстрації договорів
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця 5

Перевірка правильності та обґрунтованості визначення величини орендної плати

Договір оренди (№, дата, реєстрація)	Найменування орендодавця	Код за ЄДРПОУ/реєстраційний номер облікової картки платника податку	За даними підприємства				За даними аудитора				Характер та обґрунтування порушення (помилки)
			нормативна грошова оцінка землі (грн.)	розмір орендної плати (%)	коefficient індексації	сума орендної плати, грн.	нормативна грошова оцінка землі (грн.)	розмір орендної плати (%)	коefficient індексації	сума орендної плати, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблиця 6

Перевірка повноти та своєчасності погашення заборгованості з орендної плати

Договір оренди (№, дата реєстрації)	Орендодавець	Заборгованість на початок звітного періоду, тис. грн.		Нараховано за звітний період, тис. грн.		Строк перерахування орендної плати згідно договору	Фактично виплачено								Заборгованість на кінець звітного періоду, тис. грн.		Примітки
		за даними обліку	за даними аудитора	за даними обліку	за даними аудитора		грошами				натурою				за даними обліку	за даними аудитора	
							за даними обліку		за даними аудитора		за даними обліку		за даними аудитора				
		первинний документ (№, дата)	сума	первинний документ (№, дата)	сума		первинний документ (№, дата)	сума	первинний документ (№, дата)	сума	первинний документ (№, дата)	сума	первинний документ (№, дата)	сума	первинний документ (№, дата)	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

Таблиця 7

Перевірка виконання умов щодо збереження та використання земельних ділянок

Договір оренди (№, дата реєстрації)	Орендодавець	Заходи щодо збереження якісного стану об'єкта оренди	Розмір витрат на покращення об'єкта оренди, грн.			Примітки
			за даними підприємства	за даними аудитора	відхилення (+,-)	
1	2	3	4	5	6	7

Таблиця 8

Перевірка правильності списання витрат з покращення об'єктів оренди

Договір оренди (№, дата реєстрації)	Вид покращення	Акт виконаних робіт		Бухгалтерська проводка						Характер та обґрунтування порушення (помилки)
		дата	сума, грн.	за даними підприємства			за даними аудитора			
				д-т	к-т	сума, грн.	д-т	к-т	сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Таблиця 9

Перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Дата проведення перевірки	Об'єкт перевірки	Первинний документ (обліковий реєстр)			Бухгалтерська проводка				Обґрунтування порушення (помилки)	Вплив помилки на достовірність фінансової звітності
					за даними обліку		за методологією			
		дата складання	№ документа	сума, грн.	д-т	к-т	д-т	к-т		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Таблиця 10

Перелік виявлених помилок та порушень при перевірці оренди землі

№ з/п	Первинний документ, обліковий реєстр				Характер порушення	Вплив помилки на достовірність фінансової звітності
	назва	№	дата	сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7

Форми та зміст приведених робочих документів визначені з урахуванням специфіки окремих питань з аудиту оренди землі сільськогосподарського призначення. Склад основних показників робочих документів дозволяють визначити характер порушення (помилки) за кожним напрямом перевірки, передбачених методикою, зробити їх нормативно-правове обґрунтування та встановити вплив на показники фінансової, податкової та статистичної звітності.

Використання запропонованої робочої документації аудитора забезпечує необхідний рівень обґрунтованості аудиторського висновку та контроль за виконанням усіх запланованих процедур з перевірки орендних операцій.

6. Обговорення розробленого методичного підходу до проведення аудиту оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах

Враховуючи специфіку орендних земельних відносин, до найбільш важливих питань основного етапу аудиту оренди земельних ділянок слід віднести: підтвердження законності земельних орендних відносин на сільськогосподарському підприємстві (правовий аудит оренди земельних ділянок), перевірку обґрунтованості визначення розміру орендної плати, оцінку ефективності заходів орендаря щодо збереження родючості землі та раціонального її використання.

Правовий аудит оренди землі передбачає:

- встановлення відповідності договору оренди вимогам земельного законодавства (об'єкт оренди, строк дії договору оренди, орендна плата із зазначенням її розміру, індексації, способу та умов розрахунків, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату, порядок відшкодування витрат з поліпшення землі);
- підтвердження правового статусу орендодавця (перевірку наявності та правильності оформлення правостановлюючих документів на землю та землевпорядної документації, дотримання процедур їх видачі та реєстрації, перевірку існуючих обмежень щодо використання земельної ділянки);
- перевірку наявності і оцінки якісного стану землі (агрохімічного та еколого-агрохімічного обстеження землі) при передачі в оренду.

