

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

*На основі дослідження та аналізу широкого кола думок науковців пропонуються основні класифікаційні ознаки внутрішнього аудиторського контролю. Подається характеристика основних видів аудиту в сільському господарстві*

**Постановка проблеми.** В умовах глобалізації України суттєвим є розвиток методології внутрішнього аудиту. Цій проблемі в економічній літературі приділяється достатня увага, проте не розкриті питання класифікації внутрішнього аудиту. Розвиток нових виробничих відносин в сільськогосподарських підприємствах привів до збільшення інтересів власників підприємств та їх керівників, тому виникає необхідність функціонування такої форми контролю, як внутрішній аудит в сільському господарстві та визначення основних класифікаційних ознак внутрішнього аудиту. Правильне виділення класифікаційних ознак внутрішнього аудиту забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності виробництва і господарювання, відповідність системи бухгалтерського обліку вимогам законодавчих і нормативно-правових актів, зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам аудиторського контролю присвятили роботи такі відомі вчені як Білуха Т.М., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Дорош Н.І., Петрик О.А., Редько О.Ю., Савченко В.Я. та інші. У дослідженнях цих вчених розглянуті питання організації, регулювання і проведення аудиту. Проте, слід зазначити, що ряд актуальних питань аудиторської діяльності потребують подальшої розробки. Одним з таких напрямків є застосування та виділення основних класифікаційних ознак внутрішнього аудиту, що притаманні галузі сільського господарства.

**Мета дослідження.** Завданням внутрішнього аудиту є допомога відповідним працівникам підприємства виконувати свої обов'язки кваліфіковано і ефективно. Необхідно зазначити, що сільське господарство – особлива виробнича галузь з притаманною їй специфікою, яка полягає як в сезонності виробництва, так і в його матеріаломісткості. Також для цієї галузі характерне існування підприємств середніх розмірів та різних форм власності, тому доволі важко розробити певні інструменти контролю за діяльністю кожного виду підприємств та визначити основні класифікаційні ознаки внутрішнього аудиту в сільському господарстві.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** На підставі вивчення міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, зарубіжної та вітчизняної спеціальної літератури, ми пропонуємо виділяти такі ознаки класифікації внутрішнього аудиторського контролю: напрям діяльності, час виконання, обумовленість здійснення, обсяг перевірки і функціональний зміст.

Поділ внутрішнього аудиторського контролю **за напрямом діяльності** обумовлений впливом міжнародної аудиторської практики. Активний розвиток внутрішнього аудиту за кордоном на протязі двох останніх десятиліть дозволяє виділити п'ять основних видів діяльності внутрішніх аудиторів, визначених у Положенні про обов'язки внутрішніх аудиторів, Кодексу стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, а саме:

- перевірка достовірності і повноти фінансової інформації (класифікується як аудит фінансової звітності);
- перевірка системи забезпечення відповідності діяльності підприємства встановленій політиці, планам, нормам законодавства, а також визначення ступеня цієї узгодженості (аудит відповідності);
- перевірка заходів забезпечення збереження активів;
- оцінка ефективності використання ресурсів підприємства (операційний аудит);
- перевірка відповідності господарської діяльності підприємства і планів розвитку меті його створення.

Наведені види діяльності відображають різноманітність і повноту сфери внутрішнього аудиту. Проте такий поділ має досить умовний характер. Так, перевірку дотримання норм податкового законодавства відносять до сфери аудиту фінансової звітності, а не до аудиту відповідності, що, на наш погляд, не відповідає суті такої перевірки. Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів досить важко віднести до певної категорії, наприклад, визначення ефективності структури внутрішнього контролю підприємства класифікується як вивчення і оцінка даної структури. Проте термін "ефективність" є визначальною рисою операційного аудиту. Тому, доцільно діяльність внутрішніх аудиторів щодо визначення ефективності структури внутрішнього контролю підприємства характеризувати як операційний аудит. Це обґрунтовується і тим, що основним завданням внутрішнього аудитора під час вивчення структури внутрішнього контролю підприємства постає перевірка заходів відносно забезпечення збереження активів.

