

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

ЛУКИНІВ Зоряна Володимирівна

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА / INTERNAL AUDIT OF ENTERPRISE
SALES AND MARKETING

.

(на матеріалах Агрохолдингу «Мрія»)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма «Економічна експертиза та аудит бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка

групи ОАБм-21

Лукинів Зоряна Володимирівна

Підпис

Науковий керівник

к.е.н., доцент Голяш І.Д.

підпис

ЗМІСТ

| | |
|---|--|
| ВСТУП | 3 |
| РОЗДІЛ 1 | 6 |
| ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА..... | 6 |
| 1.1. Сутність внутрішнього аудиту та його види..... | 6 |
| 1.2. Роль та значення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності для вітчизняних підприємств | 17 |
| 1.3. Міжнародний досвід проведення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності..... | 26 |
| Висновки до розділу 1 | 36 |
| РОЗДІЛ 2 | 37 |
| ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА..... | 37 |
| 2.1. Організація внутрішнього аудиту процесу збуту | 37 |
| 2.2. Особливості організацій внутрішнього аудиту маркетингової діяльності підприємства..... | 50 |
| 2.3. Побудова системи внутрішнього аудиту та її вплив на результати діяльності підприємства | 58 |
| Висновки до розділу 2 | 65 |
| РОЗДІЛ 3 | 66 |
| МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА..... | 66 |
| 3.1. Джерела інформації для аудиторського дослідження процесу збуту та маркетингової діяльності..... | 66 |
| 3.2. Методичні прийоми внутрішнього аудиту та їх спрямованість на дослідження процесу збуту і маркетингової діяльності | 76 |
| 3.3. Показники маркетингової діяльності та їх аналіз при проведенні внутрішнього аудиту..... | 85 |
| Висновки до розділу 3 | 90 |
| ВИСНОВКИ..... | 92 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ джерел | 95 |
| ДОДАТКИ..... | Помилка! Закладку не визначено. |

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасні темпи змін соціально-економічної ситуації обумовлюють виникнення нових напрямків діяльності та вимог до діючих суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим виникає необхідність в удосконаленні та модернізації наявних видів контролю.

Сьогодні, аудит є одним з найефективніших важелів контролю. Зокрема, внутрішній аудит набуває все більшої популярності серед провідних компаній. Особливо застосування даного виду аудиту буде ефективним для підприємств середнього та великого бізнесу, а також підприємств, що здійснюють свою діяльність у галузях з підвищеним рівнем ризику. Зважаючи на це постійно виникають нові течії аудиту. Маркетинговий аудит – одна з течій, яка об'єднує аудит збутової та маркетингової діяльності. Отже, висвітлення сучасних тенденцій трансформації аудиту в різних напрямках не втрачає свої актуальності.

Питання організації внутрішнього аудиту, тенденції його розвитку, роль та значення для збутової діяльності підприємства досліджували Л.В. Балабанова, А.В. Бодюк, Ф.Ф. Бутинець, І.Д. Голяш, Ю.В. Капустіна, С.В.Корягіна, Ф. Котлер, В.П. Пантелеєв, В.С. Рудницький, А.М. Сонін та інші.

Незважаючи на те, що термін «маркетинговий аудит» використовується на практиці досить давно, виникає чимало суперечок щодо питань його організації та значення для підприємства. А от застосування даного терміну при проведенні внутрішнього аудиту майже не розглядають.

Мета та завдання дослідження. Метою магістерської роботи є висвітлення основних теоретичних аспектів внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності, розкриття сутності та методики проведення внутрішнього маркетингового аудиту.

Відповідно до поставленої мети сформульовані наступні **завдання:**

- розкрити сутність понять «внутрішній аудит» та «внутрішній маркетинговий аудит»;
- охарактеризувати основні види внутрішнього аудиту та їх особливості;
- дослідити роль та значення внутрішнього аудиту збутової діяльності підприємств;
- визначити значення та вплив внутрішнього маркетингового аудиту на збут та маркетингову діяльність компанії;
- вивчити досвід проведення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності закордонних підприємств;
- дослідити основні положення організації внутрішнього аудиту процесу збуту Агрохолдингу «Мрія»;
- охарактеризувати особливості внутрішнього аудиту маркетингової діяльності досліджуваного підприємства;
- оцінити побудову системи внутрішнього аудиту та визначити її вплив на фінансові результати компанії.
- визначити інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту та основні шляхи отримання інформації;
- розкрити основні методичні аспекти внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності;
- проаналізувати показники маркетингової діяльності підприємства, які отримані в процесі реалізації функцій внутрішнього аудиту.

Об'єктом дослідження є процес збуту та маркетингової діяльності Агрохолдингу «Мрія» (м. Тернопіль)

Предметом дослідження є методика та організація внутрішнього аудиту та її вплив на фінансові результати підприємства.

Методи дослідження. Під час написання магістерської роботи були використані як загальнонаукові так і спеціальні методи:

- порівняння – при дослідженні сутності терміну «внутрішній аудит» та «внутрішній маркетинговий аудит» ,

- групування – при вивченні інформаційної бази внутрішнього аудиту, розширенні класифікації видів аудиту;
- спостереження - при оцінці побудови системи внутрішнього аудиту;
 - SWOT- аналіз – при оцінці сильних та слабких сторін компанії;
- прийоми економічного аналізу – при аналізі показників маркетингової діяльності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення організації і методики проведення внутрішнього аудиту збутової та маркетингової діяльності підприємства, а також у дослідженні понять «внутрішній аудит» та «внутрішній маркетинговий аудит», їх класифікацій; обґрунтуванні пропозиції щодо удосконалення внутрішнього аудиту.

Практичне значення одержаних результатів полягає у застосуванні викладених у роботі рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту та контролю Агрохолдингом «Мрія».

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження була підготовлена стаття на тему: «Роль внутрішнього маркетингового аудиту у збутовій діяльності підприємства», яка була у збірнику наукових праць студентів, Тернопіль, 2018.

Структура та обсяг магістерської роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи 105 сторінок друкованого тексту, у тому числі 18 рисунків, 8 таблиць. У роботі міститься 6 додатків. Список використаних джерел налічує 85 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність внутрішнього аудиту та його види

Аудит як один із видів контролю і перевірки даних використовується на практиці ще з античних часів. Основним завданням тогочасного аудитора був контроль та облік фактично наявних ресурсів. Сьогодні виділяють зовнішній та внутрішній аудит. Останній з яких, набуває великої популярності серед провідних компаній. Це зумовлено рядом факторів й проблем, які впливають на фінансовий стан підприємств, а, отже, і на розвиток економіки країни в цілому. Зокрема, до них відносять:

- зтяжну фінансову кризу та нестабільність економіки;
- багаторівневість адміністративного апарату і розподіл рівнів управління;
- необхідність контролю при віддаленому управлінні підприємством;
- наявність у суб'єкта господарювання географічно розповсюджених відділень, філій;
- стрімкий розвиток й зміна бізнес-процесів;
- перспектива виходу фірм на міжнародний ринок;
- залучення іноземних інвесторів, підтримка економічних відносин з ними.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 року регламентує як і зовнішній (аудит фінансової звітності), так і внутрішній аудит

«Аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи, або представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної

думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [34]

Проведення зовнішнього аудиту на підприємстві не завжди може повністю задовольнити потребу власників та адміністрацію в інформації про реальний стан підприємства. Правильно організована система внутрішнього контролю і аудиту дасть змогу отримувати оперативно більшу кількість необхідної інформації, яка в подальшому впливатиме на прийняті управлінські рішення.

Закон № 2258-VIII ст. 1 передбачає проведення внутрішнього контролю якості виконання завдання – «...оцінка роботи аудитора або ключового партнера з аудиту, задокументованої у робочих документах аудитора, на предмет підтвердження обґрунтованості висновків, що містяться у проекті аудиторського звіту або інших звітів» [34]

Внутрішній контроль – це необхідна умова існування будь-якого підприємства. Саме тому, для кращого розуміння сутності внутрішнього аудиту, насамперед, визначимо основні поняття та роль внутрішнього контролю діяльності підприємства. Міжнародним стандартом аудиту № 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінювання ризиків суттєвих виправлень» розглядає внутрішній контроль як процес, який визначається, і на який впливають особи, наділені повноваженням управління, і несуть відповідальність щодо досягнення цілей достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосованих законів та нормативних актів.[51, с. 280]

Згідно цього Стандарту внутрішній контроль, включає такі п'ять елементів:

- середовище контролю;
- процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційні системи, в тому числі, пов'язані з ними відповідні бізнес - процеси, які стосуються фінансової звітності та обміну інформацією;

- процедури контролю;
- моніторинг заходів контролю.

Залежно від завдань, внутрішній контроль класифікують за видами (рис.1.1).

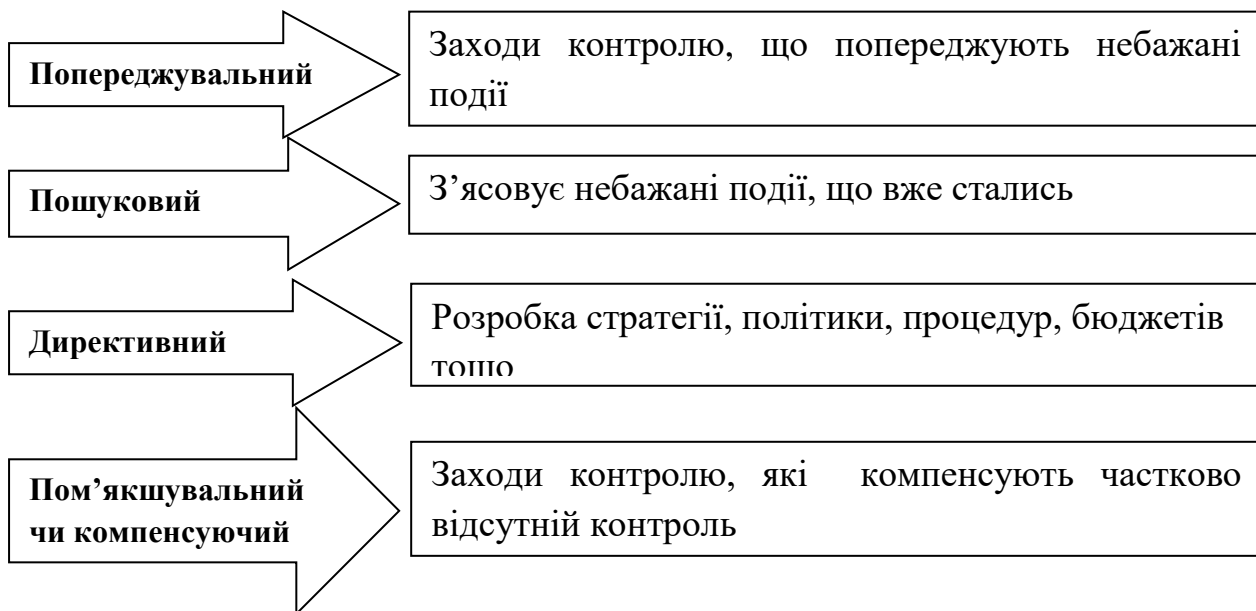


Рис.1.1. Види внутрішнього контролю [76, с. 238]

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання, з метою забезпечення (настільки можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі, дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності та повноти облікових запасів, своєчасної підготовки достовірності даних.

Невід'ємною частиною внутрішнього контролю діяльності підприємства є внутрішній аудит, який повинен розв'язувати завдання, що входять до аудиту ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, охоплювати оцінку та аналіз адекватності, а також якості виконання покладених на цю систему функцій. Окрім цього, слід зауважити, що від правильності організації системи внутрішнього контролю і її ефективності залежить обсяг проведення аудиту і кількість виявлених помилок після його завершення.

Під поняттям «внутрішній аудит» зазвичай розуміють незалежну діяльність суб'єкта господарювання пов'язану з оцінкою і перевіркою діяльності в інтересах підприємства або його керівництва.

В економічній літературі та нормативних актах, що стосуються внутрішнього аудиту існує безліч трактувань. Велика кількість наявних визначень пояснюється відсутністю нормативного документа, який б здійснював регламентацію внутрішнього аудиту в усіх секторах економіки нашої країни разом, що сприяє суперечкам науковців, протиріччям у термінах. Погоджуватись чи заперечувати думку того чи іншого вченого, аудитора не правильно, адже кожен автор виходив з потреб суб'єктів на прикладі яких, здійснювалось дослідження системи внутрішнього контролю і аудиту.

У міжнародному стандарті аудиту № 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» регламентованого визначення терміну також немає. Цим стандартом термін «внутрішній аудит» розглядають як оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. При цьому, до функцій служби входять: перевірка, оцінювання та моніторинг системи бухгалтерського обліку й звітності. [56, с.670]

Відокремити слід банківські, кредитні організації внутрішній аудит яких, регулюється Національним банком України. Нормативні акти якого, містять визначення терміну. Згідно Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України, внутрішній аудит – це незалежна об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг щодо оцінки системи та процесів банку, що мають приносити користь банку та покращували його діяльність [73]

Щодо внутрішнього аудиту у державному секторі економіки, то Кабінет Міністрів України затвердив концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. Цим ж документом подається наступне тлумачення терміну: «Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонування системи

управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій» [45]

Вчених-аудиторів можна поділити на дві групи. Перша група розглядає внутрішній аудит як діяльність, спрямовану на оцінку й перевірку роботи підприємства. (табл.1.1.) Друга група розглядає як підсистему фінансового відділу(департаменту), обов'язками якого є:

- мінімізація ризиків господарської діяльності;
- зменшення кількості випадків шахрайства, їх уникнення;
- перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, відповідності обліку чинним нормативним актам, положенням й стандартам обліку;
- контроль за дотримання норм податкового законодавства, нарахуванням і сплатою податків;
- огляд та перевірка фінансової, звітності на відповідність вимогам НП(С)БО та МСФЗ. [7,10]

Таблиця 1.1.

Дефініції поняття «внутрішній аудит»

| № п/п | Автор | Трактування терміну |
|-------|---------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Алборов Р.А.[5] | Внутрішній аудит – це фактично внутрішньогосподарський контроль (С.13) |
| 2 | Війтюк Л.М., Гайдай Л.П.[10] | Внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами підприємства сукупність процедур внутрішнього контролю ланок управління і різних аспектів діяльності підприємства, які здійснюються спеціалізованим відділом або окремою посадовою особою з метою допомоги органам управління в ефективному внутрішньому контролі. (С.380) |

| 1 | 2 | 3 |
|---|--------------------------------------|--|
| 3 | Калистратов Л.М.[40]. | Внутрішній контроль (аудит) організована економічним суб'єктом діючи в інтересах керівників або власників, регламентовану внутрішніми документами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійності системи внутрішнього контролю. (С.50) |
| 3 | Пантелєєв В.П., Корінько М.Д.[65] | Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ чи особа (С.116) |
| 4 | Пономаренко П.Г.[74] | Внутрішній аудит – це перевірка дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійності функціонування внутрішнього контролю (С.351) |

На сьогодні, внутрішній аудит в Україні, на жаль, не має такого сильного розповсюдження як закордоном. Даний вид аудиту знаходиться якраз на етапі встановлення та розвитку. Тому доцільно зауважити, що керівний апарат не всіх підприємств нашої країни розуміє відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом,(табл.1.2.) а тому й не бачить необхідності в функціонуванні першого.

Таблиця 1.2.

Відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом

| № з/п | Ознака | Внутрішній аудит | Зовнішній аудит |
|-------|---------|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Об'єкт | визначається на основі завдання, поставленого керівником | фінансова звітність, система обліку підприємства |
| 2 | Суб'єкт | внутрішній аудитор (уповноважений працівник бухгалтерії) аудиторська служба | зовнішній аудитор, аудиторська фірма |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|---------------------|---|--|
| 3 | Мета | контроль за господарською діяльністю підприємства, попередження помилок та шахрайства | перевірка стану бухгалтерського, фінансової звітності підприємства |
| 4 | Оплата | посадовий оклад | оплата за договором про надання аудиторських послуг |
| 5 | Вид діяльності | виконавча | підприємницька |
| 6 | Підстава проведення | вказівка керівника, виконання обов'язків згідно внутрішніх регламентів | договір про надання аудиторських послуг |
| 7 | Періодичність | безперервний процес | з ініціативи керівництва підприємства, зазвичай нерідше одного разу на рік |
| 8 | Методичні прийоми | визначаються самостійно або внутрішніми положеннями | визначаються загальноприйнятими стандартами аудиту |
| 9 | Звітність | звіт (про виконання обов'язків); комерційна таємниця | аудиторський висновок (про відповідність обліку й звітності МСФЗ); оприлюднення висновку |
| 10 | Відповідальність | перед керівництвом за виконання обов'язків | перед клієнтами і третіми особами згідно законодавчих актів |

Сутність будь-якого предмету, об'єкту чи процесу краще допомагають зрозуміти функції, які на нього покладені. Функції, що виконує внутрішній аудит дещо різняться в залежності від специфіки діяльності установи. До основних функцій належать:[10, с. 391-392]

- контрольна функція – забезпечує перевірку правильності й відповідності обліку вимогам чинного законодавства;

- аналітична функція полягає у аналізі, експертній оцінці господарської діяльності підприємств, установ (організацій);
- інформаційна функція інформування адміністративно-управлінського персоналу про стан обліку, виявленні помилки, проблеми;
- консультативна функція – надання консультацій щодо вирішення наявних нестандартних ситуацій, помилок чи ліквідації порушень норм законодавства;
- координаційна функція – організація роботи внутрішнього аудитора на основі запиту, потреби адміністрації, інвесторів;
- захисна функція – розробка захисних механізмів від шахрайства;
- крадіжок майна або інших ресурсів господарюючого суб'єкта.

Отже, виходячи з вище сказаного, основним завдання внутрішнього аудиту є контроль роботи бухгалтерії та перевірка правильності заповнення первинної і зведеної документації, фінансової звітності. Окрім цього, до завдань внутрішнього аудиту слід віднести: [27 с.115]:

- надання повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан;
- контроль за дотриманням нормативно - правового забезпечення з питань обліку та оподаткування операційної діяльності підприємства
- перевірка сальдо і оборотів за окремими рахунками бухгалтерського обліку, окремих статей звітності;
- ідентифікація і усунення «слабких» місць в системі управління;
- оцінка ефективності інформаційних систем підприємства;
- контроль за виконанням управлінських рішень та поточної діяльності окремих структурних підрозділів підприємства;
- попередження шахрайства, помилок недоліків;
- розробка пропозицій та заходів щодо покращення середовища контролю та управління у цілому.