Аудит операцій з розрахунку орендної плати за орендовані земельні ділянки включає наступні процедури:

- оцінку обґрунтованості визначення нормативної грошової оцінки земельної ділянки;

- перевірку відповідності застосованих ставок орендної плати вимогам законодавства;
- перевірку правомірності та правильності індексації величини орендної плати.

При цьому аудиторіві необхідно врахувати наступні положення:

- нормативна грошова вартість орендованої земельної ділянки встановлюється відповідно до вимог законодавства та фіксується у технічній документації з нормативної грошової оцінки земель орендодавця;
- величина орендної плати за оренду земельної ділянки, враховуючи невикладену, підлягає індексації на дату її виплати відповідно до рівня інфляції;
- ставка орендної плати повинна знаходитись у визначених законодавством межах;
- форма платежу орендної плати (грошова, натуральна) визначається умовами договору оренди. При цьому розрахунок у натуральній формі має відповідати грошовому еквіваленту вартості товарів за ринковими цінами на дату внесення орендної плати.

Проведення аудиторських процедур щодо виконання сільськогосподарським підприємством встановлених режимів охорони та використання орендованої землі спрямована на забезпечення збереження її якісного стану. Тому, результати перевірки відповідають інтересам як орендодавця, так і орендаря, та сприяють підвищенню зацікавленості їх у більш дбайливому ставленні до орендованої землі.

Крім того, оцінка впливу діяльності сільськогосподарських підприємств на стан орендованих земельних ділянок дозволяє встановити пріоритетність у їх розвитку та привабливості інвестицій.

Результати проведеного дослідження є підґрунтям для подальшого поглиблення методичної складової аудиту оренди землі в частині розробки конкретних аудиторських процедур та методів їх реалізації за визначеними напрямками аудиторської перевірки, а також, для удосконалення організаційного та інформаційного забезпечення даного виду аудиту.

Запропонований методичний підхід до проведення незалежного аудиту є також передумовою розробки та впровадження системи внутрішнього аудиту орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах як гаранту ефективного контролю за їх діяльністю.

7. Висновки

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки.

Сучасний стан розвитку земельних відносин в Україні обумовлює необхідність аудиту оренди земель сільськогосподарського призначення, як одного з дієвих засобів підвищення ефективності управління земельними ресурсами на сільськогосподарських підприємствах.

Ефективність аудиторської перевірки залежить від обґрунтованості визначення напрямів її проведення. З урахуванням особливості сільськогосподарської оренди запропонована методика аудиту операцій з оренди земельних ділянок, яка на відміну від існуючих підходів, передбачає проведення правового аудиту орендованих земельних ділянок, оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств в галузі їх охорони та використання, надання рекомендацій по формуванню обліково-контрольного забезпечення орендних операцій.

Реалізація рекомендованого методичного підходу до проведення аудиторської перевірки дозволяє отримати усі необхідні та достатні аудиторські докази для формування аудитором висновку щодо законності орендних операцій із землею та достовірності їх відображення в обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, а також оцінити якісний стан орендованої землі та виявити додаткові резерви підвищення ефективності її використання.

Для підтвердження та забезпечення обґрунтованості аудиторського висновку сформовано пакет робочих документів аудитора, який дозволяє проаналізувати та узагальнити результати аудиту орендних земельних операцій за окремими його напрямками.

