

УДК 657.6:631.162

Белінська С.М.

кандидат економічних наук,

доцент (б.в.з.) кафедри обліку і аудиту

Чорноморського державного університету імені Петра Могили

РОЗВИТОК АУДИТОРСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

DEVELOPMENT OF AUDIT SERVICE OF THE AGRICULTURAL SECTOR OF UKRAINE

АНОТАЦІЯ

В статті обґрунтовано доцільність виділення аграрного аспекту аудиторської діяльності по обслуговуванню підприємств аграрного сектора економіки, та визначені шляхи розвитку аудиту в аграрному секторі економіки України. Доведено, що сучасний підхід до формулювання визначення аудиту повинен ґрунтуватися на розумінні його економіко-правової сутності, розвиток аудиту є невід'ємним елементом інфраструктури ринкової економіки, який зумовлюється рядом чинників.

Ключові слова: аграрний сектор, облік, аудит, аудитор, економіка, інфраструктура ринкової економіки, чинники, аудиторська практика, макрорівень, мікрорівень, аграрний сектор, внутрішній контроль.

АННОТАЦИЯ

В статье обоснована целесообразность выделения аграрного аспекта для аудиторской деятельности по обслуживанию предприятий аграрного сектора экономики, и определены пути развития аудита в аграрном секторе экономики Украины. Доказано, что современный подход к формулировке определения аудита должен основываться на понимании его экономико-правовой сущности, развитие аудита является неотъемлемым элементом инфраструктуры рыночной экономики, который обуславливается рядом факторов.

Ключевые слова: аграрный сектор, учет, аудит, аудитор, экономика, инфраструктура рыночной экономики, факторы, аудиторская практика, макроуровень, микроуровень, аграрный сектор, внутренний контроль.

ANNOTATION

The feasibility of the agricultural aspect's allocation for the audit activities in service of agriculture enterprises is grounded and the ways of auditing development in the agricultural sector of Ukraine is defined. It is proved, that the modern approach to the formulation of the audit definition should be based on an understanding of its economic and legal entities. Existing law treats the audit solely as a service in all material aspects that contradicts several provisions of the classical economic theory.

Keywords: agriculture, accounting, auditing, auditor, economy, market economy infrastructure, factors, audit practice, macro level, micro level, agriculture, internal control.

Постановка проблеми. Перехід до ринкових відносин впродовж останніх років супроводжувався значними труднощами для більшості підприємств аграрної галузі через скорочення структур відомчого контролю, бухгалтерських служб, відсутність коштів на проведення фінансово-економічної роботи з боку держави, а особливо через відтік економічних кадрів у більш прибуткові сфери діяльності. Особливо гостро ця проблема відчувається в умовах впровадження Податкового кодексу України та міжнародних стандартів фінансової звітності, що застосовують при складанні фінансової звітності та консолі-

дованої фінансової звітності для тих чи інших суб'єктів підприємницької діяльності.

Розвиток системи незалежного аудиторського обслуговування аграрного сектора економіки повинний забезпечити подолання цих труднощів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми становлення та розвитку аудиту в Україні, методичні питання здійснення аудиту висвітлені у працях вітчизняних та зарубіжних вчених. Зокрема, в Україні питанням методології та організації аудиту присвячені праці О.Ю. Редька, Н.І. Дорош, організації і технології аудиторської діяльності – В.П. Бондаря, загальна характеристика стану та перспективи розвитку аудиту в Україні висвітлені у працях О.А. Петрик. В даних дослідженнях фокус спрямований на загальні аспекти аудиту, виходячи із положення, що підходи в аудиті єдині для всіх галузей і його методи і прийоми можуть використовуватися щодо будь-якої сфери провадження підприємницької діяльності без врахування специфіки галузі. Проте в ряді досліджень К.П. Дудка, О.Г. Пономаренко та ін. зроблено спроби вирішення окремих проблем аудиту в аграрному секторі економіки України. Це свідчить про певні невизначеності щодо комплексного вирішення проблеми аудиторського забезпечення діяльності аграрних підприємств.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Обґрунтування об'єктивної необхідності аудиторської діяльності підприємств аграрного сектора економіки. Довести необхідність виділення аграрного аспекту аудиторського обслуговування підприємств аграрного сектора економіки. Визначити пріоритетні напрями розвитку аудиту в аграрному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Глобалізаційні процеси у світовій економіці передбачають перебіг капіталу до підприємств, які гарантують найефективніший спосіб його використання. Це зумовлює зростання інтересу до інформаційної основи прийняття обґрунтованих управлінських рішень фінансової звітності та підвищення вимог до її якісних характеристик. Незважаючи на перманентну модернізацію національної системи фінансово-господарського контролю, формування цілісної системи аудиту