Проведення внутрішнього аудиту не контролюється державою, а тому не має чітко визначених умов щодо його організації, завдань та цілей.

Багато суперечок у наукових колах виникає і через визначення місця системи внутрішнього аудиту в управлінні підприємством. Дослідивши дане питання в літературних джерелах, розглянувши думки різних науковців і практиків можна виділити декілька основних умов, які впливають на значення системи внутрішнього аудиту для підприємства. До таких умов відносять те, що:

1. будь-яке підприємство знаходиться у конкурентному середовищі, в якому здійснює фінансово-господарську діяльність;
2. контроль за провадженням такої діяльності здійснюється трьома системами (бухгалтерською, системою внутрішнього контролю та системою внутрішнього аудиту);
3. галузь в якій функціонує підприємство і його організаційна структура;
4. інформаційною базою при проведенні внутрішньої аудиторської перевірки господарської діяльності компанії є дані бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку;
5. від повноти, правдивості отриманих даних й ефективності роботи служби внутрішнього аудиту залежить правильність прийнятих управлінських рішень, а отже й результат діяльності підприємства в цілому.

Необхідність внутрішнього аудиту, його організації розглядається в індивідуальному порядку кожним підприємством. Адже, утримання нової штатної одиниці в особі аудитора або ж окремої служби збільшує величину адміністративних витрат.

Ще однією поширеною формою організації внутрішнього аудиту є проведення його уповноваженим працівником фірми з відповідною економічною освітою й кваліфікацією.

Внутрішній аудит, так як і зовнішній, охоплює усі можливі види аудиту в залежності від його об'єкта, часу, функцій. Різні автори виділяють основні, на їх думку, види аудиту, але є й такі, що повторяються в працях майже всіх вчених (див. рис. 1.2.)

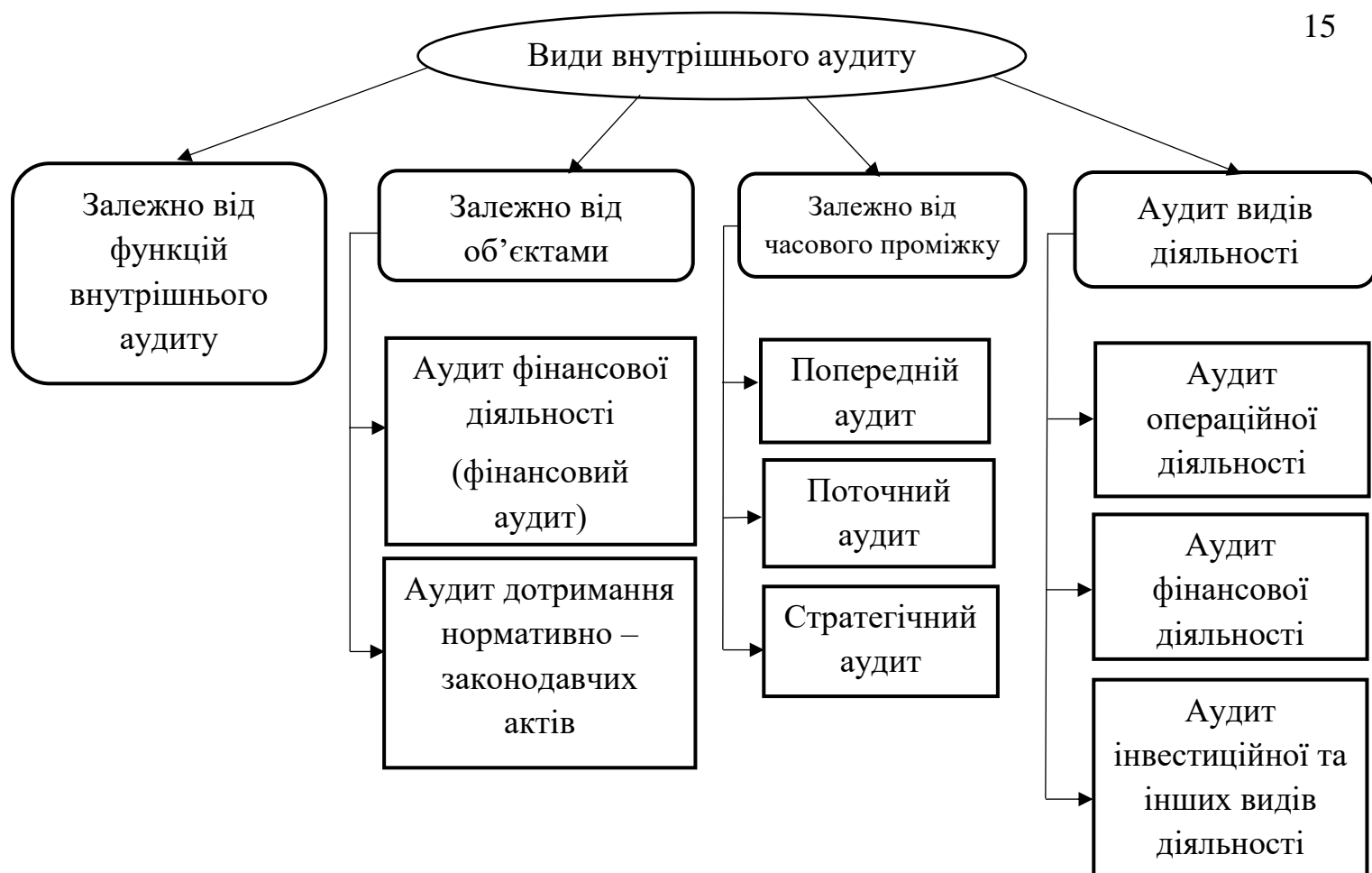


Рис.1.2. Види внутрішнього аудиту¹

¹ розроблено автором на основі [4,7,9,17,41]

Аудит, залежно від функцій, передбачає виконання внутрішніми аудиторами перевірки тих аспектів діяльності підприємства, які мають безпосередній вплив на побудову роботи підприємства та його колективу. Для прикладу, О.М. Виноградова, Л.І. Жидєєва розділять його на дві категорій:

- перша категорія – аудит управління (аудит організацій і структури, організаційно-технічний, аудит ефективності діяльності);
- друга категорія – системний аудит (аудит механічних(комп'ютерних систем) та аудит середовища управління).

Фінансовий аудит – аудит роботи фінансового департаменту (бухгалтерії), перевірка правильності складання й подання фінансової звітності підприємства, метою якого є підвищення ефективності обліково-контрольної системи, достовірності показників бухгалтерської звітності.

Аудит дотримання нормативно-законодавчих актів – проведення контролю за дотриманням вимог чинного законодавства, як на державному рівні, так і на рівні підприємства. Даний вид аудиту можна розділити на:

- 1) аудит дотримання принципів;
- 2) аудит на відповідність доцільності.

Попередній або превентивний аудит – передбачає виконання певних аудиторських процедур перед здійснення конкретної взятої господарської операції чи процесу, з метою запобігання виникнення нераціональних витрат, шахрайства і помилок.

Поточний аудит – проведення аудиторських перевірок під час здійснення господарських процесів на основі даних фінансового й управлінського обліку з метою уникнення можливих помилок або їх ліквідації.

Стратегічний аудит – вид аудиторської перевірки, спрямований на перевірку вибраної стратегії розвитку підприємства на майбутнє, її доцільності, перевірка правильності основних планових показників фінансово-господарської діяльності.

Аудит видів діяльності охоплює проведення усіх видів діяльності, які провадить підприємство в залежності від поставленого перед аудитором питанням.

Отже, внутрішній аудит виник як контроль та облік фактично наявних ресурсів тогочасних господарств. При цьому, сьогодні, внутрішній контроль й внутрішній аудит це окремі напрямки діяльності, які не варто ототожнювати.

Внутрішній аудит – це діяльність господарюючого суб'єкта, виконання якої входить в обов'язки уповноваженого найманого працівника відповідної кваліфікації, внутрішнього аудитора або ж незалежного (на скільки це можливо) структурного підрозділу організації. Поняття «внутрішній аудит» набуло широкого застосування відносно не давно, тому не має чіткої регламентації зі сторони держави, на сьогодні не є обов'язковим, а питання щодо форми його організації вирішується на локальному рівні, окремо взятою установою.

Незважаючи на те, що внутрішній та зовнішній аудит значно різняться між собою, вони охоплюють одні і ті ж види.

1.2. Роль та значення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності для вітчизняних підприємств

Для підприємства, як для первинної ланки економіки, важливою умовою нормального функціонування є правильна організація усіх процесів з середини. Зокрема процесів, що безпосередньо відносяться до операційної діяльності фірм. Процеси постачання, виробничий процес та процес реалізації (збуту) складають у комплексі операційну діяльність підприємства. Важливість кожного важко переоцінити.

Бухгалтерський облік усіх господарських операції формує певну базу даних, яка дозволяє визначити фінансові показники та результати, провадження конкретно взятого виду діяльності, у наслідок раніше вчинених подій. Враховуючи те, що облік ведеться безперервно, охоплюючи при цьому абсолютно усі процеси, помилок уникнути майже не можливо. А тому, постійний та безперервний контроль бухгалтерського обліку на всіх його ділянках забезпечить отримання максимально можливого прибутку, дозволить досягнути стратегічно важливих цілей

При дослідженні проблематики обліку та аудиту підприємств багато вчених приділяють значну увагу даному питанню. При цьому, збут продукції визначають як основний процес.

Збут (реалізація) – процес передачі права власності на продукцію товар від виробника до споживача, а при наданні послуг момент надання послуги постачальником та «споживання» її замовником. У результаті чого виробник (постачальник) отримує дохід, тобто приріст капіталу, ресурси для покриття понесених витрат та модернізації виробничих потужностей або інвестування в нові проекти.

Організація збуту залежить від потенціалу підприємства та обраної ним збутової політики – сукупності збутових стратегій маркетингу і комплексу заходів з формування асортименту товарної продукції та ціноутворення,

стимулювання збуту, укладання договорів, транспортування та інших організаційних аспектів збуту

Слід зауважити, що збутовий процес на підприємстві є досить складним й багатограним, а тому на ділянці обліку, що його охоплює виникає чимало ризиків і помилок. Ефективність реалізації, величина доходу від її здійснення залежить від правильності обраних стратегій і організації декількох систем, які, так чи інакше, впливають на збут продукції.(див. рис.1.3.).

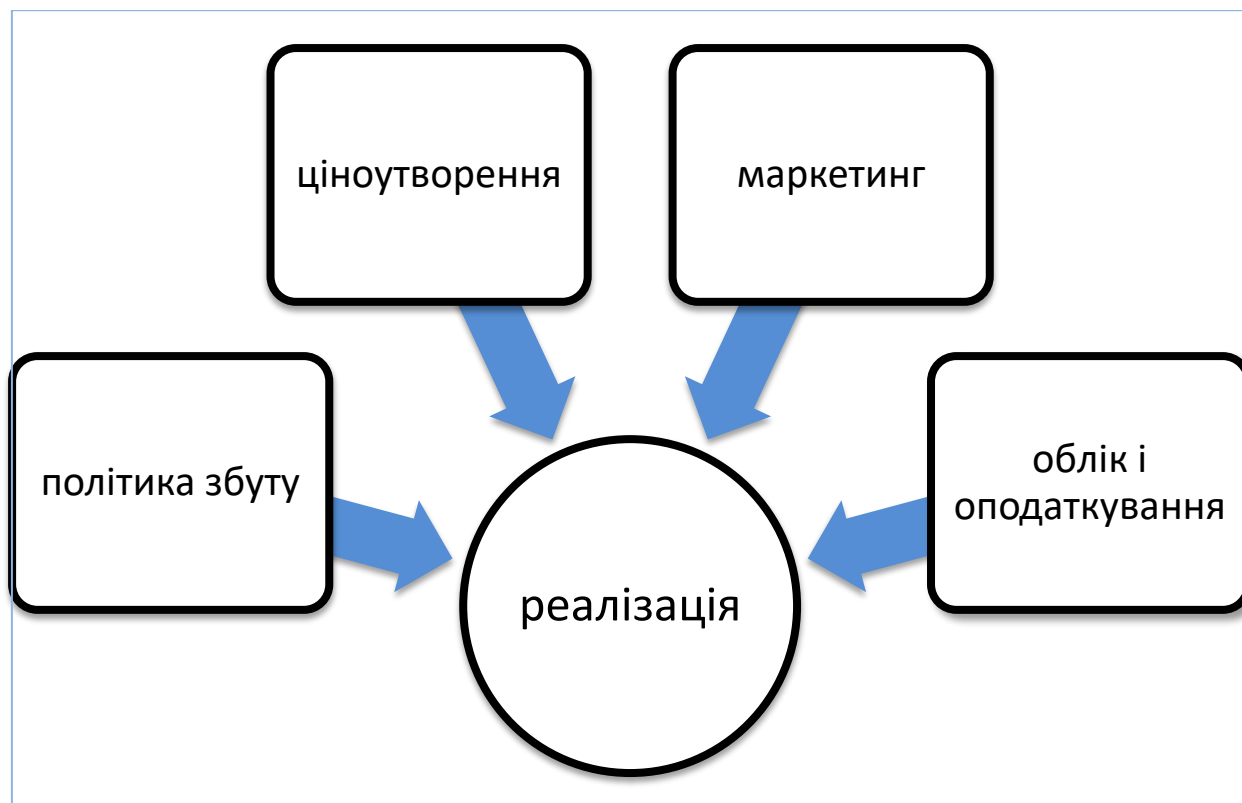


Рис. 1.3. Фактори впливу на збутовий процес²

розроблено автором на основі [4,12,96,98,99]

Отже, кожен з наведених факторів є окремою системою, помилки у організації яких, можуть вплинути на загальний обсяг реалізованої продукції.

Планування, організація та методика проведення внутрішнього аудиту збутової діяльності залежить від особливостей галузі, в якій функціонує підприємство, виду діяльності та типу виробництва. Основним завданням якого є перевірка правильності визначення собівартості виготовленої продукції або ж наданих послуг, достовірності відображення витрат й доходів, пов'язаних з виготовлення та реалізацією.

О.В. Грищенко вважає, що внутрішній аудит фінансово-збутового циклу необхідно проводити в такій послідовності: « (...) перевірка оптимальних умов організації обліку; система діючого контролю та організація виробництва. Аудитору необхідно перевірити додержання бухгалтерією основних вимог щодо достовірності і комплексності організації обліку фінансово-збутового циклу.» [97]

Будь-яку аудиторську перевірку доцільно розпочинати з оцінювання системи внутрішнього контролю. Зокрема, при внутрішньому аудиті фінансово-збутового циклу слід звернути увагу на наступні аспекти:

- наявність усіх підтверджуючих документів відвантаження і реалізації продукції (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні);
- проведення систематичних звірок розрахунків з дебіторами;
- зберігання та відпуск продукції зі складів здійснюється згідно норм чинного законодавства;
- проведення звірки документів, які свідчать про оплату продукції;
- участь у проведенні інвентаризації;
- контроль документообігу реалізації продукції, перевірка документації на наявність помилок;
- проведення звірки складської та бухгалтерської документації, перевірка на наявність можливих помилок, неточностей або ж фактів шахрайства з боку матеріально-відповідальних осіб;
- звірка даних синтетичного, аналітичного обліку з показниками, відображеними у фінансовій звітності підприємства та перевірка їх достовірності;
- вибіркова перевірка договорів з поставок продукції та аналіз виконання плану договірних зобов'язань.

На основі отриманих результатів оцінювання системи внутрішнього контролю аудитор чи уповноважена особа, яка проводить внутрішній аудит може більш точно підібрати комплекс процедур і визначити найважливіші напрямки проведення аудиту.

Особливо гостро питання збуту постає у сучасних умовах, адже високий рівень конкуренції та стрімкий розвиток комунікаційних технологій «вимагає» від підприємств постійного моніторингу кон'юнктури ринку. Саме тому, все більше науковці при дослідженні реалізації об'єднують ціноутворення, маркетинг й збут, називаючи їх маркетинговою діяльністю підприємства – управлінська творча діяльність спрямована на розробку, розвиток товарів та утримання позиції на ринку або завоювання нових сегментів, шляхом дослідження і розрахунку відповідних показників(попит, пропозиція, еластичність попиту, пропозиції, частки товарів на ринку, індексу споживчих, технічних характеристик, розрахунок відсотку окремої вікової категорії покупців, тощо).

Незважаючи на те, що за останні декілька десятиліть маркетинг набув великого розповсюдження та здійснюється майже всіма господарюючими суб'єктами, питання щодо його правильної організації та контролю має чимало суперечливих аспектів. Саме тому, ще одним важливим напрямком при проведенні аудиту є аудит маркетингової діяльності підприємства. Він дозволить виявити наявні проблеми маркетингової діяльності, невиявлений маркетинговий потенціал. Визначені причини та оцінені наслідки фінансово-економічної кризи виступають додатковим аргументом на користь детального дослідження даного виду діяльності. У свою чергу, це стало поштовхом до розвитку нового виду аудиту – маркетингового аудиту.

Маркетинговий аудит – це цілеспрямоване управлінське консультування щодо виявлення упущених вигод від недостатнього застосування комплексу маркетинг й розроблення адекватної маркетингової стратегії фірми.

Вперше маркетинговий аудит був здійснений на початку 50-х років ХХ сторіччя у США консультаційною фірмою «Booz-Allen-Hamilton». Результати і матеріали, що стосувалися усього процесу проведення було оприлюднено в 1959 році. Того ж року Американська маркетингова асоціація надрукувала декілька книг з описом процесу маркетингового аудиту. А в 1970-х роках почали оцінювати значення маркетингового аудиту для системи управління

підприємством. Сьогодні, маркетинговий аудит виділяють як окремий вид аудиторської перевірки за конкретними напрямками маркетингової діяльності. (табл.1.3.) При цьому, даний вид аудиту, за його особливостями, можна віднести до одного з підвидів внутрішнього аудиту.

Таблиця 1.3.