Цілком очевидно, що проблема наукової класифікації видів діяльності внутрішніх аудиторів у міжнародній практиці потребує подальшого дослідження. Актуальність цієї проблеми обумовлена бурхливим розвитком внутрішнього аудиту у світі, що спричиняє постійне розширення сфери внутрішнього аудиту, появу нових послуг, які надаються внутрішніми аудиторами. Зародковий стан вітчизняного внутрішнього аудиту обмежує наукові дослідження даного питання у зв'язку з браком практичного матеріалу. Крім того, на даному етапі становлення аудиторської діяльності в Україні досить важко передбачити напрямок формування системи внутрішнього аудиту, проте вже зараз можна визначити деякі особливості вітчизняного внутрішнього аудиту і перспективи його розвитку. Безумовно, еволюція даного виду аудиторської діяльності в нашій країні базується на впровадженні нагромадженого у світі досвіду внутрішнього аудиту і надбаннях школи традиційної ревізії фінансово-господарської діяльності. Стимул розвитку внутрішнього аудиту закладений у самій його природі, оскільки єдина спільна характеристика, що властива будь-якому виду діяльності внутрішніх аудиторів це її мета, а саме, корисність для підприємства.

Дотримуючись положень міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, ми поділяємо внутрішній аудиторський контроль за напрямом діяльності на аудит фінансової звітності, аудит відповідності і операційний аудит.

Аудит фінансової звітності здійснюється з метою визначення правильності її складання у відповідності з встановленими правилами ведення бухгалтерського обліку і формами обов'язкової звітності. Аудит фінансової звітності виконується для визначення того, чи відповідає зведена фінансова звітність певним критеріям. Як правило, аудитори обмежуються публічною звітністю підприємств.

**Аудит відповідності** – це перевірка дотримання в господарській системі підприємства норм законодавчих актів та інструктивних матеріалів, а також процедур або правил, що передбачені адміністрацією для персоналу. В його завдання входить перевірка відповідності діяльності підприємства установчим документам, правильності використання коштів на оплату праці та інших виплат, обґрунтованість списання витрат на собівартість продукції і послуг, правильність визначення прибутку. Критеріями для аудиту цього виду є як загальні норми, стандарти і правила, встановлені державою, так і внутрішні документи, які регламентують порядок розрахунків з персоналом, засновниками, філіалами, банком та інші.

*Операційний аудит* – це перевірка функціонування окремих частин господарського механізму підприємства з метою оцінки їх ефективності, надійності і корисності для управління. Метою цього виду аудиту є оцінка ефективності окремого напрямку роботи підприємства і розробка рекомендацій для його покращення. Охарактеризувати типовий операційний аудит неможливо, оскільки операційна ефективність може оцінюватися в багатьох сферах. Необхідно зазначити, що операційний аудит є найбільш складним видом аудиторською контролю, оскільки набагато важче об'єктивно оцінити ефективність операцій ніж їх відповідність інструкціям, а критерії оцінки інформації в кожному окремому випадку встановлюються завданнями підприємства або його структурних підрозділів і тому є дуже суб'єктивними. Головна відмінність операційного аудиту від аудиту фінансової звітності – призначення перевірок. Під час аудиту фінансової звітності основна увага спрямована на правильність відображення господарських операцій в обліку і звітності. Під час операційного аудиту наголос робиться на ефективності діяльності. Необхідно зазначити, що операційний аудит трактується менш однозначно ніж традиційний аудит фінансової звітності.

**За часом дії** внутрішній аудиторський контроль поділяють на попередній, поточний і ретроспективний. *Попередній внутрішній аудиторський контроль* здійснюється до початку господарської операції, на стадії прийняття управлінського рішення і спрямований на запобігання незаконності і недоцільності виконання робіт, здійснення господарських операцій в організації. Попередній внутрішній аудит особливо ефективний для перевірки якості матеріальних ресурсів до їх виробничого використання, а також запланованих інвестицій і фінансових вкладень. Цей вид аудиторського контролю також необхідний під час розробки проектів і експертиз вже підготовлених договорів різного характеру для укладання підприємством з іншими юридичними і фізичними особами, для розробки схем і проектів організації бухгалтерського обліку, оптимізації облікової політики, виробництва продукції (робіт, послуг), маркетингу та інших планів підприємства.