в аграрному секторі економіки не завершено. Необхідність суспільного незалежного контролю функціонування підприємницьких структур недержавної форми власності в аграрному секторі економіки України доводить об'єктивно існуючу потребу в розширенні галузевого ринку аудиторських послуг.

Сучасний аудит повинен ґрунтуватися на розумінні його економіко-правової сутності. Чинне законодавство трактує аудит виключно як послугу, що суперечить ряду положень класичної економічної теорії. Водночас ототожнення договору на проведення аудиту з договором підяду є неможливим з причини невідповідності аудиторської перевірки сутнісним характеристикам категорії «робота». Розуміння економіко-правової сутності аудиту може бути використано при формуванні законодавчої ініціативи та створює передумови для адекватного позиціонування договору на проведення аудиту серед видів господарських договорів, тлумачення його предмету і врегулювання спорів між аудитором та замовником з приводу якості аудиту.

Аналіз світової аудиторської практики виявив, що уніфікованими критеріями для визначення об'єктів обов'язкового аудиту є показники чисельності працюючих, вартості активів, обсягу виручки від реалізації у звітному році. Однак галузева специфіка аграрного сектору не дозволяє застосувати означені критерії: чисельність працівників визначається залежно від рівня механізації технологічних процесів та підлягає сезонним коливанням; баланс більшості аграрних підприємств практично «порожній», а їх майновий та земельний потенціал сформовано на основі орендованих засобів; безгрошові розрахунки та режим послабленого податкового контролю за доходами агроформувань анулюють такий критерій, як виручка.

При визначенні економічної ефективності розширення кола суб'єктів обов'язкового аудиту в аграрному секторі економіки слід застосувати підхід, що базується на співвідношенні вартісного виразу фінансових ризиків, обчислених аудитором, разом з сумою донарахованих виплат власникам землі і майна до витрат на проведення аудиту. У подальшому такі розрахунки підлягають обов'язковому коригуванню на величину вартісного виразу ефекту від пропозицій аудитора по вдосконаленню системи обліку і внутрішнього контролю замовника.

Якісна характеристика соціальної ефективності запровадження обов'язкового аудиту виражається у збільшенні поінформованості власників та можливості відслідковувати та вчасно приймати рішення щодо керованості використання майна та землі; підвищенні мотивації населення у реалізації своїх рішень; ініціюванні змін у методах господарювання; забезпеченні захисту майнових інтересів селян.

Аудиторська діяльність щодо обслуговування агропромислового комплексу передбачає здійс-

нення аудиту фінансової звітності підприємств галузі, надання супутніх послуг, що включають організаційне і методичне забезпечення суб'єктів господарювання консультаціями та послугами з питань бухгалтерського обліку, оптимізації оподаткування, складання фінансової та інших видів звітності, аналізу фінансово-господарської діяльності, супроводження трансакцій, що відносяться до зовнішньоекономічної діяльності та залучення інвестицій, в тому числі іноземних, розробки стратегічних фінансових планів розвитку бізнесу, впровадження ефективних підходів до організації та здійснення внутрішнього контролю, а також здійснення інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності в галузі.

В останні роки зниження ролі бухгалтерського обліку в формуванні системи економічної інформації підприємства, орієнтування лише на правила податкового законодавства спричинило досить вагоме зниження кваліфікації економічних кадрів підприємств. До того ж і податкові інспектори наразі не володіють відповідними знаннями з бухгалтерського обліку, інформація якого з прийняттям Податкового кодексу стає вихідною точкою для розрахунку податкових зобов'язань. Це призводить до того, що на початкових етапах неминучими можуть виявитися суперечності та непорозуміння застосування бухгалтерських правил через недостатню компетенцію в даних питаннях як спеціалістів підприємств, так і працівників податкових інспекцій на місцях.