Складові маркетингового аудиту [46,51,52,86]

| № з/п | Напрямок маркетингової діяльності | Вид аудиту | Складові | Автори |
|-------|--|------------------------------|--|----------------------------------|
| 1 | Середовища маркетингу | аудит середовища маркетингу | макросередовище, мікросередовище | Ф. Котлер, С.Скибінський |
| 2 | Маркетингова стратегія | аудит стратегії маркетингу | стратегія, місія, цілі й завдання | Ф.Котлер, Я.Дацьо, С.Скибінський |
| 3 | Організація маркетингу | аудит організації маркетингу | формальна структура, ефективність взаємодії функціональна взаємодія | Ф.Котлер, Я.Дацьо, С.Скибінський |
| 4 | Допоміжні системи маркетингу | аудит допоміжних систем | система маркетингової інформації, система планування і контролю маркетингу | Ф.Котлер, Я.Дацьо |
| 5 | Показники ефективності діяльності підприємства | аудит ефективності | показники фінансової стійкості, прибутковості підприємства, показники маркетингової діяльності | Ф.Котлер, Я.Дацьо, С.Скибінський |

При аудиті маркетингу кожен, з наведених складових маркетингової діяльності підприємства, досліджують у декілька етапів:

- організація процесу маркетингового аудиту, дослідження джерел отримання інформації;
- аналіз компетентностей персоналу;
- аналіз позицій підприємства на ринку, аудит розподілу і структури взаємозв'язків з стейкхолдерами;

- аудит збутової політики підприємства, формування асортиментної матриці і аудит політики цін;
- аудит комунікативної політики.

Основне завдання маркетингового аудиту полягає у виробленні рекомендації щодо вдосконалення маркетингової діяльності. Узагальнення результатів проведення аудиту надається у вигляді висновку(звіту) аудитора з описом сфери аудиту, рекомендації для адміністрації, відповідних посадових осіб, щодо підвищення ефективності діяльності підприємства. Звіт щодо проведення аудиту маркетингу може містити як висновки та пропозиції, спрямовані на перспективу, так і такі, що допоможуть у вирішенні проблемних питань у розвитку іміджу товару, організації, які виникли унаслідок минулих подій чи неправильно прийнятих управлінських рішень.

Все більше консалтингових і аудиторських фірм пропонують своїм клієнтам проведення маркетингового аудиту. Часто, побачивши даний вид аудиту в переліку послуг аудиторської фірми, виникає чимало питань. Серед яких:

- значення для підприємства проведення маркетингового аудиту;
- економічний ефект від проведення маркетингового аудиту для українського підприємства?.

Зауважимо, що не для всіх господарюючих суб'єктів проведення маркетингового аудиту буде доцільним. Маркетинговий аудит доцільно проводити у таких випадках:

- 1) підприємство має маркетингову службу, що неефективно виконує свої обов'язки;
- 2) інформації про зовнішнє середовище забагато або навпаки її завжди бракує;
- 3) асортимент продукції змінюється стихійно, «ходового» товару не вистачає для покриття потреб споживачів, натомість на складах «залежуються» неліквідовані залишки менш популярних товарів;
- 4) безперервне ведення «цінових війн» з конкурентами;

- 5) систематичне чи постійне невиконання прогнозних планів та показників: закупівлі, продажу, фінансового стану і результатів.

Одноставної думки щодо ролі й значення внутрішнього аудиту маркетингу у діяльності підприємства немає. Маркетинговий аудит загалом розглядається у трьох основних аспектах:[55]

1. маркетинговий аудит – частина стратегічного маркетингового планування;
2. маркетинговий аудит як один з напрямків функцій маркетингу – контролю (див. рис. 1.4.); [46, 7-12 с]
3. маркетинговий аудит – незалежний метод контролю у системі управління підприємством.[52]

Як частина стратегічного маркетингового планування аудит маркетингу здійснює дослідження зовнішнього і внутрішнього маркетингового середовища, стратегії підприємства, його цілей, місії, завдань, можливостей та загроз.

Отже, згідно з першим аспектом аудит маркетингу – це етап процесу стратегічного маркетингового планування, завданнями якого є дослідження маркетингового середовища організації з метою виявлення невикористаних резервів, можливостей та загроз, підвищення ефективності маркетингової діяльності підприємства, збільшення попиту на продукцію, кількості покупців. А тому, аудит збутової і маркетингової діяльності посідає важливе місце, як і з сторони правильності відображення в обліку, так і як аналіз впливу факторів зовнішнього й внутрішнього середовища.

Щодо другого підходу, то під аудитом маркетингу розуміють напрямок контрольної функції маркетингової діяльності установи, спрямований на визначення та виправлення проблем маркетингового середовища, контроль за впровадженням розроблених рекомендацій.

Слід також зауважити, що при цьому підході розглядають складові стратегічного та оперативного контролю (контроль результатів збутового процесу й основних його показників, контроль маркетингової діяльності та її

складових). Перевагою даного підходу є те, що є засобом вивчення кожного елемента поточної маркетингової діяльності, а саме «4P» елементи:

1. product (продукт) – це набір «продуктів та послуг», які підприємство пропонує цільовому ринку;
2. price (ціна) – грошова сума, яку покупець повинен заплатити для отримання товару;
3. place (збут) – вся можлива діяльність, завдяки якій товар стає доступним для цільових покупців;
4. promotion (просування) – вся можлива діяльність фірми з розповсюдження інформації про переваги і достоїнства свого товару.

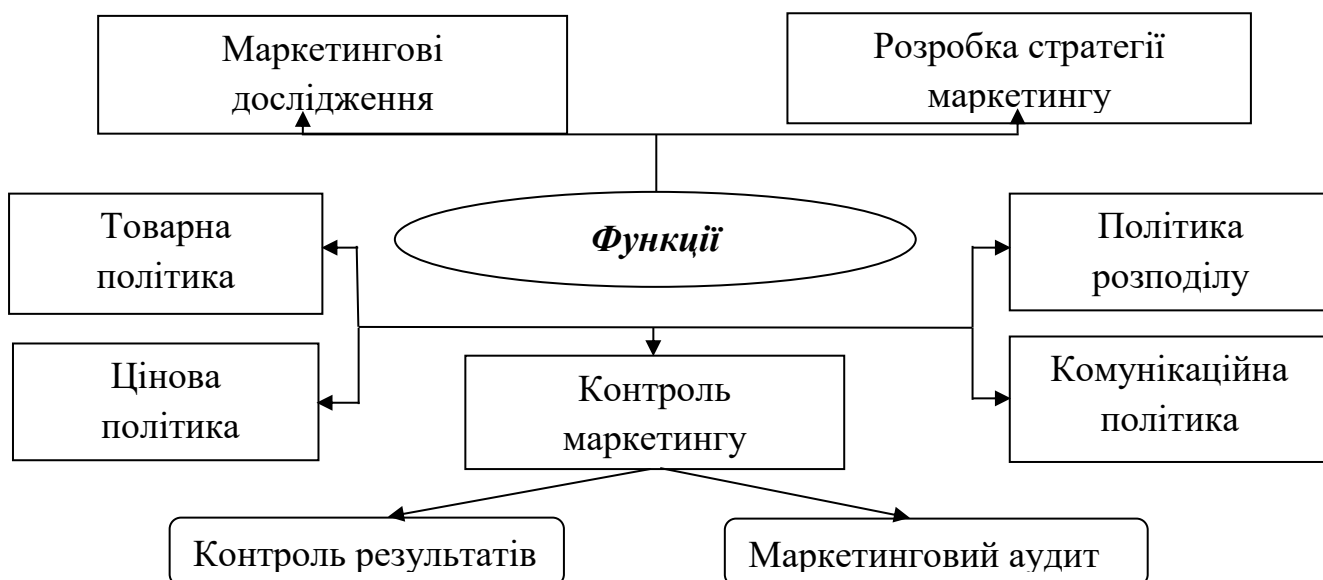


Рис.1.4 Маркетинговий аудит, як один з напрямів функції маркетингу – контролю (С.В.Корягіна, М.В.Корягін)

Отже, маркетинговий аудит даний підхід розглядає як внутрішній аудит, що здійснюється працівниками підприємства з метою перегляду обраної стратегії підприємства і його планів на майбутнє.

Аудит маркетингу, передусім, має бути незалежним методом визначення якості виконання функції маркетингу в системі управління підприємством.

Останній метод розглядає маркетинговий аудит як незалежний метод глибокого стратегічного та оперативного контролю діяльності всієї сукупності маркетингової активності.

Незалежно від обраного підприємством підходу маркетинговий аудит є однією з складових інформаційного забезпечення механізму оцінювання економічного потенціалу підприємства. (див. додаток А)

Під час проведення перевірки аудитор має вирішити ряд важливих та суттєвих питань, до яких, на нашу думку, відносяться: по-перше, внутрішні перешкоди, які заважають у досягненні поставлених цілей, а саме:

- проблеми виробничих можливостей (низькі обсяги збуту, невелика частка ринку, низький рівень прибутку та високий рівень витрат);
- проблеми стратегічного характеру (неефективні цілі маркетингу та тактика діяльності);
- проблеми маркетингової системи (неякісна інформація, недосконала система управління маркетинговою діяльністю).

По-друге, зовнішні проблеми, які заважають у досягненні цілей, до таких проблем належать:

- на рівні макросередовища (інфляція, процентна ставка, рівень безробіття, ціннісні погляди на життя, технології та матеріали, політично-правове поле та ін.);
- на рівні ринку (розміри й тенденції росту ринку, сегментація, ідентифікація покупців, канали розповсюдження продукції та їх привабливість для покупців);
- на рівні конкурентів (цілі та стратегії конкурентів, їх сильні та слабкі сторони, аналіз прибутковості та ін.).

По-третє, наявність областей та ринків для реалізації можливостей підприємства (доцільність займаної ніші в певній галузі або сфері).

Внутрішній маркетинговий аудит спрямований на вивчення та аналіз маркетингової стратегії, організації маркетингу, маркетингових систем, маркетингових функцій та маркетингової продуктивності підприємства [22,42,44,51]

Внутрішній аудит має як переваги так і недоліки. Перевагами внутрішнього аудиту є його економність та швидкість, а головним недоліком – суб'єктивізм в оцінці результатів.

Внутрішній маркетинговий аудит включає три основні етапи

- перший етап – вивчення фактичного стану маркетингу підприємства.
- другий етап – оцінювання виявлених фактів.
- третій етап – підготовка рекомендацій щодо вдосконалення маркетингової роботи на підприємстві.

У процесі проведення маркетингового аудиту використовують вербальні (описові), кількісні, якісні, універсальні, специфічні показники.

Отже, проведення аудиторської перевірки маркетингової діяльності надає значні переваги досліджуваному об'єкту. Оскільки, проведення маркетингового аудиту визначено чіткими цілями, то результати формують висновок про доцільність обраної стратегії розвитку та перспективи отримання економічних вигод.

Аудит фінансової звітності, який проводиться зовнішніми аудиторами тільки частково зачіпає фінансово-збутовий процес підприємства, лише в окремих випадках може здійснюватися детальний його аналіз, а тому проведення внутрішнього аудиту установами забезпечить уникнути нераціональних витрат, збільшити обсяг виробництва, покращити показники фінансової стійкості установи, мінімізувати можливі ризики. Та, незважаючи на всі переваги, проведення внутрішнього аудиту збуту й маркетингової діяльності питання щодо його запровадження залишається прерогативою власників та адміністрації окремих підприємств.

1.3. Міжнародний досвід проведення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності

Країни, що є світовими лідерами, використовують різні моделі економіки та важелі її регулювання. Зокрема, це стосується рівня державного контролю, впливу держави на економічні процеси, формування економічних зв'язків в

середині країни чи поза її межами. Незважаючи на соціально-економічні особливості, в більшості високорозвинених країн аудит займає важливе місце у системі контролю.

На початкових етап формування стійкої економічної системи застосовувався зовнішній аудит. А з впровадженням у практику(середина-кінець XX століття) внутрішнього аудиту він стає не від'ємною частиною системи аудиту.

Як показує практика розвитку та організації аудиту в країнах з багатоукладною економікою, внутрішній аудит має базове положення. Законодавчо-нормативні акти, що регулюють діяльність компаній, фірм, містять положення щодо обов'язковості внутрішнього аудиту та складу його складників, вимоги до їх організації.[77]

У високорозвинених країнах світу здійснюють діяльність центри внутрішнього аудиту, а також міжнародні їх об'єднання. Так, більше п'ятдесят років функціонує міжнародний центр, який об'єднує діяльність національних інститутів внутрішніх аудиторів Сполучених Штатів Америки , Франції, Великобританії, Японії, Ізраїлю, Індії та інших країн. Головні завдання центру і національних інститутів полягають у забезпеченні норм професійної практики внутрішнього аудиту, розробці і здійсненні програм безперервного професійного розвитку, програм сертифікації внутрішніх аудиторів [19]

Функціонування в області внутрішнього аудиту підприємств, установ та орга країн СНД має свої особливості, які повинні бути враховані в нормативних регламентах їх діяльності, системі підготовки персоналу і т.д. Відсутність спеціалізації з даного питання призводить до некомпетентного виконання обов'язків аудитора, що обумовлює неефективність всієї аудиторської діяльності.

У спеціальній літературі даються різні трактування поняття внутрішнього аудиту. Одні автори вважають за доцільне організацію внутрішнього аудиту в господарюючих суб'єктах, інші дотримуються думки, що внутрішній контроль на підприємстві повинен здійснюватися не спеціальними посадовими особами,

а комісією, що складається з працівників різних служб або службою бухгалтерського обліку.

Інститут внутрішніх аудиторів США дає наступне визначення внутрішнього аудиту. «Внутрішній аудит є незалежна діяльність в організації (на підприємстві) з перевірки та оцінки її роботи в її інтересах. Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам організації ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори представляють свої організації (підприємству) дані аналізу та оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію, що є результатом перевірок»

Організація та розвиток внутрішнього аудиту в економіці країн СНД є одним з основних умов становлення правових відносин. Основна перевага внутрішнього аудиту полягає в тому, що він забезпечує дієвий фінансовий контроль господарської діяльності підприємства при збереженні комерційної таємниці та дотриманні законних інтересів усіх суб'єктів виробництва. На основі оцінки основних наведених визначень внутрішнього аудиту можна зробити висновок про те, що в них не порушено дану перевагу. На нашу думку, внутрішній аудит являє собою систему забезпечення правового захисту майнових інтересів власника на основі внутрішнього фінансового контролю дотримання законності господарської діяльності.

Внутрішній аудит має свої цілі і завдання, адекватний їм правової та організаційний статус, відмінний від зовнішнього аудиту. Принципова відмінність змісту діяльності зовнішнього та внутрішнього аудиту полягає в тому, що внутрішній аудит забезпечує достовірність постановки бухгалтерського обліку, фінансових результатів, розрахунків, в той час як зовнішній аудит тільки встановлює їх достовірність. Зовнішній аудит не може забезпечити достовірність облікової, фінансової та розрахункової інформації та не несе відповідальність за це. Консультування та рекомендації щодо виправлення допущених порушень і неточностей в обліковому процесі та господарської діяльності зовнішнього аудиту носить рекомендаційний характер, жорсткий контроль за ходом виправлення допущених порушень

відсутній. Зовнішній аудитор несе матеріальну відповідальність тільки в межах матеріального збитку, понесеного економічним суб'єктом в результаті некваліфікованого проведення аудиторської перевірки. Збитки можуть бути стягнуті на підставі рішення суду або арбітражного суду за позовом, висунутій органом, який видав ліцензію.

Внутрішній аудитор, забезпечуючи достовірність звітності, бухгалтерського обліку, підкоряючись безпосередньо директору, проявляє ініціативу у проведенні перевірок, контролі за законністю господарських операцій і правильністю їх відображення в обліку. Як показують результати, узагальнення наукових досліджень з аудиторської діяльності, досвід формування багатукладної економіки та відповідної їй господарської організації агропромислового виробництва, а також вивчення умов захисту законних майнових інтересів суб'єктів господарювання, основним завданням внутрішнього аудиту є забезпечення підготовки підприємства до зовнішньої аудиторської перевірки.

У Франції широко застосовуються різноманітні види контролю – бухгалтерський, бюджетний, економічний, юридичний, адміністративний, технологічний, інформаційний, контроль якості, надійності та інші, включаючи поєднання деяких з них. Прикладом успішного впровадження внутрішнього аудиту може стати група La Poste, у складі якої також функціонує потужна трирівнева служба внутрішнього аудиту. Дирекцією аудиту Групи La Poste керує Клод В'є, який є Президентом Французького інституту внутрішнього аудиту та контролю (IFACI). Внутрішній аудит Пошти сертифіковано за міжнародними стандартами системи управління якістю.

Природним є застосування Групою La Poste міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю (на основі COSO), внутрішнього аудиту (ІА, IFACI) та систем управління якістю (ISO 9001:2000), Кодексу етики, Хартії внутрішнього аудиту та посібників з аудиту.

Оскільки, діяльність усіх органів орієнтована на досягнення конкретної мети та виконання чітких завдань, практично вся система контролю (за винятком діяльності Генеральної інспекції фінансів) базується на ризиках та концентрується лише на тих з них, які є суттєвими.

Слід констатувати, що французька модель відрізняється від інших акцентуванням на попередньому і поточному контролі, що аніяк не знижує роль подальшого контролю та не піддає сумніву необхідність інспектування (ревізій і перевірок).

На кожній стадії процесу (етапі діяльності) застосовуються різноманітні форми і методи контролю: від візування, схвалення (надання дозволів, затвердження), нагляду, моніторингу, перевірки, порівняння, аналізу, до аудиту та оцінки державних політик і програм. Значною мірою діяльність держави орієнтована на перспективу, як наслідок, внутрішні аудитори, керівники та контролери усіх рівнів завчасно готуються до змін. [82]

Характерними для французької моделі рисами є: [86]

- значно ширше коло учасників попереднього і поточного контролю порівняно з класичною англосаксонською моделлю;
- наявність таких додаткових елементів як місії фінансового і економічного контролю та інших утворень різноманітних організаційних форм (переважно з дорадчо-оцінювальними функціями та за обов'язкової участі широковідомих незалежних експертів);
- підпорядкованість керівника служби внутрішнього аудиту не найвищому колегіальному органу управління (раді), а безпосередньо першій особі органу (міністру, президенту компанії);
- нетипове для інших країн часткове перетинання функцій внутрішніх аудиторів з функціями керівників середньої і нижчої ланок (як внутрішніх контролерів першого рівня), здійснення подальшого контролю переважно у формі змішаного аудиту (одночасно фінансовий аудит та аудит адміністративної діяльності / управління).