Література

- Петрик, О. А. Аудит [Текст]: підручник / за заг. ред. О. А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2015. — 504 с.
- Давидов, Г. М. Аудит [Текст]: підручник / Г. М. Давидов та ін.; за ред.: Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2009. — 495 с.
- Дорош, Н. І. Визначення предмета та об'єктів видів аудиту [Текст] / Н. І. Дорош // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Сер.: Економіка. — 2011. — Вип. 130. — С. 15–17.
- Усач, Б. Ф. Організація і методика аудиту [Текст]: підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. — К.: Знання, 2006. — 295 с.
- Петрик, О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності [Текст] / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський. — 2-е вид. — К.: КНЕУ, 2008. — 472 с.
- Огійчук, М. Ф. Аудит: організація і методика [Текст]: навч. пос. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. — 2-ге вид., перероб. і допов. — К.: Алерта, 2012. — 664 с.
- Утенкова, К. О. Аудит [Текст]: навч. пос. / К. О. Утенкова. — К.: Алерта, 2011. — 408 с.
- Клімов, А. Практичний аудит: анфас та профіль [Текст] / А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелєєв, К. Утенкова; за ред. В. Лісної. — Х.: Фактор, 2010. — 720 с.
- Whittington, R. Principles of Auditing and Other Assurance Services [Text] / R. Whittington. — NY.: McGraw-Hill/Irwin, 2007. — 832 p.
- Kerr, D. S. Integrated Audit Practice Case [Text] / D. S. Kerr, R. J. Elder, A. A. Arens. — Armond Dalton Publishers Inc., 2011. — 130 p.
- Knapp, M. C. Contemporary Auditing [Text] / M. C. Knapp. — Cengage Learning, 2012. — 592 p.
- Johnstone, K. Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit [Text] / K. Johnstone, A. Gramling, L. Rittenberg. — Cengage Learning, 2013. — 1056 p.
- Leung, P. Modern Auditing and Assurance Services [Text] / P. Leung, P. Coram, B. Cooper, P. Richardson. — Wiley, 2015. — 856 p.
- Spencer Pickett, K. H. Auditing for Managers: The Ultimate Risk Management Tool [Text] / K. H. Spencer Pickett, J. M. Pickett. — Wiley, 2005. — 368 p.
- Жук, В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту [Текст] / В. М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. — 2012. — Вип. 1(56). — С. 37–47.
- Правдюк, Н. Л. Особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку [Текст] / Н. Л. Правдюк, Я. П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. — 2012. — Вип. 1(56). — С. 211–217.
- Єременко, Д. В. Аудит агропромислових підприємств: методологія та організація [Текст]: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Д. В. Єременко. — К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2008. — 20 с.
- Богач, Л. В. До питання обліку оренди земель сільськогосподарського призначення [Текст] / Л. В. Богач // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер.: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. — 2013. — Вип. 181(3). — С. 13–17.
- Братчук, Л. М. Питання обліку орендованих об'єктів у сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Л. М. Братчук // Економіка АПК. — 2009. — № 8. — С. 96–100.
- Ярмолюк, О. Ф. Аудит в системі управління землями сільськогосподарського призначення [Текст] / О. Ф. Ярмолюк // Наукові читання. — 2014. — Т. 3. — С. 84–87.
- Вороновська, О. В. Передумови аудиту земель сільськогосподарського призначення [Текст] / О. В. Вороновська // Економічний аналіз. — 2010. — № 6. — С. 396–399.
- Крупенко, А. О. Проблеми обліку операцій з оренди земельних ділянок [Текст]: зб. наук. пр. / А. О. Крупенко, С. О. Кучеркова // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». — 2013. — Вип. 10(37), Ч. 3. — С. 395–400.
- Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [Електронний ресурс]: Міжнародний документ від 01.01.2012. — Режим доступу: \www/URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_018
- Про оренду землі [Електронний ресурс]: Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV (в редакції станом на 20.12.2015). — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
- Земельний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III (в редакції станом на 01.03.2016). — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ПОДХОДА К АУДИТУ АРЕНДЫ ЗЕМЕЛЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ

В статье обоснована необходимость проведения аудита аренды земли на сельскохозяйственных предприятиях. С учетом специфики сельскохозяйственной аренды определены основные элементы его методики. Рекомендательный порядок аудита, в отличие от существующих подходов, предусматривает проведение правового аудита аренды земли и оценку деятельности предприятия по сохранению ее качественного состояния. Для отображения результатов аудиторской проверки разработаны формы рабочих документов аудитора.

Ключевые слова: аудит, методика аудита, аренда земли, земельный участок, рабочие документы аудитора.

Бурлан Світлана Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент, сертифікований аудитор, кафедра обліку та аудиту, Чорноморський державний університет ім. П. Могили, Миколаїв, Україна.

Каткова Наталя Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку і економічного аналізу, Національний університет кораблебудування ім. адм. Макарова, Миколаїв, Україна, e-mail: nataliaovkatkova@gmail.com.

Матушевська Олена Анатоліївна, кандидат економічних наук, кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, Севастопольський державний університет, Крим.

Бурлан Светлана Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент, сертифицированный аудитор, кафедра учета и аудита, Черноморский государственный университет им. П. Могила, Николаев, Украина.

Каткова Наталья Владимировна, кандидат экономических наук, доцент, кафедра учета и экономического анализа, Национальный университет кораблестроения им. адм. Макарова, Николаев, Украина.