Наближення аудиторських служб до суб'єктів господарювання, в прямому та переносному сенсах, дасть можливість оперативно доводити до них нормативно-правову та інформаційну бази і таким чином подолати традиційне відставання аграрної галузі в сферах обліку, фінансів, оподаткування, іншій економіко-правовій діяльності.

Україна визнається міжнародною спільнотою як розвинута аграрна держава, що має потребу та можливість залучення іноземних і вітчизняних інвестицій в аграрному секторі економіки. Розміщення інвестицій, у відповідності з міжнародними стандартами, вимагає як проведення власне аудиту, так і використання при цьому різнобічних аудиторських послуг. Розвиток галузі неможливий без участі її підприємств на кредитному, валютному ринках, ринку термінових (ф'ючерсних) угод, цінних паперів, інших фондових ринках, що об'єктивно зумовлює необхідність проведення різноманітних економіко-правових консультацій та підтвердження аудитором публічної звітності аграрних учасників фінансового ринку.

Фінансово-економічна взаємодія окремих підприємств галузі та агропромислового комплексу в цілому з іншими суб'єктами господарювання України і світового товариства зумовлює необхідність проведення на підприємствах аудиту публічної фінансової звітності та іншої

інформації щодо їх фінансово-господарської діяльності. Підтвердження незалежним аудитором фінансової звітності є важливою суспільною місією аудиту як окремого інституту, а на практиці визначає високий рівень прозорості підприємства та забезпечує високий рівень довіри між партнерами по бізнесу, державою та підприємством, менеджментом та власниками, тобто, в широкому розумінні, довіру суспільства до економічної інформації, що наведена у фінансовій звітності підприємства.

Реформування власності призводить до появи значного прошарку власників агропромислових підприємств. Місце незалежного аудиту безпосередньо на стадії приватизації полягає в забезпеченні достовірної інформації для об'єктивної оцінки майна та землі, захисті інтересів сільськогосподарських товаровиробників в процесі приватизації переробних, сервісних, торговельних підприємств аграрного сектора економіки, захисті інтересів працівників, пенсіонерів в ході персоніфікації активів приватизованих підприємств.

Після здійснення приватизації власник залучає аудитора для об'єктивної оцінки правильності процесів перерозподілу власності та формування контрольних пакетів акцій у певних фізичних чи юридичних осіб. Немаловажне значення для власників має незалежна оцінка фінансово-господарських результатів діяльності керівництва підприємства за звітний період, правомочність розподілу і використання ним отриманих доходів. На цій стадії аудит забезпечує правове формування на підприємствах аграрного сектора економіки власників з контрольними долями в статутних фондах, що сприятиме комерційному успіху галузі в ринкових умовах.

Основою аудиторського обслуговування діяльності підприємств аграрного сектора економіки є загальні принципи, визначені законодавчими та нормативними документами, що регулюють аудиторську діяльність в Україні та міжнародні стандарти аудиту, які прийняті до застосування Аудиторською палатою України. Разом з тим, не викликає сумнівів і той факт, що на організацію та методологію аудиту значний вплив має специфіка галузі, яка в аграрному секторі визначається наступними особливостями:

- наявністю спеціальних пільгових режимів оподаткування господарюючих суб'єктів;
- правовим статусом аграрних підприємств, галузевих та продуктових об'єднань і фінансової інфраструктури аграрного сектора економіки;
- наявністю специфічних об'єктів обліку аграрних підприємств, таких як земля, сільськогосподарська продукція, біологічні активи і т.п.;
- обліку сільськогосподарського виробництва та визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності;
- обліку переробки сільськогосподарської продукції на умовах поставок давальницької сировини;

– приватизації майна сільськогосподарських підприємств та підприємств переробки, сервісу, торгівлі;

– становлення та функціонування внутрігосподарських майнових, земельних відносин та їх обліку.

Варто зазначити, що необхідність виділення специфічних підходів до аудиту в сільському господарстві підтверджується наявністю методичних напрацювань зарубіжних бухгалтерських організацій, наприклад, Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів [4].