Особливої уваги заслуговує прозорість у прийнятті управлінських рішень, яким передують неодноразові широкі обговорення за участі державних органів, різноманітних рад і комітетів, до складу яких входять представники держави (у тому числі урядові комісари, генеральні контролери, інші державні службовці високого рангу), профспілок, незалежні експерти та внутрішні аудитори.

Незважаючи на нетипову для країн Європейського Союзу модель державного внутрішнього фінансового контролю та численні відмінності від розробленого Єврокомісією «зразка», багаторівнева і розгалужена система контролю дозволяє французькій державі ефективно та прозоро управляти об'єктами державної власності, одночасно дбаючи як про прибутковість державного сектору, так і про якість послуг для споживачів та соціальні гарантії державних службовців і інших працівників. [77]

Зростаючий інтерес до внутрішнього аудиту в світі зумовлений низкою факторів. По-перше, внутрішній аудит є одним з доступних і в той же час недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність діяльності компанії. По-друге, низка гучних корпоративних скандалів, що прокотилися по Західній Європі і США, дали підстави вважати, що інститут зовнішнього аудиту може давати серйозні збої, через які банкрутують навіть найбільші компанії. По-третє, наявність на підприємстві ефективного корпоративного управління, одним з елементів якого є внутрішній аудит, стає позитивним сигналом для потенційних інвесторів і кредиторів та підвищує інвестиційну привабливість такого підприємства.

Світовий досвід розробки концептуальних основ внутрішнього аудиту знайшов відображення в працях представників англо-американської школи: Робертсона Дж., Аренса Е., Лоббек Дж., Адамса Г., Сазерланд К., Хермансона Г. [42]. Однак, все ще залишається невизначеною організація служби внутрішнього аудиту в корпораціях, яка є фундаментом для подальшого її ефективного функціонування.

Отже, організація, планування та методика проведення внутрішнього аудиту залежить від обраної моделі національної системи бухгалтерського

обліку та індивідуальних особливостей економічних та суспільних відносин країн. Слід також зауважити, що питаннями регламентації як і зовнішнього, так і внутрішнього аудиту приділяється значного більше уваги ніж в Україні.

Для кращого розуміння методики проведення, планування та організації внутрішнього аудиту процесу збуту і маркетингової діяльності зарубіжних країн, доцільно буде визначити ключові аспекти провадження цих процесів іноземними компаніями.

Одним з таких аспектів є те, що в зарубіжних країнах маркетингова діяльність є важливою і невіддільною складовою збуту продукції покупцю та підтримки з ним постійного зв'язку. Збутова діяльність підприємства націлена не тільки на задоволення потреб виробника, але й споживача продукції.

Світовий досвід показує, що діяльність компаній більшості зарубіжних країн спрямована на інтеграцію, відповідність вимогам міжнародного ринку. Найефективнішими інструментами успішного виходу на міжнародний ринок є:

- дотримання єдиних стандартів ведення бухгалтерського обліку та стандартів аудиту;
- міжнародний маркетинг.

Міжнародний маркетинг передбачає вдосконалення економічної взаємодії суб'єктів інтеграційного ринку на рівні «попит-пропозиція» з урахуванням динамічних змін у ринковому середовищі і гармонізації якості виробничо-комерційної пропозиції з мотиваційними пріоритетами споживачів на різних ринках. [22]

Міжнародний маркетинг є одним з найважливіших напрямків, в яких розвивається наука і практика маркетингу, набуваючи відносну самостійність. В значній мірі правомірно говорити, що міжнародний маркетинг являється «вищою школою» маркетингу. Цьому сприяла інтенсифікація міжнародного співробітництва економічних суб'єктів і посилення впливу маркетингового управління на їхню міжнародну діяльність.

Це викликало необхідність визначення політекономічного змісту міжнародного маркетингу та його ролі в підвищенні ефективності підприємницької діяльності в умовах посилення конкурентної напруженості міжнародного бізнес-середовища і забезпечення багатопланових економічних інтересів учасників ринку. Як елемент виробничих відносин різних економічних систем міжнародний маркетинг набуває специфічних рис і відтінків в управлінських проявах, що сприяє більш повному задоволенню економічних інтересів учасників бізнесу в умовах інтеграції [14].

Отже, міжнародний маркетинг – це комплекс заходів, що спрямований підприємством на задоволення потреб та інтересів іноземних споживачів, закріплення позиції на зовнішніх ринках, налагодження нових зв'язків. Збільшення частки на внутрішньому ринку, вихід і розповсюдження продукції на нових ринках потребує постійного моніторингу ситуації та кон'юктури ринку, адже від ситуації, позиції, що посідає підприємство на ринку залежить маркетингова стратегія організації. Неправильно побудована маркетингова діяльність не тільки може призвести до нераціональних витрат, але й до зменшення частки на ринку чи повної втрати позиції. Тому, ще усередині минулого століття у колах практикуючих аудиторів, окремих груп науковців все частіше можна було почути термін «маркетинговий аудит» Під яким розуміється проведення аудиту маркетингової діяльності підприємства.

Маркетинговий аудит може здійснюватися як у цілому маркетингової діяльності, так і окремо по кожній її складовій. Ключове значення, при цьому, було надано аудиту маркетингового середовища, який розуміють як аналіз поточної ситуації на ринку та її вплив на ситуацію в країні та її клієнтів, а також на становище компанії та її ринкової діяльності.

Серйозною проблемою з точки зору маркетингового аудиту є визначення ролі аналізу маркетингового середовища компанії. Так, основними складовими аналізу маркетингового середовища за міжнародною практикою є:

1. Встановлення загальних цілей організації, вдосконалення управління шляхом надання інформації про зміни, які відбуваються в

навколишньому середовищі. Цілями аналізу є виявлення загроз на ранніх етапах і вчасне реагування на них.

2. Стратегічне планування удосконалення управління на основі усвідомлення отримання конкурентних переваг у результаті постійного моніторингу змін, які відбуваються у навколишньому середовищі.

3. Функціональне управління удосконалення управління організацією шляхом моніторингу змін у навколишньому середовищі, які є важливими з точки зору раціонального управління конкретними функціональними зонами компанії. Ця функція чітко вказує на необхідність і важливість дослідження стану навколишнього середовища в управлінні маркетингом.

Слід також зауважити, що у зарубіжних країнах при проведенні маркетингового аудиту використовують більше різноманітних методів (Рис.1.5) та підходів до вирішення тих чи інших питань.

Кожна з наведених вище груп методів дозволяє іноземним аудитором більш глибоко дослідити маркетингову діяльність підприємства, виявити приховані проблеми та розробити більш ефективну систему їх вирішення.

Як зазначалося раніше, при проведенні аудиту маркетингу та збуту продукції, особливу увагу приділяють зовнішньому та внутрішньому середовищу підприємства. На відміну від українських підприємств, зарубіжні добре розуміють розбіжності між зовнішнім і внутрішнім аудитом, а тому приділяють йому дуже багато уваги, особливо це стосується внутрішнього аудиту збутового процесу. Адже, діяльність більшості маркетингових відділів спрямована на задоволення потреб споживачів, підтримку з ними зворотного зв'язку. Зовнішній аудит не може надати стовідсоткової гарантії того, що обрана збутова політика є ефективною, так як оперує інформацією, що відображає тільки наслідки вчинення подій у минулому. Внутрішній аудит ж здійснюється на основі оперативно отриманої інформації, після його проведення відповідальні працівники або посадові особи можуть швидко

відреагувати на зміни, що відбуваються на ринку, цим самим зменшити розмір можливих збитків, укріплення позиції на ринку.

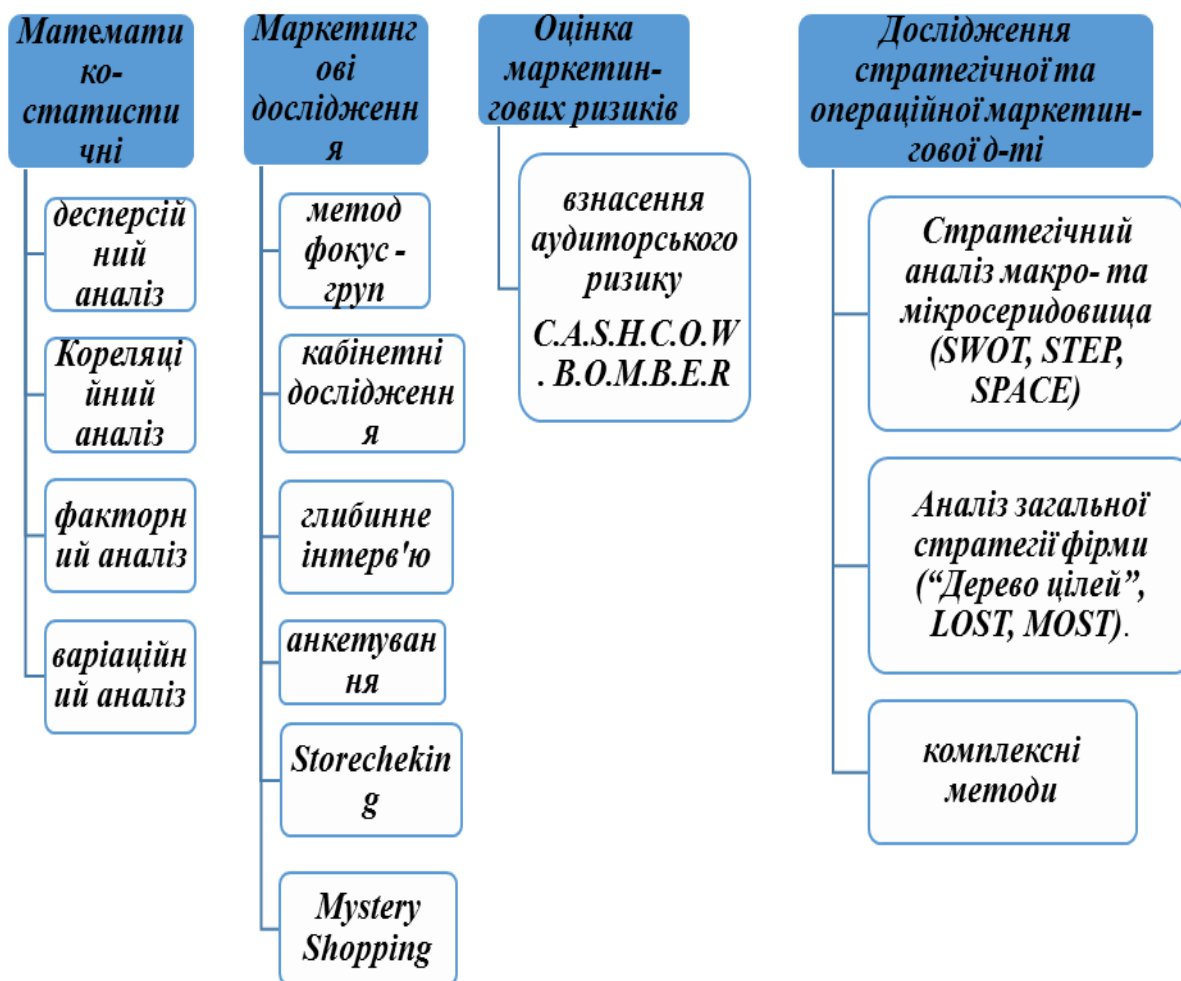


рис. 1.5. Методи маркетингового аудиту

Аналіз практики проведення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності та збутового процесу в різних країнах світу показав, що єдиного правильного підходу до організації, планування внутрішнього аудиту даної ділянки немає. Методика проведення внутрішнього аудиту маркетингу і збуту залежить від рівня економічного розвитку країни, соціальних, культурних її особливостей. Єдиною вагомою особливістю є те, що внутрішній аудит розвинутих країн світу, сьогодні є невід'ємною частиною національної системи аудиту.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи розглянуті теоретичні аспекти внутрішнього аудиту маркетингової діяльності та процесу збуту можна зробити наступні висновки:

Розглянувши думки багатьох, як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, практикуючих аудиторів, дослідивши нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту розкрили сутність поняття «внутрішній аудит». Усі досліджені нами трактування часто суперечать одне одному. Це зумовлено відсутністю єдиного нормативного акту, який б містив єдиний підхід та здійснював регламентацію внутрішнього аудиту. Систематизувавши всі поняття ми дійшли висновків, що внутрішній аудит – це діяльність господарюючого суб'єкта, виконання якої входить в обов'язки уповноваженого найманого працівника відповідної кваліфікації, внутрішнього аудитора або ж незалежного (на скільки це можливо) структурного підрозділу організації. Аналіз різноманітних класифікацій внутрішнього аудиту показав, незважаючи на те, що внутрішній та зовнішній аудит значно різняться між собою, вони охоплюють одні і ті ж види.

Роль та значення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності підприємства важко переоцінити. Адже збутовий процес багато науковців виділяють, сьогодні, як основний процес операційної діяльності. А в епоху стрімкого розвитку медіа-простору маркетингова діяльність є основною опорою збутової діяльності. Хоча питання щодо необхідності впровадження системи внутрішнього контролю залишається прерогативою адміністрації та власників господарюючого суб'єкта.

Провівши дослідження практики проведення внутрішнього аудиту збутового процесу маркетингової діяльності можна зробити висновки, що кожна окремо взята країна має свою індивідуальну методику проведення аудиту збуту та маркетингу, з урахуванням певних національних особливостей. При цьому за основу беручи міжнародні стандарти аудиту та МСФЗ, а внутрішній аудит є невід'ємною складовою системи аудиторських перевірок.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація внутрішнього аудиту процесу збуту

При плануванні діяльності підприємства важливою умовою його ефективного функціонування є правильна організація усіх процесів. Зокрема, процесів операційної діяльності підприємства. При цьому слід зазначити, що діяльність підприємства носить циклічний характер, тобто всі процеси так чи інакше взаємодіють між собою. У зв'язку з цим необхідно здійснювати постійний внутрішній контроль за їх здійсненням.

Більшість українських підприємств приділяють багато уваги питанням вибору постачальників та проблемам організації виробництва готової продукції не надаючи при цьому значення її реалізації. Реалізація продукції є заключним етапом операційного циклу.

Під реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг зазвичай розуміють продаж виготовленої продукції, товарів, чи надання послуг у результаті якого виробник чи продавець одержує винагороду у грошовій формі (виручку), а покупець (кінцевий споживач) задоволення власних потреб. Схематично даний процес можна відобразити наступним чином: (див рис. 2.1)

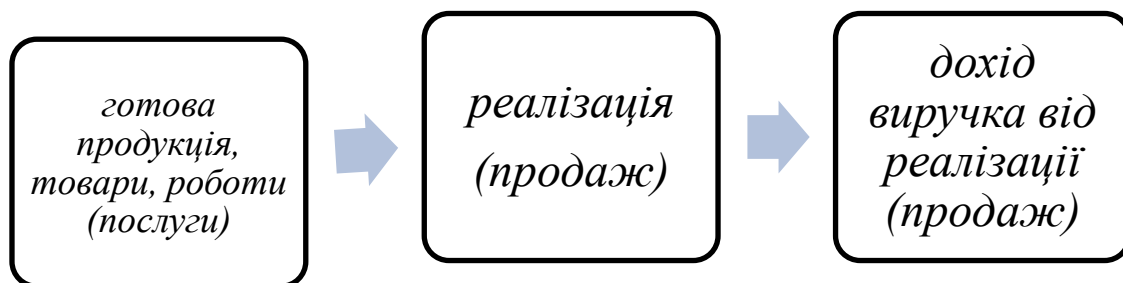


Рис. 2.1. Спрощена схема реалізації (збуту) продукції (І.Б. Садовська)

З огляду вище наведеної схеми можна зробити висновок, що реалізація це один з найпростіших господарських процесів підприємства. У наслідок чого вартість готової продукції переходить з матеріальної (речової) форми у вартісну виражену грошовим еквівалентом. Виручка одержана від продажу використовується для визначення фінансових результатів, розрахунку показників фінансового стану й стійкості підприємства.

На практиці, реалізація є одним з основних процесів збутової діяльності підприємства. Слід також зазначити, що схема реалізації продукції залежить від індивідуальних особливостей підприємства та сфери його діяльності. Наприклад, будівельні або аграрні компанії – операційний цикл яких може тривати протягом декількох звітних років, при цьому на процес реалізації впливають як контрольовані так і не контрольовані групи факторів (погодні умови, природні катаклізми тощо).

У контексті бухгалтерського обліку збутовий процес підприємств будівельної і аграрної сфери складний та багатогранний господарський процес, для якого контролю, як однієї з облікових функцій недостатньо. Адже, сьогодні збут – це не тільки продаж готової продукції, а цілісний комплекс заходів, що забезпечує успішне проведення її реалізації, а з урахуванням того, що на виробничий та збутовий процеси таких компаній має прямий вплив природа можливість виникнення додаткових фінансових ризиків та втрат збільшується вразі

Обов'язковим елементом системи бухгалтерського обліку більшості сучасних, промислових підприємств є його автоматизація, а саме формування електронних баз даних, застосування спеціальних бухгалтерських програм їх модифікацій, розробка індивідуальних автоматизованих систем.

Зауважимо, що визначення інформаційної бази підприємства та виділення основних, деталізованих бізнес-процесів є одним із найскладніших завдань внутрішнього аудитора при аналізі, оцінці системи внутрішнього контролю. Саме тому при плануванні аудиту слід проаналізувати такі аспекти інформаційної системи: ефективність, функціональність системи, наявність

підсистем контролю, технічного забезпечення та оновлень інформаційної системи. Останні в свою чергу мають вагомий вплив на розрахунок показників ризику.

У збутовій діяльності підприємства прикладом деталізованого бізнес-процесу є процес реалізації. До складу якого входить:

- проведення переговорів, узгодження умов;
- підписання договорів;
- власне продаж продукції, товарів чи процес надання послуг.

Продаж на підприємстві містить декілька етапів, а їх послідовність залежить від покупця(резидент, нерезидент) та умов передбачених укладеними з ними договорами. Слід також звернути увагу на те, що експорт продукції має свої особливості й ризики. Зокрема, ще одним підпроцесом реалізаційного процесу при експорті виступає пошук брокерських фірм та відображення розрахунків з ними у бухгалтерському обліку.