Матушевская Елена Анатольевна, кандидат экономических наук, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Севастопольский государственный университет, Крым.

Burlan Svetlana, Petro Mohyla Black Sea State University, Ukraine. Katkova Natalia, Admiral Makarov National University of Shipbuilding, Mykolaiv, Ukraine, e-mail: nataliavkatkova@gmail.com. Matushevska Olena, Sevastopol State University, Crimea

УДК 332/63:631.548

DOI: 10.15587/2312-8372.2016.66114

**Мороз О. В.,
Семцов В. М.,
Вакар Т. В.,
Кравчук О. Ю.**

АНАЛІЗ ІНСТИТУЦІЙНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ МІСЦЕВИХ ЕКОНОМІК СУЧАСНОГО УКРАЇНСЬКОГО СЕЛА

Здійснено аналізування інституційних факторів при поясненні відмінностей щодо соціально-економічних показників окремих сільських громад. В основу досліджень було покладено інституційну теорію та методологію пояснення сучасного стану громад в залежності від неекономічних факторів історичного змісту. На прикладі сільських територій Вінницької області встановлено відмінності, що можуть бути пояснені природою і впливом інституційних факторів. З цих позицій здійснено спробу економічно оцінити такі фактори.

Ключові слова: *інститути, місцеві економіки, сільські громади, інституційні фактори, історія села.*

1. Вступ

Сьогодні, на фоні усталеної депресії економіки України, все більш дискусійними стають питання ефективності галузевих ринкових реформ, про що свідчать численні факти і публікації. З цих позицій актуалізується перш за все проблема депресивного стану місцевих економік сільських територій. Очевидно, можна стверджувати про національний рівень даної проблеми, враховуючи відносно велику для європейських країн частку сільського населення та роль аграрного сектору економіки. Це потребує проведення окремих досліджень.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

В сучасній економічній літературі теорія інституціоналізму активно вивчається. До найбільш відомих наукових праць із інституціоналізму слід віднести роботи Т. Веблена, У. Мітчелла, Дж. Коммонса, Д. Нортона, Р. Коуза, Дж. Бьюкенена, О. Вільямсона та ін. [1–5]. Інтерес до даного наукового напрямку в Україні фіксується з 90-х р.р. ХХ ст.; у цій галузі працювали О. Прутська, О. Шпикуляк, В. Мамчур, М. Дубініна, Т. Усюк та ін. [6–9]. Напрацювання у даному напрямку авторів цієї статті представлено у роботі [10]. Окремо слід зазначити наукову школу російських інституціоналістів, представлену роботами Г. Клейнера, О. Аузана, В. Тамбовцева, О. Шастітка, О. Іншакова та ін. [11, 12]. Тематика робіт вказаних вчених здебільшого зводиться до наступного: 1) ваді теорії ринку полягають у тому, що така не бере до уваги роль інститутів; 2) проблеми

неефективного (чи недостатньо ефективного) процесу побудови ринкових відносин у країнах третього світу викликана саме ігноруванням ролі місцевих інститутів; 3) має право на життя альтернативний до ринкової теорії шлях розвитку в силу наявності якихось національних інституційних відмінностей. Слід особливо відзначити праці Е. Сото [13], в яких аргументовано, що неекономічні – інституційні – фактори в перехідних економіках традиційно відігравали виключно важливу роль у самих різних країнах; звідси потенційно роль теорії інституціоналізму на етапі реформ об'єктивно зростає.

Тим не менше, реформи в Україні здійснювалися і продовжують здійснюватися без належного інституційного обґрунтування. З іншого боку, у ряді робіт, як вважають автори статті, принципові положення теорії інституціоналізму потребують уточнення. Так, методологічно невірним виглядає, зокрема, віднесення окремими авторами до інституцій «установчих документів підприємств», «інструкцій органів самоврядування» [6], «зеленого туризму» та «сертифікаційного управління якістю» [7], або ж оцінювання зміни інститутів ринкової інфраструктури за кількістю елеваторів і овочесховищ [8] чи законодавчих та нормативних документів [7].

Тому, за всієї оригінальності аргументів, теорія інституціоналізму потребує як коректної інтерпретації на прикладі конкретних об'єктів, так і безпосереднього використання у реформах. Звідси актуальність ідентифікації такого зв'язку представляється достатньо високою. Досліджувані у статті сільські громади Поділля мають історію щонайменше 300-літньої давності, тому, за гіпотезою дослідження, інформація з історичних та інших особливостей їхнього господарського розвитку