*Поточний внутрішній аудиторський контроль* використовується безпосередньо під час виконання робіт або в процесі здійснення господарських операцій і спрямований на оперативне усунення недоліків, впровадження науково обґрунтованих розробок. Перевагами даного виду внутрішнього аудиту є можливість своєчасно виявити і усунути помилки в бухгалтерському обліку, порушення положень законодавчих і нормативних актів, пов'язаних з нарахуванням податків. Поточний внутрішній аудиторський контроль дозволяє виправити типові для даної організації помилки і сприяє недопущенню в подальшому аналогічних помилок, а також дозволяє мінімізувати властивий і контрольний ризики під час аудиту фінансової звітності. Поточні перевірки внутрішні аудитори здійснюють шляхом спостереження і обстеження об'єктів аудиту, консультування спеціалістів і керівників організації стосовно юридичних, управлінських, облікових і податкових питань. Поточному внутрішньому аудиту властива максимальна оперативність, гнучкість, здатність виправлення помилок і удосконалення фінансово-господарської діяльності.

*Ретроспективний внутрішній аудиторський контроль* здійснюється після виконання робіт і закінчення господарських операцій. Наступний внутрішній аудит не може орієнтуватися на проблеми в момент їх виникнення, тим не менш він виконує важливі функції. Одна з них полягає в тому, що наступний аудиторський контроль формує для керівництва організації інформацію стосовно виявлених недоліків і помилок, рекомендації їх усунення і недопущення в майбутньому. Порівнюючи фактично отримані і заплановані результати роботи, керівництво має можливість оцінити наскільки реалістично і обґрунтовано були складені плани, виконані роботи, здійснені господарські операції. Ця процедура дозволяє

також отримати інформацію про існуючі проблеми і сформувати заходи їх попередження і уникнення. Ретроспективний внутрішній аудит забезпечує також об'єктивну оцінку діяльності організації. Характерною рисою цього виду аудиторського контролю є повнота охоплення об'єктів перевірки, можливість їх детального вивчення. Це дозволяє виявити не тільки недоліки роботи організації, але і невикористані резерви підвищення ефективності всіх видів діяльності.

**Відносно обумовленості** здійснення внутрішній аудиторський контроль класифікують як ситуаційний і програмний. *Ситуаційний внутрішній аудит* здійснюється на вимогу керівництва у разі необхідності, при виникненні певних обставин. *Програмний внутрішній аудит* обумовлюється затвердженням регламентом перевірок (планом). У міжнародних стандартах внутрішнього аудиту рекомендується вказувати у звіті внутрішніх аудиторів вид аудиторської перевірки: програмна чи ситуаційна.

**В залежності від обсягу і характеру** перевірок внутрішній аудит поділяють на комплексний і тематичний. *Комплексний внутрішній аудит* передбачає застосування системного підходу у вивченні функціонування окремою структурного підрозділу підприємства, суцільний характер перевірок. В умовах системного підходу здійснюється формалізація аудиторських процедур, що дозволяє істотно оптимізувати ефективність внутрішнього аудиторського контролю. Під час *тематичного внутрішнього аудиту* перевірячі підлягають окремі аспекти діяльності досліджуваного об'єкту, переважно застосовують вибіркові методи контролю.

**За ознакою функціонального змісту** розрізняють: технологічний, організаційний, правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий внутрішній аудиторський контроль. *Технологічний аудит* – це контроль професійного рівня і поточного сипу техніки і технології, що використовується об'єктом аудиту. Технологічний внутрішній аудит перевіряє відповідність рівнів технологічного забезпечення підрозділів і базується на їх порівнянні і визначенні вузьких місць, в технологічній політиці підприємства. Внутрішні аудитори повинні бути в курсі останніх нововведень в сфері техніки і технологій і активно використовувати їх у своїй роботі, особливо це стосується комп'ютерної техніки.