Отже, збут продукції може мати як прямий так і опосередкований вплив на діяльність підприємства та його фінансовий результат. З урахуванням цього постає необхідність у більш прискіпливому ставленні до проблем бухгалтерського обліку та процесу його контролю. Дану проблему можливо вирішити на локальному рівні підприємством самостійно через розробку відповідних регламентів, програм чи впровадження служби внутрішнього аудиту

Організація внутрішнього контролю на підприємства залежить від індивідуальних особливостей господарюючого суб'єкта. при цьому не слід ототожнювати внутрішній контроль з внутрішнім аудитом. Адже, внутрішній контроль зазвичай здійснюється на місцях начальниками відділів, а внутрішній аудит проводить внутрішній аудитор чи служба внутрішнього аудиту по всіх напрямках діяльності господарюючого суб'єкта опираючись в основному дані бухгалтерського обліку.

Відповідальність за ведення цінової і збутової політики підприємства, а також побудову довготривалих економічних відносин з покупцями

(замовниками) несуть відповідні структурні підрозділи господарюючого суб'єкта. Так завданням бухгалтерської служби підприємства є фіксація фактів здійснення реалізації контрагентам та проведення розрахунків з ними.

Правильно побудована система бухгалтерського обліку та наявність системи внутрішнього аудиту. Ось, дві основні умови ефективності та успішного розвитку підприємства.

Будь-який господарський процес, який здійснює підприємство супроводжується виникненням ризиків. Чим складніший процес, тим більша ймовірність виникнення не стандартної чи ризикової ситуації.

Проведення внутрішнього аудиту дозволить господарюючому суб'єкту виявити скриті резерви підприємства, вчасно реагувати на зміни в економіці, зменшити ризики або взагалі їх уникнути в окремих ситуаціях.

Щодо організаційного аспекту проведення внутрішнього аудиту, саме збутового процесу, то єдиного підходу до визначення немає. Адже, кожна установа розробляє його самостійно з урахуванням індивідуальних особливостей (наприклад: сільськогосподарське, промислове підприємство або ж неприбуткова організація), цілей аудиторської перевірки та наявності ризиків підприємства.

Розглянемо основні аспекти збутової діяльності та організацію внутрішнього аудиту процесу реалізації готової продукції на прикладі підприємства в галузі сільського господарства Агрохолдингу «Мрія».

Агрохолдинг «Мрія» – компанія аграрного сектору України земельний банк якої розміщений на території шести областей Західної України.

Основними напрямками діяльності холдингу є: виробництво насіння, картопляний бізнес, рослинництво та зберігання зерна. [62]

До вирішення питань та проблем пов'язаних з організацією збутової діяльності, її обліком у холдингу підходять дуже відповідально. Основні засади збутової діяльності затверджуються один раз на маркетинговий рік наказом генерального директора про комерційну політику Агрохолдингу «Мрія» (див. додаток Б).

Планування продажів здійснюється вибором періодів реалізації для кожної культури з метою досягнення оптимальних цін, з урахуванням необхідності забезпечення щомісячної ліквідності компанії та дотримання обмежень складської та залізничної ліквідності.

Продукція холдингу реалізується на тендерній основі та передбачає наступні можливі варіанти її здійснення:

1. spot продаж – реалізація сільськогосподарської продукції (далі – с/г продукції), яка є в наявності на зернових складах із початком поставки протягом місяця з дати укладання договору;
2. forward продаж – реалізація з відстроченим терміном поставки, що є в наявності на зернових складах;
3. forward продаж зерна майбутнього урожаю – реалізація с/г продукції збір, якої на момент продажу не проводиться.

Кожен із наведених вище варіантів продажу проводиться на основі «Sales report», так званого звіту з продажів у декілька етапів порядок яких також передбачено комерційною політикою фірми.

Компанія співпрацює з різними групами як і вітчизняних так і закордонних контрагентів, а тому має декілька збутових каналів через які здійснюється реалізація.

Зокрема, ще однією не менш важливою складовою реалізаційного процесу є виплата орендної плати фізичним особам – власникам земельних ділянок. Так як частину зібраного урожаю підприємства Агрохолдингу «Мрія» реалізують саме пайовикам в рахунок погашення заборгованості по орендній платі за землю.

Остаточну реалізацію продукції здійснює ТОВ «Мрія Трейдинг», а тому саме на дане підприємство покладена відповідальність за здійснення даної господарської операції.

Отже, У цілому по холдингу дотримуються єдиного підходу, щодо реалізації продукції передбаченого внутрішнім регламентом.

Усі господарські процеси, що здійснює холдинг під час провадження своєї діяльності відображаються в обліку автоматизованим способом. З однієї сторони це знижує затрати часу та ймовірність виникнення помилок обліку пов'язаних з людським фактором, а з іншої сторони збільшує об'єм роботи службі внутрішнього аудиту додаючи перевірку автоматизованої інформаційної системи як ще один пункт програми внутрішнього аудиту.

Слід також зазначити, що холдинг має спеціально розроблену систему безперервного внутрішнього контролю управлінського і бухгалтерського обліку, в тому числі ділянок, що пов'язаних з реалізаційним процесом.

Внутрішня аудиторська перевірка – це цілісна система (див. рис. 2.2.)

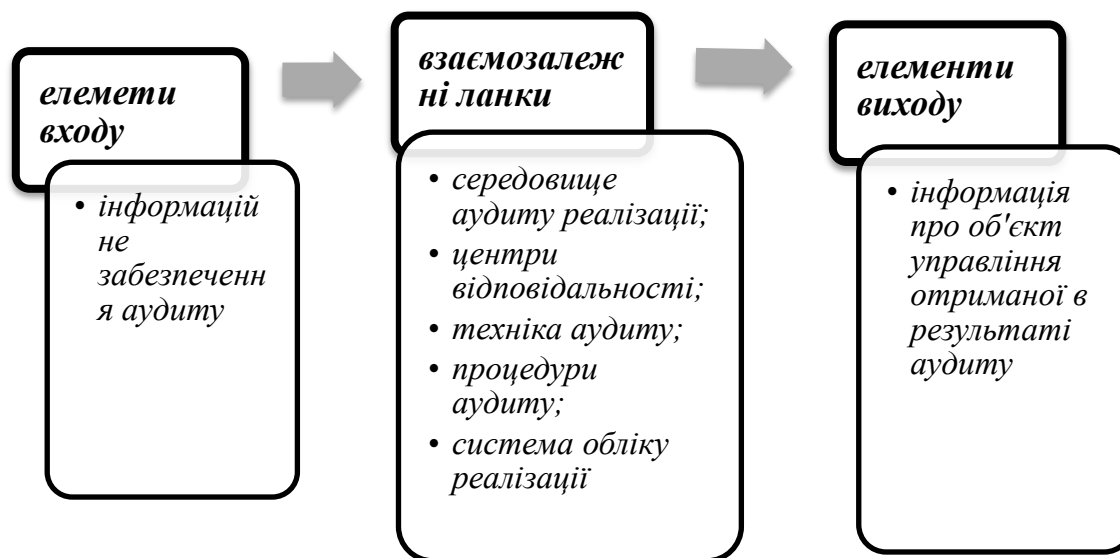


Рис. 2.2. Система внутрішнього аудиту

У зв'язку з великою кількістю підприємств, що входять до Агрохолдингу «Мрія» та їх розгалуженістю по території країни, а також специфікою діяльності компанії виникало чимало проблем: помилки та шахрайські дії в обліку, проведення проти законних операцій, крадіжки. Для того щоб уникати подібних ситуації Агрохолдингом проводяться систематичні внутрішні аудиторські перевірки.

Внутрішня аудиторська перевірка Агрохолдингу «Мрія» проводиться управлінням аудиту і контролю, а точніше одним з його

менеджерів(працівників), що входять до складу управління на підставі розпорядження безпосереднього керівника.

Кожна аудиторська перевірка здійснена службою внутрішнього аудиту Агрохолдингу має спеціально розроблену організаційну модель. На основі якої можна побачити участь кожного структурного підрозділу холдингу в збутовому процесі підприємства та його контролем.

Організаційну модель внутрішнього аудиту збутової діяльності холдингу наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Організаційна модель внутрішнього аудиту збутової діяльності холдингу

| № з/п | Об'єкт внутрішнього аудиту (контролю) | Центри відповідальності | | | | | | |
|-------|--|----------------------------------|-----------------------|-------------------------------|------------------------|--------------------|----------------|------------------------|
| | | Управління продажів та трейдингу | Юридичний департамент | Управління земельних ресурсів | Фінансовий департамент | Елеватори (склади) | Служба безпеки | Виробничий департамент |
| 1 | Отримання замовлення на продукцію | | + | + | | | | + |
| 2 | Оформлення замовлення на продукцію | + | | + | | | | |
| 3 | Перевірка наявності отриманого замовлення на елеваторах чи складах | + | | | + | + | | + |
| 4 | Аналіз надійності групи покупців | + | | + | + | | + | |
| 5 | Складання та підписання договору | | + | + | | | + | |
| 6 | Підготовка до відвантаження | + | | | | + | | |
| 7 | Дотримання договірної дисципліни і погашення дебіторської заборгованості | + | + | + | + | + | + | |
| 8 | Відвантаження продукції | + | | | | + | + | |
| 9 | Відображення в обліку реалізаційного процесу | + | | | + | + | | |

Отже, як ми можемо побачити з вище наведеної таблиці згідно організаційної моделі внутрішнього аудиту(контролю) холдингу

відповідальність за здійснення й правильність одного і того самого процесу(об'єкту аудиту) покладена одночасно на декілька підрозділів(центрів відповідальності) підприємства. Це зумовлено тим, що холдинг використовує декілька можливих варіантів збуту продукції. Для прикладу, відповідальність за укладення і підписання договорів з вітчизняними, іноземними покупцями покладена на юридичний департамент. При цьому доцільно зауважити, що у випадку реалізації сільськогосподарської продукції в рахунок погашення суми орендної плати перед фізичною особою (пайовиком) така відповідальність переноситься на управління земельними ресурсами.

Внутрішня аудиторська перевірка Агрохолдингу «Мрія», в тому числі аудит збутового процесу продукції проходить у декілька етапів.

На першому етапі формується план й програма аудиту. Основними складовими якого є визначення напрямків обліку та методів, процедур внутрішнього контролю. Зазвичай велику увагу приділяють вивченню питань дотриманості загальної корпоративної стратегії обліку, оподаткуванню на місцях розміщення Кластирів¹ та виробничих потужностей підприємств, що входять до складу Агрохолдингу. А також на цьому етапі здійснюється розрахунків показників аудиторського ризику.

На другому етапі здійснюють перевірку фактичного стану об'єкта перевірки в даному випадку збутової системи. При цьому основним завданням внутрішнього аудитора є проведення оцінки, шляхом тестування персоналу задіяного у проведенні збутової діяльності. Також на цьому етапі аудитор(менеджер) вивчає головні аспекти збутової політики та ціноутворення підприємства за період що підлягає перевірці, здійснює запити до адміністративного апарату підприємства з метою виявлення розподілу повноважень та відповідальності під час здійснення господарських операцій. Це дасть змогу краще зрозуміти елементи досліджуваного процесу – основні

¹ Відокремлена структурна одиниця Агрохолдингу Мрія

види продукції, послуг, механізм їх реалізації та контролю, типові порушення, які виникають при проведенні реалізації.

Згідно внутрішніх регламентуючих документів Агрохолдингу «Мрія» комплексну аудиторську перевірку господарських процесів діяльності сільськогосподарського підприємства рекомендовано проводити двічі на рік або ж у разі виникнення нестандартних чи ризикових ситуацій.

Третім етапом проведення внутрішнього аудиту процесу збуту є дослідження групи покупців та замовників, вивчення їх ділової репутації та умов укладених з ними договорів. Слід також зазначити, що одним із способів реалізації сільськогосподарської компанії (в основному це реалізація зернових культур) є реалізація орендодавцям(пайовикам) підприємств Агрохолдингу «Мрія» у рахунок погашення суми орендної плати за користування земельними ділянками(паями) фізичних осіб.

Оцінку стану бухгалтерського обліку готової продукції, її реалізації та розрахунків з контрагентами, здійснюються аудитор на четвертому етапі внутрішнього аудиту.

Заключним, п'ятим етапом аудиту реалізації продукції є розробка рекомендації щодо вдосконалення збутової системи підприємства, контроль за їх виконанням. Контроль за виконанням рекомендацій внутрішніх аудиторів здійснюється безпосередньо начальником контрольно-ревізійного управління Агрохолдингу «Мрія».

Важливим елементом організаційного аспекту аудиторської перевірки є визначення фінансових ризиків досліджуваного об'єкта та розрахунок розміру показників ризику (властивого, ризику контролю, ризику не виявлення і загального аудиторського ризику). Під фінансовими ризиками розуміють ймовірність виникнення фінансових втрат господарюючими суб'єктами в наслідок впливу на їх діяльність зовнішніх та внутрішніх факторів. [31]

Поряд з поняттям «фінансовий ризик» на підприємстві в якому проводиться зовнішній або внутрішній аудит виникає термін «аудиторський ризик». Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить

невідповідну аудиторську думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Фінансова звітність установи може бути викривлена під впливом певних факторів, так званих, ризиків. Збутовому процесу підприємства будь-якого господарюючого суб'єкта, окрім державних підприємств та підприємств, що мають держзамовлення притаманні такі ризики:

- вихід нового виробника на ринок з якіснішою продукцією;
- недотримання вимог договору контрагентами;
- неправильно вибрана та побудована збутова політика;
- порушення податкового законодавства;
- випадки протизаконних дії та шахрайства;
- недотримання внутрішніх нормативних документів;
- не ефективність методів та процедур внутрішнього контролю.

Збут продукції іноземним покупцям і розрахунки з ними несе під собою додаткові ризики:

- проблеми при перетині кордону у момент вивезення продукції з митної продукції країни-виробника та у момент ввезення продукції на митну територію країни-покупцями;
- труднощі з компанією-перевізником;
- зміна курсу валют;
- неточності або шахрайські дії стосовно оподаткування експортних операцій.

Як зазначалося уже раніше компанія Агрохолдинг «Мрія» здійснює свою діяльність в аграрному секторі країни, саме тому окрім вище перелічених груп ризиків діяльність компанії супроводжується рядом додаткових серед яких:

- урожайність значно нижча запланованого показника;
- несприятливі погодні умови;
- низька якість зібраного урожаю спричинена негативним впливом природних і механічних факторів;
- відсутність «здорової» конкуренції на ринку сільськогосподарської продукції;

- зменшення кількості орендодавців
- шахрайство зі сторони пайовиків.

При розрахунку показника аудиторського ризику беруться до уваги величини:

- властивого ризику – ризик, що характеризується здатністю залишків на окремих бухгалтерських рахунках чи господарських операцій до суттєвих викривлень або перекручувань або здатність до перекручень по показниках по інших рахунках, операцій, за умови, що до них не застосовувались заходи системи внутрішнього контролю;
- ризику не виявлення – ризик того, що всі проведені аудитором процедури й заходи, щодо зменшення величини аудиторського ризику, що у свою чергу можуть «замаскувати» неточності та перекручування в фінансовій звітності;
- ризику контролю, або іншими словами, ризик того, що системи бухгалтерського обліку недостатньо ефективні для того, щоб вчасно попередити або ж ліквідувати ризикові ситуації, фактори їх наслідки.

Для внутрішнього аудитора важливе значення має саме рівень ризику контролю. Адже даний показник показує наскільки ефективною є впровадження, організація і власне діяльність системи внутрішнього контролю і аудиту.

Як правило, внутрішня аудиторська перевірка проводиться з певною періодичністю у строки визначенні внутрішніми регламентними документами й може залежати чинників, що впливають на зміни в організаційній формі системи обліку і внутрішнього аудиту, а також визначених показників ризику. Який у свою чергу впливає на розмір вибірки з сукупності документів, що підлягають перевірці.

До документів, що підлягають обов'язковій перевірці відносять усі документи:

- які відображають зміни інформаційної бази підприємств;
- відображають зміни та нововведення податкової чи бюджетної системи

- на які мають вплив зміни облікової політики підприємства;
- в яких мали місце відсутність, зміна або заміщення матеріально-відповідальних осіб. [81]

Контроль за змінам у вище перелічених документах та правильністю проведення первинної облікової документації здійснює контрольно-ревізійне управління агрохолдингу, відслідковування ризикових ситуації і факторів проводиться фінансовими контролерами кожного окремого напрямку діяльності.

Ще одним не менш важливим елементом організаційного аспекту внутрішнього аудиту є інструменти, що використовує аудитор в процесі перевірки, тобто методи й процедури.

При проведенні аудиторських перевірок збутового процесу у розпорядженні внутрішнього аудитора весь спектр як загальноприйнятих так і спеціальних методів. Найчастіше аудитори використовують метод суцільної та метод вибіркової перевірки.

- Застосування суцільної перевірки не завжди може бути доцільним, ефективним заходом. Тому сьогодні, при аудиті збутової діяльності використовують зазвичай вибіркового метод. [81]

Під час проведення внутрішнього аудиту процесу збуту, для більшої його ефективності, слід звернути увагу на аудит системи обліку готової продукції та її реалізації. С.В. Селіщев у одній з своїх статей подає наступну послідовність:

1. дослідження та аналіз бізнес-процесу;
2. ідентифікація ризиків;
3. дослідження результатів попередніх перевірок системи внутрішнього контролю;
4. складання плану та програми аудиту.

На думку автора, саме такий підхід до планування внутрішнього аудиту процесу збуту дозволить господарюючому суб'єкту оптимально розподілити час і ресурси.

Дослідивши та проаналізувавши систему внутрішнього аудиту в частині збутової діяльності фірми можна сказати, що організація внутрішнього аудиту процесу збуту побудована із застосуванням вище наведеного підходу. Так, як начальниками відділів, фінансовими контролерами при закритті кожного звітного періоду (місяця) проводиться збір інформації, щодо виконання договірних зобов'язань перед покупцями, стан виконання поставлених завдань перед відділами, відображення змін площі земельного банку компанії, суму нарахованих і сплачених податків. Дана інформація опрацьовується контрольно-ревізійним управлінням і службою внутрішнього аудиту підприємства. Крім того бухгалтерам можуть надходити запити з проханням визначити групи ризиків, які в свою чергу також впливають на діяльність підприємства та її результат. З огляду на те якою саме інформацією володіють дані структурні підрозділи обговорюється, формується план й програма проведення внутрішнього аудиту, в даному випадку збутової діяльності компанії.