Зазначене вище дає підстави виділити аграрний аспект аудиторської діяльності, що дасть можливість більш якісно забезпечити аграрний сектор аудиторськими послугами, підготовкою кадрів з відповідною спеціалізацією, в тому числі внутрішніх аудиторів, а також методичними розробками та інформаційними ресурсами, що стосуються специфіки аудиту в аграрному секторі.

Аудиторське обслуговування аграрного сектору має представляти собою не просто одноразове здійснення перевірки фінансової звітності за відповідний звітний рік, а перш за все аудиторське супроводження аграрних суб'єктів господарювання протягом всього періоду діяльності. Це потребує досить близького розміщення аудиторських структур до підприємств, що визначає одну з головних особливостей формування системи незалежного аудиту в галузі. При цьому слід враховувати такі фактори, як брак часу для самостійного (природного) становлення аудиторських фірм в аграрних регіонах; специфіка галузі, що зумовлює здійснення аудиторських послуг за помірними цінами; неможливість використання аудитором висококваліфікованих спеціалістів зі знанням специфіки галузі аграрного сектора економіки районного та обласних рівнів через їх відсутність (відтік в більш прибуткові сфери діяльності, про що відмічалось раніше).

Подолання вказаних труднощів можливе через спільну ініціативу Мінагропроду України та Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України з її науково-навчальним центром – Інститутом обліку і фінансів по організації роботи з підготовки кадрів з числа ревізорів, бухгалтерів, економістів, юристів управлінь агропромислового розвитку, виробничих об'єднань та інших підприємств та установ для роботи аудиторами. Останнє має сприяти прискоренню формування незалежних аудиторських фірм для обслуговування аграрного сектору.

Вибір аудиторами, що спеціалізуються на аграрному секторі, організаційних формувань своєї діяльності здійснюється з врахуванням законодавчо встановлених вимог. Проте найбільш ефективним є якнайшвидше становлення великих аудиторсько-консалтингових структур на рівні областей та створенні єдиного Методичного центру з аграрного аудиту.

Засновані на рівні областей аудиторські фірми формують власні філіали чи відокремлені підрозділи в районах. Виконання функцій Методичного центру аграрного аудиту доцільно покласти на Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів аграрного сектора економіки України, враховуючи її громадський статус, науковий потенціал та наявність територіальних відділень майже у всіх областях України.

Варто відзначити, що запропонований підхід формування системи незалежного аудиту в аграрній галузі не суперечить діяльності Співки аудиторів України та Аудиторської палати України, а направлений суто на інформаційно-методичне забезпечення аудиторської діяльності в аграрному секторі та захист інтересів аграрних аудиторів і суб'єктів господарювання аграрного сектора економіки в ринкових умовах.

Аудиторські фірми в своїй діяльності керуються методологічними підходами, що в основному визначені стандартами аудиту та правилами Аудиторської палати України. Крім того, в процесі здійснення аудиту необхідно керуватися основними методологічними підходами, визначеними для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Вони, в свою чергу, мають свої специфічні особливості для окремих галузей господарської діяльності. Тому виникає необхідність розвитку методології аудиту, що визначає специфіку аудиторського обслуговування аграрного сектора економіки.

Виконання функції науково-методичного забезпечення аудиторського обслуговування аграрного сектора економіки доцільно покласти на Методичний центр аграрного аудиту, яким раніше визначено Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів аграрного сектора економіки України спільно з Інститутом обліку і фінансів НААН України. Він формує нормативно-інформаційну базу економіко-правового характеру, проводить її систематизацію, обробку та доводить до потреб користувачів (аудиторських фірм, суб'єктів господарювання та інших зацікавлених сторін) підготовлені на цій базі методики, рекомендації, інформаційні матеріали. Ці інформаційно-методичні ресурси постійно поновлюються, перевіряються на відповідність вимогам нормативно-правових документів і коригуються після апробації в ході практичного здійснення аудиту.

Результати впровадження науково-методичних розробок розглядаються на конференціях, семінарах з аграрного аудиту, що регулярно проводяться Методичним центром. Це стає тією основою для обміну досвідом між суб'єктами аудиторської діяльності, який узагальнюється, знаходить відповідне науково-методичне відображення та пропонується Мінагропроду України для здійснення законодавчої ініціативи, прийняття відповідних підзаконних актів.