*Організаційний аудит* – це контроль (функціонування процесу або побудови організації) на основі прийнятих норм, законів і принципів організації як процесу. До основних сфер дії внутрішнього організаційного аудиту належать: управлінські технології; функціональні і організаційні структури управління; розробка і прийняття рішень; дослідження можливих підходів до створення системи стандартів, норм і правил для оцінки управлінської діяльності; формування на основі викопаного дослідження комплексу показників для об'єктивної оцінки рівня управлінської діяльності.

Ефективність внутрішнього аудиту вже ні в кого не викликає сумнівів. У світі створена відповідна правова, методологічна та інша основа аудиторської діяльності. Практика аудиту постійно розширюється, з'являються нові його напрямки, такі як правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий аудит.

*Правовий аудит* – це контроль обов'язкових для виконання міжнародних, державних і місцевих законодавчих актів і положень, а також статутних документів і розпоряджень керівництва. Внутрішній правовий аудит контролює відповідність діяльності підприємства нормативним актам, особливо у сфері податкового законодавства.

Поняття *екологічний аудит*, як і сам термін виникли в Україні порівняно недавно, що пов'язано з політичними і економічними перетвореннями в нашій країні. Розробка і реалізація в ряді країн національних стратегій екологічно стійкого розвитку передбачає посилення екологічної складової економіки, гармонізацію екологічних та економічних інтересів суспільства в цілому. Завдання інтеграції України та інших держав з перехідною

економікою до системи міжнародної екологічної безпеки, посилення вимог законодавства у сфері охорони навколишнього середовища висуває на перший план розвиток нового напрямку в аудиторській діяльності – екологічного аудиту. Аналіз міжнародного розвитку свідчить про широке практичне застосування внутрішнього екологічного аудиту як засобу отримання та оцінки екологічної інформації про підприємство або інший господарський об'єкт, а також з метою розробки коригуючих заходів і прийняття управлінських рішень.

Об'єктом *соціального внутрішнього аудиторського контролю* або аудиту персоналу є умови праці і відпочинку штатних працівників підприємства, дотримання законодавчих вимог під час прийому на роботу і звільнення.

*Маркетинговий аудит* дозволяє застосувати аудиторський підхід до комплексного контролю і аналізу актуальних проблем маркетингу, що стали для більшості компаній питаннями виживання і для всіх підприємств без виключення – питаннями стабілізації і розвитку. Завданнями внутрішнього маркетингового аудиту є визначення мети і стратегії ціноутворення, стимуляція обсягів реалізації, оптимізація конкурентної стратегії, забезпечення динамічної відповідності продукції підприємства поточним і потенційним вимогам покупців.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Всі види внутрішнього аудиторського контролю взаємопов'язані і спрямовані на удосконалення діяльності суб'єктів господарювання в умовах глобалізації. Наведена класифікація, на наш погляд, найбільш повно розкриває існуючі види внутрішнього аудиту, характеризує його як складний і багатогранний процес.

#### **Список використаної літератури**

1. *Дерій В.* Внутрішньогосподарський контроль за витратами і доходами в сільському господарстві / В. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – № 2. – 2006. – С. 10-12. 2. *Єгарміна В.* Внутрішній контроль. Сучасність і перспективи розвитку / В. Єгарміна // Вісник служби України. – 2004. – № 29. – С. 62-64. 3. *Мельничук О.А.* Проблеми організації внутрішнього аудиту в сільськогосподарських підприємствах / О.А. Мельничук // Економіка АПК. – 2003. – № 10. – С. 98-102. 4. *Савчук В.* Внутрішній аудит у системі корпоративного управління підприємством / В. Савчук // Економіка АПК. – 2005. – № 2. – С. 50-55.

СТЕНДЕР Світлана Василівна – асистент кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного університету