Розробка й складання плану аудиту є обов'язковими елементом організаційного аспекту будь-якої аудиторської перевірки. Програма внутрішнього аудиту збуту продукції холдингу містить обов'язково такі пункти:

1. перевірка обґрунтованості віднесення витрат до складу витрат на збут;
2. наведення і аналіз складу збутових витрат відповідно до класифікації, що застосовує підприємство;
3. перевірка наявності та правильності документів, які фіксують понесенні фірмою витрати в процесі збут продукції;
4. звірка залишків на рахунках бухгалтерського обліку основного підприємства з іншими підприємствами холдингу, що беруть участь у збутовій діяльності компанії;
5. перевірка стану інформаційної системи, звірка вибірково звірка наявних паперових екземплярів документів з їх електронними

аналогами й даними Державної фіскальної служби України (далі – ДФС).

Вище наведений перелік пунктів програми внутрішнього аудиту може змінюватись у залежності від цілей перевірки, кількості працівників, які її проводять та термінів проведення.

Вивчивши дане питання більш детально можна зробити висновок, що внутрішній аудит процесу збуту не має єдиного правильного підходу, щодо його організації. Адже, організаційний аспект аудиторської перевірки складається з багатьох елементів, що залежать від особливостей галузі в якій функціонує компанія.

Дослідження організації внутрішнього аудиту агропромислової фірми показали, що, для отримання максимальної ефективності проведення аудиту збутової діяльності, аудитору необхідно вивчити всі елементи збутового процесу. Особливу увагу слід приділити проблемам та питанням обліку і оподаткуванню.

2.2. Особливості організацій внутрішнього аудиту маркетингової діяльності підприємства

Сьогодні, маркетинг розглядають, як важливий напрямок у діяльності підприємства. Адже, його завданням є «завойовування» нових ринків, зміцнення уже наявних позиції, а також пошук ефективних шляхів удосконалення господарюючого суб'єкта та швидкої його адаптації до нових умов чи змін кон'юнктури ринку. Зважаючи на вимоги сучасності постійний моніторинг ринку, ось ще одна складова успіху підприємства. З урахуванням цього постає необхідність у контролі та перевірці власне маркетингової діяльності.

Особливості внутрішнього аудиту маркетингової діяльності залежать у першу чергу від організаційної форми системи внутрішнього контролю, аудиту та організації маркетингової діяльності підприємства.

Організацію маркетингової діяльності розглядають як комплекс заходів, методів та процедур спрямованих на управління маркетинговими функціями,

виконання маркетингових завдань і цілей, а саме: дослідження кон'юнктури ринку, моніторинг життєвого циклу, зміцнення і розширення наявних позицій на ринку, «завойовування» нових сегментів і ринків. [22]

Ефективність організації маркетингової діяльності залежить від багатьох факторів, зокрема до них можна віднести:

- пошук й підбору працівників відповідної кваліфікації маркетингового відділу (управління);
- правильність розподілу завдань й відповідальності між працівниками маркетингової служби за їх виконання;
- побудову організаційної структури відділу, її вдосконалення;
- розробки і впровадження маркетингових рішень і стратегії.

Щодо підприємств аграрного сектору економіки, таких як, агроходинг «Мрія», то тут ситуація значно складніша. Запровадження маркетингу на підприємствах аграрного сектору економіки, сьогодні, вимога сучасності. А тому, слід звернути увагу на основні проблеми, що виникають у процесі становлення ,розвитку й організації маркетингової діяльності на таких підприємства.

У результаті дослідження економічної літератури даного можна виділити три основні проблеми маркетингової діяльності фірми, а дослідження маркетингової діяльності фірми підтвердили їх. Отже, першою проблемою є недостатній рівень підготовки кадрів відповідної кваліфікацій. У першу чергу, це пов'язано з динамічністю змін розвитку суспільства та специфікою роботи агропромислових компаній.

Наступні проблеми, виникають як наслідок першої. Зокрема, другою проблемою є відсутність кваліфікованих маркетологів-спеціалістів аграрної сфери або невідповідність їх функціональних обов'язків. Зазвичай, завдання покладені на маркетологів на таких підприємствах виконують працівники фінансових служб(департаментів), менеджери з продажів або офіс-менеджери. У випадку Агроходингу «Мрія» виконання маркетингових функцій розділено

між фінансовим департаментом, в особі працівників управління продажів і трейдингу та офіс-менеджерами.

Третя, і головна, проблема полягає у відсутності цілісних маркетингових стратегій агропідприємств, щодо холдингу, то така проблема стосується більше не відсутністю такої стратегії, а складність її виконання.

Отже, можна сказати, що одним з найскладнішими питанням організації маркетингової діяльності є вибір маркетингової стратегії розвитку – середньо чи довготривалий план маркетингового розвитку. Слід пам'ятати про те, що на сьогодні не має універсального переліку можливих маркетингових планів(стратегій) розвитку з яких можна було б обрати певну маркетингову стратегію. Тому компаній можуть удосконалювати чи розроблювати нову стратегію, яка повністю буде відповідати вимогам підприємства.

Ще одним не менш важливим елементом маркетингової діяльності підприємства є розробка маркетингового комплексу – це вибір ціни , стану продукту, важелів впливу на збуту , що дозволить підприємству якнайкраще задовольнити потреби покупців.

На сьогодні, можна виділити такі форми організації маркетингової діяльності притаманні підприємствам, в тому числі, агропромислової сфери (див. рис. 2.3) (Колесник В.М, В.В. Лагодієнко)

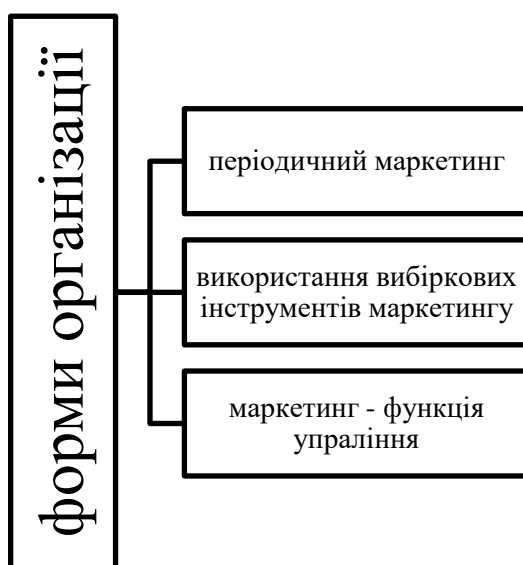


Рис. 2.3. форми організації маркетингової діяльності підприємств аграрного сектору[31]

Кожна з наведених вище організаційних форм маркетингової діяльності має право на існування при цьому одним з основних критеріїв при виборі форми організації є розміри підприємства. Так, проаналізувавши організаційну структуру Агрохолдингу «Мрія» (див. додаток В) та основні аспекти його діяльності можна припустити, що дана організація використовує третю форму. Адже, компанія має розроблені маркетинговий план і стратегію динамічного розвитку на найближчі роки, комерційну політику, а в більшості внутрішніх регламентів використовують помітку «маркетинговий рік».

У зв'язку з цим, виникає гостра необхідність контролю усіх господарських процесів маркетингової діяльності. Незважаючи на те, що маркетингова діяльність холдингу розглядається в контексті його комерційної політики, організаційний аспект проведення аудиту має певні особливості.

По-перше, проведення такої перевірки передбачає розподіл на:

- внутрішній аудит зовнішнього маркетингового середовища;
- внутрішній аудит внутрішнього маркетингового середовища.

Аудит зовнішнього маркетингового аудиту дозволяє фірмі:

- провести оцінку відповідності стратегічних цілей підприємства вимогам сучасного ринку;
- виявити нові методи взаємодії з ринковим середовищем, спричиненим постійним науково-технічним розвитком;
- визначити результати діяльності конкурентів-аграріїв та перейняти їх позитивний досвід, й не повторювати допущених ними помилок;
- побачити цілісну картину ситуації на ринку, виявити приховані можливості розвитку і передбачити можливі «загрози» зі сторони зовнішнього середовища.

У свою чергу проведення аудиторської перевірки внутрішнього середовища компанії дозволяє одержати наступні результати, а саме:

- провести об'єктивну незалежну оцінку поточного стану системи управління маркетингом компанії;

- визначити результати діяльності компанії за період аудиту, розрахувати показники ефективності діяльності, визначуваної як співвідношення отриманого прибутку до витрат (грошовим, тимчасовим, і так далі);
- визначити оцінку результатів проведення маркетингових заходів;
- проаналізувати якість проведених маркетингових досліджень, включаючи оцінку прийнятих на їх основі рішень;
- провести оцінку комплексу маркетингу і його складових;
- провести SWOT-аналіз, тобто, виявити сильні і слабкі сторони підприємства, оцінити їх впливу на можливості і «загрози» з боку зовнішнього середовища. [28]

Отже, такий розподіл має як свої переваги так і недоліки. Основною перевагою є можливість одержання більш повної картини щодо ситуації на ринку та можливість проведення якіснішої оцінки фактичного стану маркетингової діяльності агропромислової компанії. А основним недоліком такого розподілу є збільшення трудомісткості й затратності аудиту, що в свою чергу є причиною не ефективності проведення аудиторської перевірки, так як розрахунки проведені в її результаті здійсненні на основі застарілих даних.

По-друге, аудит маркетингової діяльності рекомендується проводити на різних етапах її здійснення з допомогою окремих складових контрольно-аналітичної системи. Таких як ситуаційний аналіз, контроль маркетингу, ревізія маркетингу або маркетинговий аудит.

По-третє, періодичність проведення таких перевірок внутрішніми аудиторами агрохолдингу залежить від рівня виконання ним планових показників.

По-четверте, організація внутрішнього аудиту маркетингової діяльності не має чітко визначеного плану та програми. А тому, проводиться тільки на основі наказу керівника в якому дуже часто вказується об'єктом перевірки окремий елемент маркетингової діяльності. За таких умов у більшості випадків

проведення аудиту буде не зовсім ефективним, а його результати не своєчасним[79]

Отже, маркетингова діяльність підприємства може мати одну із трьох організаційних форм. Найефективнішим проведення аудиторської перевірки маркетингової діяльності буде у випадку застосування підходу маркетинг – функція управління. Аналіз основних аспектів маркетингової діяльності агропідприємства показав, що на сьогодні, багато проблем діяльності підприємства виникає, як наслідок неправильної організації маркетингової діяльності.

Основною особливістю маркетингової діяльності та її аудиту аграрних підприємств є те, що маркетингова діяльність таких суб'єктів спрямована не на покупців і замовників, а на власників земельних ділянок, які входять до складу земельного банку компанії. Зауважимо, що останні для таких підприємств можуть виступати як в ролі покупця(кінцевого споживача) так і постачальника (орендодавця). Саме тому холдинг можна сказати, що використовує маркетинг не тільки як функцію управління ,але як один із ефективних методів залучення нових інвесторів та пайовиків.

За таких умов доцільно буде розділяти на внутрішній аудит маркетингової діяльності спрямованої на досягнення стратегічної мети, цілей і завдань підприємства, залучення нових інвестицій та внутрішню аудиторську перевірку маркетингової діяльності спрямованої на задоволення потреб пайовиків, тобто осіб, земельні ділянки яких входять до складу земельного банку Агрохолдингу «Мрія».

Маркетингова діяльність входить до складу комерційної політики холдингу тому основні її положення є комерційною таємницею, а більшість прийнятих маркетингових рішень не розголошується до останнього навіть працівникам компанії.

Зауважимо, також, що компанія приділяє багато уваги проблемам та питанням роботи і підтримки зворотного зв'язку з власниками земельних ділянок, що знаходяться в її оренді.

Дослідження питань та проблем організації маркетингової діяльності її контролю(аудиту) на базі агропромислового підприємства підтвердили, що найефективнішими важелями впливу, на людей, сьогодні, є:

- реклама компанії у засобах масової інформації, соціальних мережах;
- проведення соціально-культурних заходів, щодо культурного розвитку суспільства;
- розробка і проведення благодійних проектів.

Використання вище наведених інструментів маркетингової діяльності з однієї сторони покращує показники діяльності підприємства, а з іншої створює сприятливі умови для шахрайства і махінацій. Зважаючи на те, що холдинг практикує проведення соціально-культурних заходів на окремих кластирах та відокремлених структурних підрозділах діяльність яких важко контролювати через значну віддаленість від центрального офісу компанії.

Ще однією особливістю маркетингової діяльності аграрних підприємств, яка впливає на внутрішній аудит є те, що витрати на рекламу та інші заходи пов'язані з провадження маркетингової діяльності відображають на рахунку 92 у складі адміністративних витрат.

Отже, особливості організації та проведення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності повністю залежать від основних аспектів маркетингу підприємства.

На основі проведеного аналізу спеціалізованої літератури та практичної діяльності одного з кращих підприємств аграрної сфери України, можна виділити наступні особливості проведення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності:

- проведення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності буде ефективним лише у випадку виконання підприємством певних умов;
- аудит даного виду діяльності слід проводити на декількох етапах її здійснення, а не по факту виникнення проблем;

- зазвичай аудиторську перевірку здійснюють за кожним окремим елементом маркетингової діяльності підприємства;
- внутрішня аудиторська перевірка маркетингового середовища проводиться в два основні етапи: аудит зовнішнього середовища й аудит внутрішнього середовища. Також слід підкреслити, те, що кожен із згаданих етапів може розглядатися підприємством, як окремий підвид внутрішньої аудиторської перевірки зі своїми перевагами, недоліками та методами їх здійснення;
- внутрішній аудит маркетингової діяльності здійснюється лише на підставі наказу керівника, без затвердження плану та програми аудиту, а отже при проведенні такого аудиту повністю втрачається незалежність аудиторської думки;
- при аудиті маркетингової діяльності особливу увагу слід приділити питанням пов'язаним з організацією, проведенням соціально-культурних, благодійним заходам та їх відображення у бухгалтерському обліку.

Ефективність маркетингу підприємства залежить від правильності обраної маркетингової стратегії, тому найкращим варіантом для суб'єктів господарювання буде наявність кількох маркетингових стратегій, розроблених спеціально під кожну із цілей підприємства. А ефективність аудиту даної ділянки від правильності обраних «аудиторських» інструментів, зокрема методів Внутрішній аудит маркетингової діяльності передбачає використання як і усіх загальнонаукових так і спеціальних методів перевірки. Доречно також сказати, що при внутрішньому аудиті маркетингової діяльності холдингу слід застосовувати метод суцільної перевірки первинних та зведених бухгалтерських документів.

Отже, незважаючи на те, що маркетингова діяльність об'єднує, сьогодні, маркетинг та збутову діяльність підприємства аудит цих складових краще проводити окремо.

Маркетингова діяльність підприємства – це багатоелементна система спрямована на досягнення фірмами її стратегічних цілей кожен елемент якої може розглядатися як окремий об'єкт внутрішньої аудиторської перевірки.

Важливо також зазначити, що внутрішню аудиторську перевірку необхідно проводити на кожному з етапів провадження маркетингової діяльності підприємства.

2.3. Побудова системи внутрішнього аудиту та її вплив на результати діяльності підприємства

Сьогодні, внутрішній аудит в системі управління підприємством визначають, як один із найефективніших способів контролю та перевірки діяльності підприємства. Оскільки, тільки за допомогою правильно організованої системи контролю, яка б охоплювала всі процеси господарської діяльності, можливо досягнути максимальної ефективності роботи всіх підрозділів й підприємства в цілому. Особливо, це стосується підприємств, які мають у своїй структурі дочірні підприємства та відокремленні структурні підрозділи.

Інститутом внутрішніх аудиторів України «внутрішній аудит» розглядається, як незалежна, об'єктивна діяльність з надання консультаційних послуг і гарантій, які мають приносити користь господарюючому суб'єкту та покращувати його діяльність.[80]

Головна увага внутрішньої аудиторської перевірки зосереджена на аналізі інформаційної системи підприємства, в тому числі систему бухгалтерського обліку, оподаткування та контролю, розрахунок показників економічності та ефективності операцій[73]

Одним із основних завдань сучасного аудиту є достовірна, незалежна оцінка діяльності підприємства з метою виявлення загроз, недоліків та виявлення можливих резервів й шляхів її покращення.

Зауважимо, що внутрішній аудит більшості сучасних компаній не просто один з видів контролю чи перевірок, це цілісна система, тобто заходів, процедур та методів, за допомогою яких підприємство досягає потрібного

результату. Система внутрішнього аудиту, як і будь-яка інша містить методологічну, інформаційну, організаційну та технологічну складову (див. рис. 2.4)

Для того щоб система внутрішнього аудиту була максимально ефективна при проведенні аудиторської перевірки слід дотримуватися принципів передбачених Кодексом етики Інституту внутрішніх аудиторів. До них належать: об'єктивність, чесність, конфіденційність та компетентність.[80]

Методологічна складова системи полягає у можливості застосування внутрішніми аудиторами під час проведення перевірки використовувати ті чи інші методичні прийоми. Внутрішній аудит дозволяє використовувати як загальнонаукові так і спеціалізовані методи. Останні в свою чергу можна розділити на дві підгрупи. Перша група методи проведення аудиторської перевірки, а друга група методи її організації.