З метою якнайшвидшого та ефективнішого науково-методичного забезпечення аудиторського обслуговування аграрного сектора еко-

номіки перед Методичним центром аграрного аудиту першочергово ставляться такі завдання:

- розробка методики аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання в аграрному секторі;

- підготовка рекомендацій для надання аудиторських послуг з питань майнових та земельних відносин, спеціальних режимів оподаткування, обліку давальницьких, товарообмінних (бартерних) та інших операцій;

- підготовка рекомендації щодо аудиторського обслуговування процесів реорганізації підприємств, випуску та обігу цінних паперів, виходу підприємств на міжнародні фінансові ринки через розміщення своїх цінних паперів на зарубіжних торгових площадках.

В подальшому спектр науково-методичного забезпечення аудиту має включати розробки, що стосуватимуться більш різноманітних консалтингових послуг економіко-правового характеру.

Для реалізації та впровадження напрацьованих Методичного центру аграрного аудиту необхідне відповідне кадрове забезпечення аудиту та інформаційно-технічне забезпечення аудиторів.

Кадрове забезпечення аудиторського обслуговування аграрний центр економіки має передбачати:

- перепідготовку висококваліфікованих спеціалістів аграрного сектора економіки для здійснення ними аудиторської діяльності;

- базову підготовку аудиторів при Інституті обліку і фінансів НААН;

- сертифікацію аудиторів у відповідності із законодавством України з аудиту.

З цієї метою доцільна спільна діяльність Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів аграрного сектора економіки України, Інституту обліку і фінансів та Національного центру бухгалтерського обліку та аудиту Співки аудиторів України, завданням якої є підготовка спеціалістів зі знаннями специфіки аграрної галузі.

Успішне функціонування аграрного аудиту потребує сучасного інформаційно-технічного забезпечення. При формуванні системи аграрного аудиту велика увага приділяється капітальним вкладенням в сучасні комп'ютерні технології, створення інформаційних баз даних, розвиток мережових технологій та використання Інтернет-ресурсів.

В період стрімкого розвитку глобальної мережі Інтернет та можливостей її використання майже в кожному кочку України саме інформаційні ресурси, пов'язані з цією мережею, мають стати базовими для інформаційного забезпечення розвитку аграрного аудиту.

Для цього Методичним центром з аграрного аудиту створюється потужний Інтернет-ресурс із доступом для користувачів до програмного забезпечення, баз даних методичних розробок Центру, матеріалів та ресурсів Аудиторської палати України, Співки аудиторів України, нормативних документів Кабінету міністрів України та ін.

Висновки. Розвиток аудиту є невід'ємним елементом інфраструктури ринкової економіки. На макрорівні вони визначені зростанням ролі обліку та контролю у вирішенні глобальної проблеми обмеженості ресурсів, демократизацією суспільства, стрімким розвитком інформаційних технологій. На мікрорівні – впливом докорінних економічних реформ на діяльність підприємств аграрного сектору економіки та їх недосконалим обліково-інформаційним забезпеченням. В результаті дослідження особливостей розвитку аграрного сектору економіки в постприватизаційний період, специфіки відносин власності, що склалися в даній галузі, а також особливостей оподаткування та діяльності обґрунтовано необхідність виділення аграрного аспекту аудиторського обслуговування підприємств аграрного сектора економіки. Це дало змогу визначити пріоритетні напрями розвитку аудиту в аграрному секторі, якими є вплив на регулювання аудиту в Україні з метою врахування специфічних особливостей галузі, науково-мето-

дичне забезпечення аудиту в аграрному секторі, кадрове та інформаційне забезпечення. Вказані напрями є базовими складовими системи незалежного аудиту в аграрному секторі економіки.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про аудиторську діяльність. Закон України від 14.09.2006 р. № 140–V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
2. Метелиця В.М. Професійні організації в освіті бухгалтера / В.М. Метелиця // Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації. IV Міжнародна науково-практична конференція: зб. тез та виступів 18-19 вересня 2008 р. / відпов. за вип. В.М. Жук. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2008. – С. 328–335.
3. Петрик О. Оновлений Закон України «Про аудиторську діяльність»: яким йому бути? / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 39.
4. Програми сертифікації. Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://federation.faaf.org.ua/content/view/9/31/>.