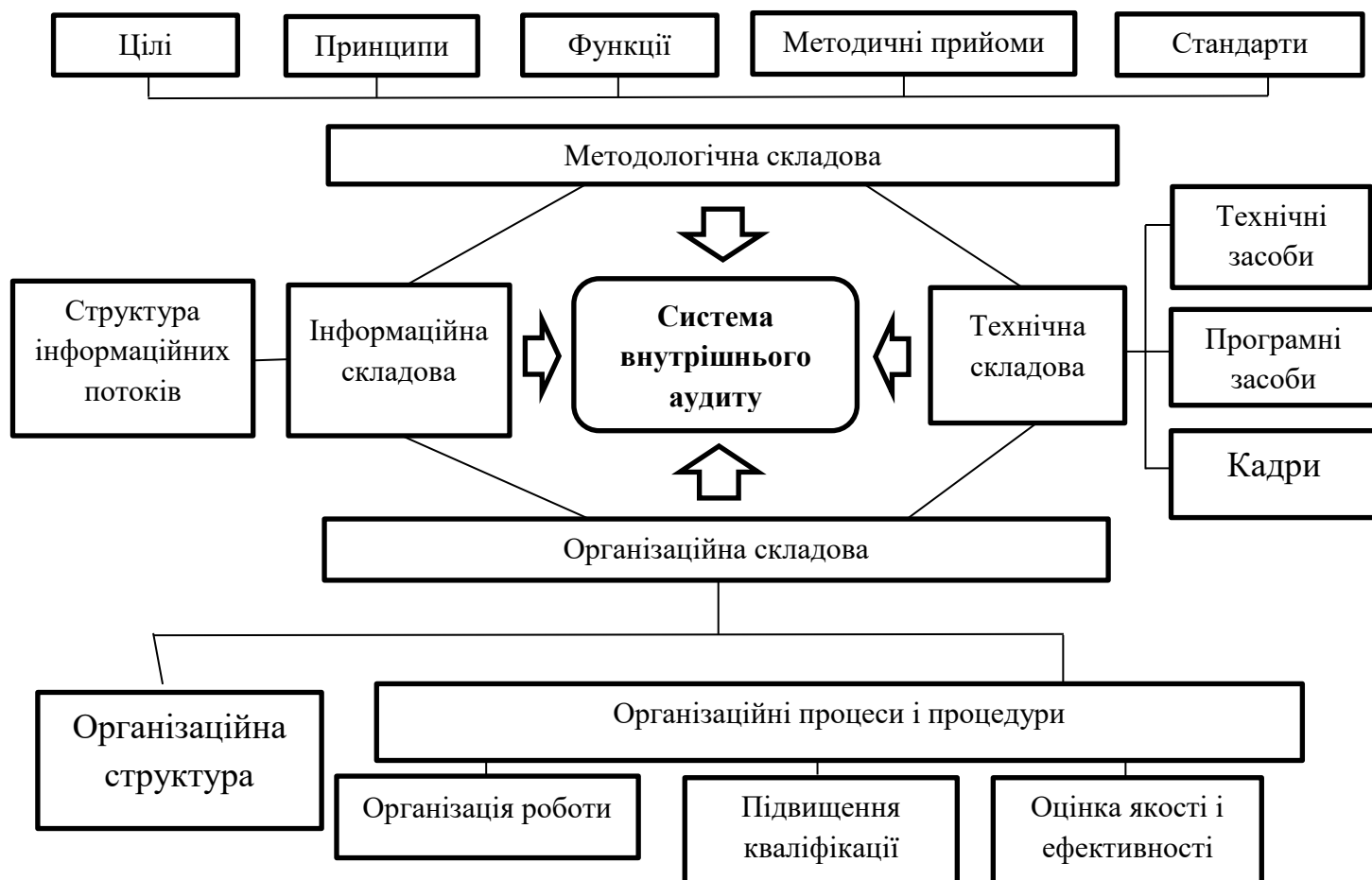


Рис. 2.4 Система внутрішнього аудиту на підприємстві [31]

Так, систему внутрішнього аудиту відображає в одній зі своїх праць Дмитренко О.М.

Організаційна складова визначається в організаційній структурі, організації процесів та процедур внутрішнього аудиту. Внутрішня аудиторська перевірка може здійснюватися двома способами. При першому способі внутрішній аудит здійснюється департаментом внутрішнього аудиту та ефективності бізнес-процесів(див. додаток В).

Для досягнення максимальної ефективності внутрішнього аудиту холдинг також періодично укладає тимчасові договори з зовнішніми незалежними outsocsing-компаніями. Це дає змогу підприємству уникати суб'єктивізму думок притаманним при проведенні аудиту внутрішніми аудиторами, які прийняті на роботу до відділів внутрішнього аутсорсингу.

Не менш важливою умовою організаційної складової є відповідні умови праці та належна кваліфікація працівників компанії. Саме тому, агрохолдингом часто проводяться психологічні тренінги та навчання по підвищенню рівня кваліфікації, після закінчення яких працівники складають іспити й отримують відповідні сертифікати національного або міжнародного зразка.

Із організаційною тісно пов'язана технологічна складова, основними елементами якої є технічне, програмне та кадрове забезпечення Використання комп'ютерної техніки та автоматизованих інформаційних систем дещо полегшує роботу внутрішнього аудитора, так як дозволяє збільшити розмір вибірки документів та детальніше їх проаналізувати сформувавши по результатах проведеної перевірки більш точний звіт.

Утримання цілого департаменту внутрішнього аудиту навіть для провідних компаній це значні витрати, тому керівництвом холдингу було поставлено чіткі вимоги, щодо кандидатів на посади в цей департамент.

Ще однією важливою складовою системи внутрішнього аудиту є його інформаційна складова. Основним завданням якої є правильність організації усіх інформаційних потоків фірми і своєчасність, оперативність надання актуальної інформації. А з використання автоматизованого способу ведення обліку виникає необхідність відображення факту здійснення господарських процесів у, так званому, оперативному обліку.

Ведення бухгалтерського обліку – це чи не єдиний процес на підприємстві, що охоплює всі аспекти та господарської діяльності, який здійснюється з першого дня діяльності й аж до моменту його припинення. Саме тому ефективність системи внутрішнього аудиту не можливо уявити без правильно підібраних висококваліфікованих спеціалістів.

Згідно вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську» аудиторами можуть бути особи, що мають відповідну вищу освіту та досвід роботи не менш п'ятнадцяти років на посаді економіста, юриста, бухгалтера, ревізора, фінансиста, помічника аудитора, а також особи, що пройшли стажування (не менше трьох років у аудиторській фірмі) у відповідності до вимог чинного законодавства та має досвід не менше семи років на відповідних посадах. [34]. Дані вимоги стосуються як зовнішніх так і внутрішніх аудиторів. Тому при підборі кандидатів на роботу в службу внутрішнього аудиту, в першу чергу потрібно звертати увагу на осіб, що відповідають вище зазначеним вимогам.

Дослідження головних аспектів правильної організації системи внутрішнього аудиту на прикладі одного з підприємств аграрної сфери показали, що на території нашої країни дуже складно знайти вузькопрофільних спеціалістів, які б при своїй роботі враховували всі індивідуальні особливості компаній. Вирішити дане питання можна декількома шляхами. Підприємство може запропонувати роботу особі, яка відповідає всім вимогам чинного законодавства, але не має спеціальних знань в галузі діяльності фірми, а в процесі випробувального терміну чи стажування ознайомити майбутнього внутрішнього аудиторами з особливостями роботи. Ще одним не менш ефективним рішенням проблеми є використання послуг аутсорсингових компаній.

Загалом, в економічній літературі, вчені, що досліджують питання розвитку й провадження внутрішнього аудиту на українських підприємствах розділяють на такі етапи:

- I. Етап – формуються чіткі питання та завдання для вирішення котрих створюється служба внутрішнього аудиту;
- II. Етап – визначаються основні функції служби внутрішнього аудиту (управління системи внутрішнього контролю та аудиту) для досягнення поставлених цілей;
- III. Етап – передбачає створення структурних одиниць служби внутрішнього аудиту, а саме робочих місць та відділів;
- IV. Етап – розробляються схеми взаємодії між служби внутрішнього аудиту з іншими департаментами організації, а також розробляються та затверджуються посадові інструкції працівників служби внутрішнього аудиту;
- V. Етап – передбачає об'єднання всі структурних одиниць системи внутрішнього аудиту єдину службу чи департамент внутрішнього аудиту, визначається її правовий статус й затверджується Положення про службу внутрішнього аудиту;
- VI. Етап – впровадження системи внутрішнього аудиту в діяльність компанії та налагодження взаємодії з іншими відділами фірми;
- VII. Етап – розробляються та затверджуються внутрішньо фірмових стандартів та регламентів.

Отож, створення та впровадження системи внутрішнього аудиту багатоетапний процес, який потребує чимало зусиль та витрат зі сторони підприємства.

На кожному з наведених вище етапів здійснюють певні організаційні заходи, які у свою чергу забезпечують правильну організацію системи внутрішнього контролю та аудиту на підприємстві. Зокрема налагодження співпраці з усіма підрозділами організації одна із найважливіших умов ефективного функціонування системи.

Взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами можна побачити в таблиці 2.2

Взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими структурними
підрозділами компанії

| Підрозділ підприємства | Форма підрозділу |
|---------------------------------------|---|
| 1 | 2 |
| Дирекція | Аудитор отримує від керівництва підприємства для виконання наказу, розпорядження, вказівки, плани тощо, а надає результати перевірок, аналізу, оцінки діяльності, рекомендації, висновки тощо |
| Відділ постачання, збуту та трейдингу | Аудитор контролює стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених угод з придбання запасів, звіти про витрачання матеріалів на виробництво, відпуск матеріалів на сторону, акти приймання та списання запасів; підтверджує обґрунтованість надходження та списання запасів, консультує з питань складання договорів, заповнення бланків обліку та звітності, проведення й оформлення процесу і результатів інвентаризації |
| Матеріальний склад\ елеватори | Аудитор контролює рух запасів, обґрунтованість і своєчасність їх оприбуткування та списання, наявність карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур. вимог, наявність договорів про матеріальну відповідальність, правильність зберігання, забезпеченість збереженості запасів, справжність вагового та вимірювального обладнання; консультує з питань раціонального складання та оформлення первинних документів; інформує про зміни в обліку та звітності |
| Виробничі цехи\токи | Аудитор контролює виробничі, накладні на відпуск сировини у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції плановим нормативам, обґрунтованість застосування норм природного убутку; перевіряє обґрунтованість віднесення витрат на виробництво продукції, заповнення журналів технічного огляду та якості; проводить оцінку виробничої діяльності підприємства, дотримання технічної дисципліни, своєчасності та правильності відображення виробничих операцій у первинних документах; інформує про зміни норм" нормативів та розрахункової собівартості продукції |

| | |
|------------------------------|--|
| Планово-економічний відділ | Аудитор перевіряє наявність діючих норм і нормативів, звітів про виконання планових завдань з виробничої, фінансової і комерційної діяльності, планових відпускних цін на продукцію, що виготовляється, штатного розкладу та Положення про фонд споживання; інформує про допущені відхилення в частині оформлення первинної документації; консультує з питань внесення змін і доповнень до Положення про оплату праці та фонд споживання, складання розрахунку цін |
| Відділ бухгалтерської служби | Аудитор перевіряє документи, що підтверджують достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності, обґрунтованість розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, дебіторами, кредиторами тощо; надає матеріали перевірок інвентаризації, аналізу; інформує про зміни в податковому законодавстві, нормативно-правові бази з обліку та звітності |

Ще однією важливою умовою ефективності внутрішнього аудиту є його регламентація. Організація внутрішнього аудиту і його проведення Агрохолдингу «Мрія» здійснюється згідно вимог чинного законодавства та внутрішньо фірмових регламентів.

Отже, під системою внутрішнього аудиту слід розуміти комплекс відповідних заходів, методів та процедур контролю спрямованих на перевірку та пошук шляхів вдосконалення діяльності підприємства. Дана система є не від'ємною складовою ефективного управління компанією.

Побудова системи внутрішнього аудиту для будь-якого підприємства це складний та багато етапний процес, який здійснюється підприємством з урахуванням особливостей його діяльності. Також слід зауважити, що внутрішню аудиторську перевірку варто проводити не загалом по підприємству, а окремо по кожній ділянці обліку та напрямку діяльності підприємства. А її ефективність залежить від дотримання відповідної послідовності при побудові системи та чіткості виконання таких умов, як регламентація внутрішнього аудиту, наявність власних внутрішньо фірмових правових документів та висококваліфікованих спеціалістів, які добре ознайомлені з особливостями галузі в якій функціонує підприємство.

Висновки до розділу 2

Розглянувши основні аспекти організації внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності підприємства можна зробити наступні висновки:

По-перше, сьогодні, внутрішній аудит процесу збуту не має єдиного підходу щодо його організації. На жаль, розробити універсальну організаційну модель внутрішнього аудиту збутової діяльності, як б підходила всім не можливо. В першу чергу це зумовлено тим, що кожне підприємство має певні індивідуальні особливості, котрі потрібно враховувати при проведенні внутрішньої аудиторської перевірки.

По-друге, незважаючи на те, що маркетинг і збут об'єднують на більшості підприємств з урахуванням темпів розвитку суспільства та потреб сучасності виникає необхідність у виокремленні маркетингу підприємства та проведенні більш детальної внутрішньої аудиторської перевірки саме маркетингової діяльності підприємства.

Так, Власне проведення такої перевірки має свої особливості. Зокрема однією з них є необхідність проведення внутрішнього аудиту на кожному окремому етапі її здійснення.

По-третє, періодичне проведення внутрішніх аудиторських перевірок окремих елементів обліку та діяльності підприємства може не мати ніякої ефективності для компанії та її результативності. Саме тому, адміністрації та працівникам суб'єкта господарювання варто приділяти більше уваги системі внутрішнього контролю та аудиту

Щодо питань пов'язаних з побудовою такої системи, то сьогодні підприємства зустрічаються із безліччю проблем. До таких проблем відносять відсутність чіткої регламентації внутрішнього аудиту, необізнаність підприємств щодо відмінностей між аудитом та контролем, а також неправильно обраний підхід до процесу побудови такої системи та її взаємодії з іншими системами фірми.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Джерела інформації для аудиторського дослідження процесу збуту та маркетингової діяльності

Сучасні підприємства щодня отримують та обробляють великі обсяги інформації. Законодавство України розглядає інформацію, як будь-які відомості або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [36]

Одержані підприємством дані є дуже важливі для нього, адже всі господарські процеси здійснюються на їх основі. Саме тому важливо, щоб інформація була своєчасною, достовірною і достатньою. На жаль, дотримання цих вимог, сьогодні, стає майже неможливим. Це зумовлено великими обсягами інформації та частою її зміни.

Аудит, як і будь-який інший вид перевірок проводиться на підставі вже опрацьованої інформації або сформованої бази даних, а тому його результат залежить від достовірності останньої. Служба внутрішнього аудиту є безпосереднім учасником інформаційних потоків господарюючих суб'єктів (див. додаток Г)

Завдяки цьому інформацію можна перевірити ще на початкових етапах внесення її в інформаційну систему підприємства, тим самим відслідкувати недостовірну або неактуальну інформацію, яка у свою чергу може спричинити викривлення даних та виникнення додаткових ризиків.

Варто зазначити що внутрішні аудитори на противагу зовнішнім мають можливість працювати з більшою кількістю даних бухгалтерського та управлінського обліку.

Доречно буде зауважити, що у спеціалізованій літературі зустрічається безліч класифікацій інформації, яку може використовувати аудитор у своїй роботі. Одну з класифікацій розглянутих під час дослідження даного питання наведено в таблиці 3.1

Інформація, яку аудитор може використовувати для проведення
внутрішнього аудиту

| № з/п | Класифікаційна ознака | Вид інформації |
|-------|-------------------------|--|
| 1 | За джерелами отримання | 1.1 Закони та інші нормативні акти 1.2 Бухгалтерський та управлінський облік 1.3 Фінансова та управлінська звітність 1.4 Податковий облік і звітність 1.5 Статистичний облік та звітність 1.6 Попередній аудит (зовнішній, внутрішній) 1.7 Державний (відомчий) контроль 1.8 Структурні підрозділи, фірми |
| 2 | За оцінкою | 2.1. Якісна 2.2. Кількісна |
| 3 | за видом об'єкта аудиту | 3.1. Про ризики 3.2. Про господарські процеси 3.3. Про організаційні форми, методи управління |
| 4 | За обсягом охоплення | 4.1. Загальна 4.2. Локальна |
| 5 | За способом отримання | 5.1. Від третіх осіб 5.2. Від попереднього зовнішнього аудитора 5.3. Власне внутрішні дані |
| 6 | За характером | 6.1. Пряма і непряма 6.2. Усна і письмова 6.3. Документована 6.4. Випадкова |
| 7 | За рівнем корисності | 7.1. Своєчасна 7.2. Несвоєчасна |
| 8 | За ступенем обробки | 8.1 Первина 8.2 Вторинна 8.3 Підсумкова |

| | | |
|----|------------------------|-------------------------------------|
| 9 | За рівнем надійності | 9.1. Об'єктивна 9.2. Суб'єктивна |
| 10 | За узагальненням | 10.1 Синтетична 10.2 Аналітична |
| 11 | За рівним прийнятності | 11.1 Доказова 11.2 Недоказова |

Отже, підсумовуючи вище сказане можна зробити висновок, що під час проведення аудиторської перевірки особа, що її здійснює застосовує в своїй роботі одночасно декілька видів інформації.

Загалом у своєму розпорядженні внутрішні аудитори мають широкий спектр інформаційних джерел, які в залежності від об'єкта та мети перевірки формують інформаційну базу. Під інформаційною базою внутрішнього аудиту слід розуміти отримані внутрішнім аудитором з різних джерел (як зовнішніх так і внутрішніх) дані, котрі є необхідні та корисні для прийняття управлінських рішень та формування звіту за результатами перевірки. Основу незалежно від об'єкта перевірки формують наступні документи (інформаційні джерела):

- загальноприйняті законодавчі, нормативні акти;
- фінансова, статистична та інші види звітності;
- документи аналітичного й синтетичного обліку;
- внутрішні регламенти й установчі документи компанії.

Правильна організація та своєчасне формування обґрунтованих джерел складає інформаційне забезпечення аудиторської перевірки на основі якого формуються аудиторські докази й звіт для вищого керівного апарату. Оскільки, основою інформаційного забезпечення є інформація, то власне воно повинно також відповідати основним вимогам, а саме повинно бути доречним, достовірним й достатнім[65]

Під доречністю інформаційного забезпечення аудиту слід розуміти дані, які безпосередньо стосуються об'єкта внутрішньої перевірки та можуть бути

використані аудитором для формування аудиторських доказів, звіту або висновків за результатами дослідження.

Достатність у цьому випадку – це, так звана, кількісна межа інформаційного забезпечення, що необхідна для оцінки об'єкта аудиту за встановленими критеріями та формування чітких аудиторських доказів у звіті. Безперечно найважливішою серед цих умов є достовірність, тобто закону, правдиву, правильну інформацію, якій можна довіряти й покластися при формуванні остаточної аудиторської думки та її представленні керівному апарату підприємства.

Зауважимо, що інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту складається у залежності від об'єкта перевірки та джерел інформації, які формують її інформаційну базу. Наприклад: інформація, щодо процесу постачання(заготівлі), виробничого та збутового процесів.

Як зазначалося уже раніше, збут продукції є завершальним етапом операційного циклу в той же час результат від його здійснення стає поштовхом для наступного операційного циклу.

Інформаційними джерелами при проведенні внутрішнього аудиту, у такому випадку є:

- нормативно-правове забезпечення, щодо питання реалізації;
- внутрішні регламенти фірми наказ про облікову політику, положення про комерційну політику або інші взаємопов'язані з реалізацією документи
- договори укладенні з покупцями та замовниками;
- первинні документи (видаткові накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, звіти матеріально-відповідальних осіб, тощо);
- записи на рахунках бухгалтерського обліку (26 «Готова продукція 27 Продукція сільськогосподарського виробництва, 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», рахунки сьомого класу «Доходи і результати діяльності» та дев'ятого класу «Витрати діяльності», в окремих випадках восьмого класу «Витрати за елементами»

- облікові реєстри та інші зведенні документи;
- фінансова, статистична та інші види звітності підприємства

Розглянемо більш детально інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту збутової діяльності Агрохолдингу «Мрія».

При проведенні внутрішньої аудиторської перевірки фахівці управління внутрішнього контролю та аудиту керуються загальноприйнятими та внутрішніми регламентами, які в свою чергу складають правову основу внутрішнього аудиту.

Наступною, і напевно, основною складовою документально-інформаційного забезпечення аудиторської перевірки є його облікова складова, яку, можна розділити на первинну(бухгалтерські записи, підтверджуючі документи факту здійснення господарської операції), зведену(облікові реєстри) та узагальнюючу (фінансова, статистична, управлінська звітність) інформацію. Перелік документів та здійснених на їх основі записів залежить від побудови власне процесу реалізації.

Так, як реалізація продукції, як іноземним так і вітчизняним покупцям, здійснюється на тендерній основі, то першочергово внутрішні аудитори перевіряють правильність проведення тендерної процедури та усіх супроводжуваних її документів. Одним з таких є комерційна політика Агрохолдингу «Мрія», що затверджується раз на один маркетинговий рік. Даний документ містить основні положення збутової політики агрохолдингу та етапи її здійснення

Наступним і не менш важливим джерелом інформації, при перевірці збутової діяльності агрохолдингу є укладені з покупцями договори купівлі-продажу та контракти. Варто зазначити, що зовнішні покупці укладають договори лише з однією компанією Агрохолдингу «Мрія», а саме – «Мрія Трейдинг». Дана компанія не є безпосереднім виробником сільськогосподарської продукції, вона виступає посередником між зовнішніми контрагентами та іншими підприємствами Агрохолдингу «Мрія». Саме тому додатковим об'єктом перевірки збутової діяльності і в той же момент

додатковим її джерелом є укладенні внутрігрупові договори та усі документи, які беруть безпосередню участь у збуті продукції. Контроль за відображенням усіх господарських операцій процесу збуту здійснюється за місцями відповідальності, при введенні первинних даних в інформаційну базу . Відслідковування можливих помилок та розбіжностей здійснюють на основі управлінського документу «внутрігрупова звірка».

Даний документ формується у вигляді таблиці станом на останнє число звітного місяця та складається з трьох частин:

- перша частина містить дані про обороти на рахунках однієї з організацій холдингу за кожним договором ;
- друга частина містить інформацію про обороти контрагента (також компанія холдингу) за такими самими договорами;
- третя частина відображає розбіжності

Зважаючи на це можна зробити висновок, що саме така структура документу дозволяє аудитору одразу побачити найбільш проблемні ділянки, визначити підприємства, що ведуть облік з порушенням внутрішніх регламентів, а тому є важливим джерелом інформації для внутрішнього аудитора.

У разі значної кількості розбіжностей між компаніями аудитор може провести звірку оборотів в цілому по рахунку або за окремим договором по яку виявлено розбіжність.

Відповідно до Наказу про облікову політику Агрохолдингу підприємства , що входять до групи компаній «Мрія» використовують рахунки бухгалтерського обліку першого та другого порядків, а для рахунків, що потребують максимальної деталізації застосовують розширену аналітику.

Так, згідно облікової політики та робочого плану рахунків Агрохолдингу для відображення процесу реалізації сільськогосподарської продукції усі підприємства, що входять в його структуру використовують наступні рахунки бухгалтерського обліку (рис. 3.1):

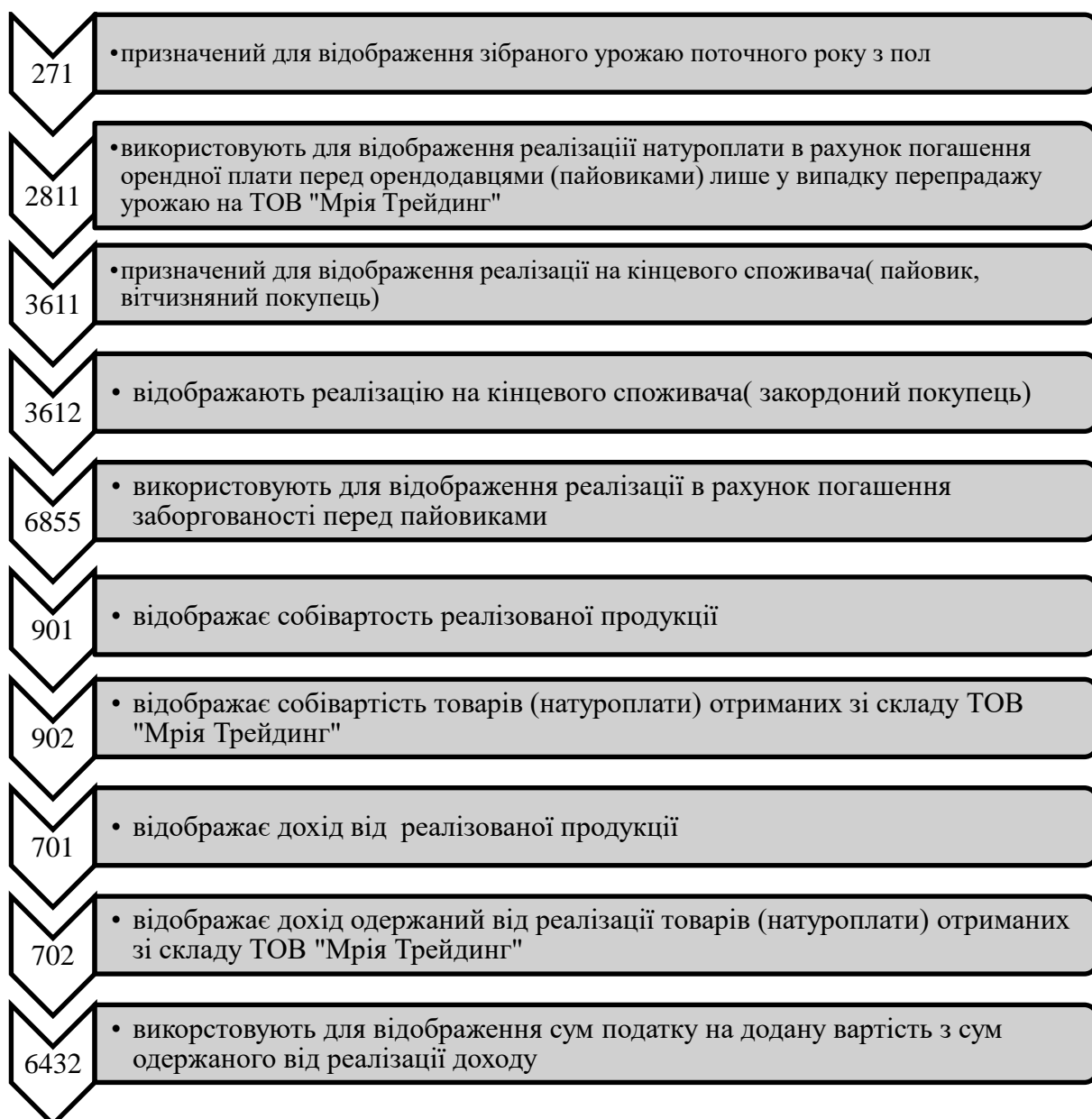


Рис. 3.1. Рахунки бухгалтерського обліку для відображення процесу реалізації продукції Агрохолдингу «Мрія»

Перелік первинних документів та записи здійсненні на їх основі залежать від варіанту реалізації. У своїй діяльності Агрохолдинг «Мрія» використовує два основних варіанти. При першому варіанті зібраний урожай продають з поля безпосередньо ТОВ «Мрія Трейдинг», яка у свою чергу проводить очистку, осушку урожаю та реалізує його кінцевому споживачу. Первинними джерелами (документами) у такому випадку є:

- збір урожаю з поля;
- умовний продаж

- товарно-транспортна накладна (перевезення з поля на склад мрії трейдинг;
- видаткова накладна (зі складу на представника або склад покупця);
- реалізація товарів і послуг
- акт на списання норм втрат;
- документи про оплату (закриття дебіторської заборгованості)

Такий варіант застосовують найчастіше при реалізації продукції в рахунок погашення кредиторської заборгованості перед власниками земельних ділянок, що входять до земельного банку Агрохолдингу «Мрія», тому додатковими джерелами інформації є також:

- реалізація в регламентному обліку;
- поступлення товарів і послуг;
- відомість на виплату натуроплати;
- звіт матеріально-відповідаальної особи;
- заяви пайовиків (на видачу благодійної допомоги);
- акт на списання зерна(цукру) понад норму, тільки при видачі соціальної допомоги (священики, голови сільських (міських) рад та ОТГ)

Варто також зазначити, що при реалізації продукції в рахунок погашення орендної плати продукція спочатку передається ТОВ «Мрія Трейдинг, яка проводить реалізацію продукції компанії, що здійснює так звану виплату паїв.

Другий, можливий, варіант реалізації передбачає, після проведення збору урожаю з поля відправку його на елеватори, де проводиться очистка, осушка урожаю лише після чого готова до продажу продукція накладною на переміщення передається ТОВ «Мрія Трейдинг». Остання у свою чергу реалізує її кінцевому споживачу. Такий варіант, можливо, і здається складнішим та він супроводжується значно меншою кількістю документів.

Слід також звернути увагу на те, що більшість сучасних підприємств, в тому числі агрохолдинг «Мрія», збут продукції розглядають у комплексі з маркетинговою діяльністю.

Стосовно питань інформаційного забезпечення аудиторської перевірки, то в першу чергу це внутрішній нормативний акт комерційна політика на 2017-2018 рік (див. додаток Б) та загальноприйняті державні акти спрямовані на регулювання маркетингової діяльності. Зокрема до таких можна віднести: Закон України «Про рекламу» від 03.07.1996 року (зі змінами та доповненнями) та Закон України «Про інформацію» від 02.10. 1992 року (зі змінами та доповненнями).[36]

Відповідно до рішення вищого органу правління Агрохолдингу Мрія уся інформація щодо питань маркетингової діяльності є комерційною таємницею та розголошу не підлягає.

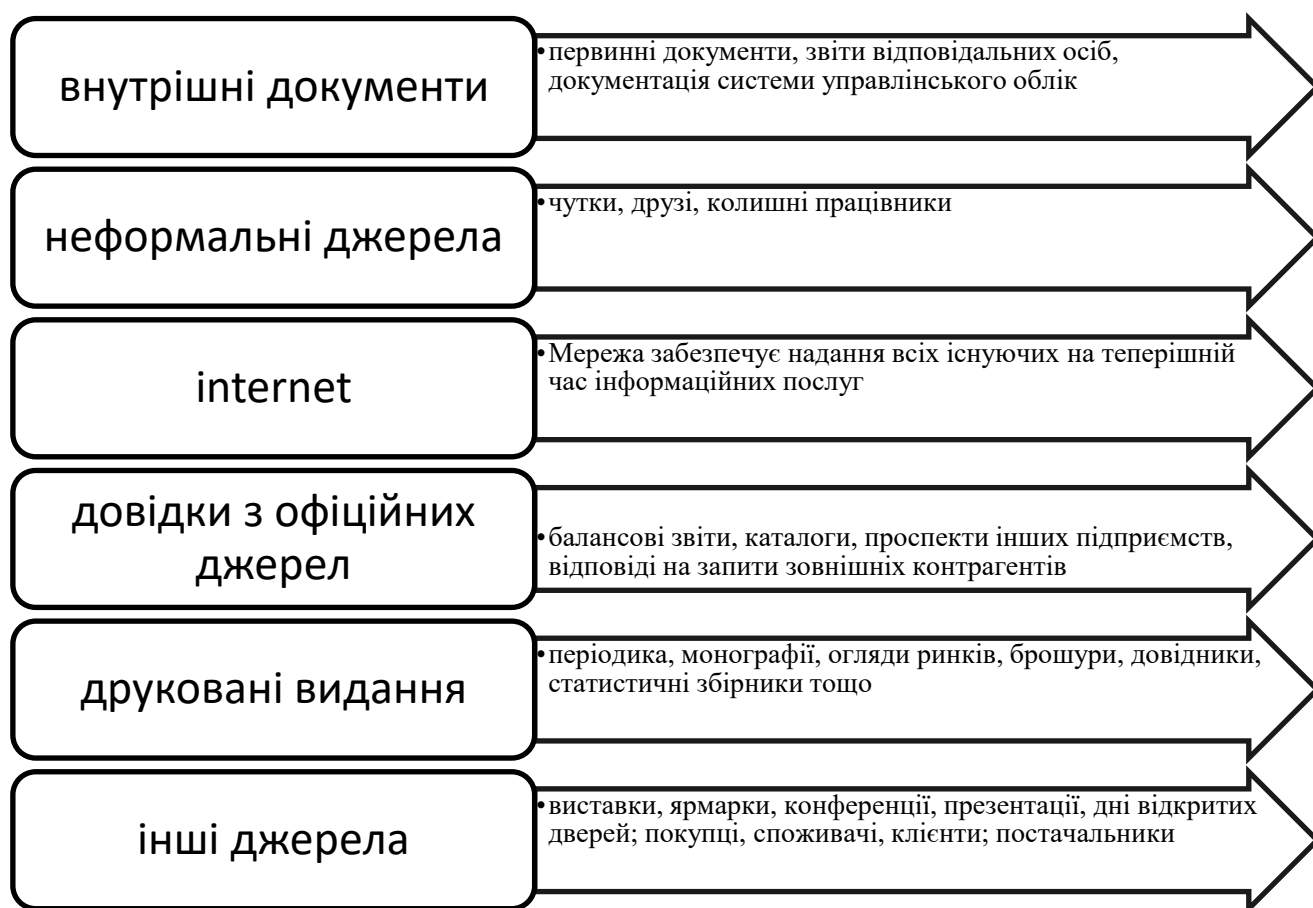


Рис. 3.2. Основні джерела маркетингової діяльності [39]

Працівники управління системи внутрішнього контролю та аудиту мають доступ до маркетингової інформації компанії. Окрім нормативно-правового забезпечення з питань маркетингу для правильності й обґрунтованості всіх розрахунків й прийнятих на їх основі рішень використовують також такі джерела отримання інформації: внутрішня документація, друковані видання та

засоби масової інформації, інтернет, неформальні джерела , спеціальні дослідження (рис. 3.2) .

Усі зібрані аудитором у ході спеціального дослідження фактичні дані щодо питань маркетингу називають первинними джерелами маркетингової інформації. Основними методами збирання первинної інформації в процесі маркетингового аудиту є: глибинне інтерв'ю, опитування, тестування, спостереження та експерименти

На основі інформації зібраної з вище зазначених джерел внутрішній аудитор проводить розрахунок основних показників ефективності діяльності холдингу , в разі необхідності порівнює їх з операційними показниками діяльності холдингу в розрізі Кластерів

Зважаючи на те, що основними ресурсами холдингу є земля, одним із напрямків маркетингової стратегії є її спрямованість на збільшення земельного банку. А з урахуванням того, що більшу частину земельного банку складають земельні ділянки фізичних осіб (пайовиків), то найбільш потрібною є інформація отримана саме від них шляхом проведення опитування та підтримки з ними зворотного зв'язку .

Отже, підсумовуючи вище сказане можна зробити висновок, що внутрішній аудитор має широкий спектр інформаційних джерел.

Усі можливі джерела інформації групують за певними ознаками формуючи при цьому інформаційне забезпечення для проведення аудиторської перевірки. Доцільно також звернути увагу на те, що інформаційне забезпечення будь-якої аудиторської перевірки формується у залежності від її об'єкту, саме тому важливо правильно зрозуміти поставлене завдання та цілі аудиту. Попри те, що внутрішній аудит процесу збуту включає все часткову перевірку маркетингової діяльності інформаційне забезпечення збуту носить більш офіційний характер ніж інформаційне забезпечення маркетингової діяльності компанії.

3.2. Методичні прийоми внутрішнього аудиту та їх спрямованість на дослідження процесу збуту і маркетингової діяльності

Як зазначалось вже у попередніх розділах роботи однією з важливих складових ефективної організації системи внутрішнього контролю є її методологічна складова. Під останньою, слід розуміти сукупність методів, процедур та прикладних засобів спрямованих на проведення аудиторської перевірки.

У наукових колах виникає чимало суперечок щодо класифікацій методів, які може використовувати аудитор під проведення перевірки. Усі методи можна розділити на дві групи – загальнонаукові та спеціальні

Також варто зазначити, що при внутрішньому аудиті більш широко застосовують прийоми та способи економічного аналізу, це зумовлено великими об'ємами інформації, різноманітністю завдань, складністю та взаємопов'язаністю усіх сторін (елементів) фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів.

Управління системи внутрішнього контролю та аудиту агрохолдингу у своїй роботі застосовують як традиційну так і математичну групу методів (див. рис. 3.3)

Доцільно буде також зауважити, що застосування того чи іншого методу або прийому залежить від завдання поставленого керівництвом перед аудитором та етапу на якому знаходиться виконання цього завдання.

Крім того, внутрішні аудитори Агрохолдингу «Мрія» використовують також методи фактичного контролю та безпосередньо приймати в цьому участь при постійному процесі контролю. Зокрема, працівники управління системи внутрішнього контролю та аудиту використовують такі прийоми фактичного контролю, як інвентаризація, лабораторний аналіз.

Інвентаризація, як один з методів при аудиті збуту та маркетингової діяльності являє собою перевірку розрахунків з контрагентами (покупцями), залишків незавершеного виробництва залишків готової продукції на елеватора та складах компанії, у випадку групи компаній «Мрія» перевіряються склади

ТОВ «Мрія Трейдинг» на певну дату. Відповідно до Регламенту проведення інвентаризації ТМЦ на об'єктах компанії – інвентаризація в Агрохолдингу проводиться два рази на рік .

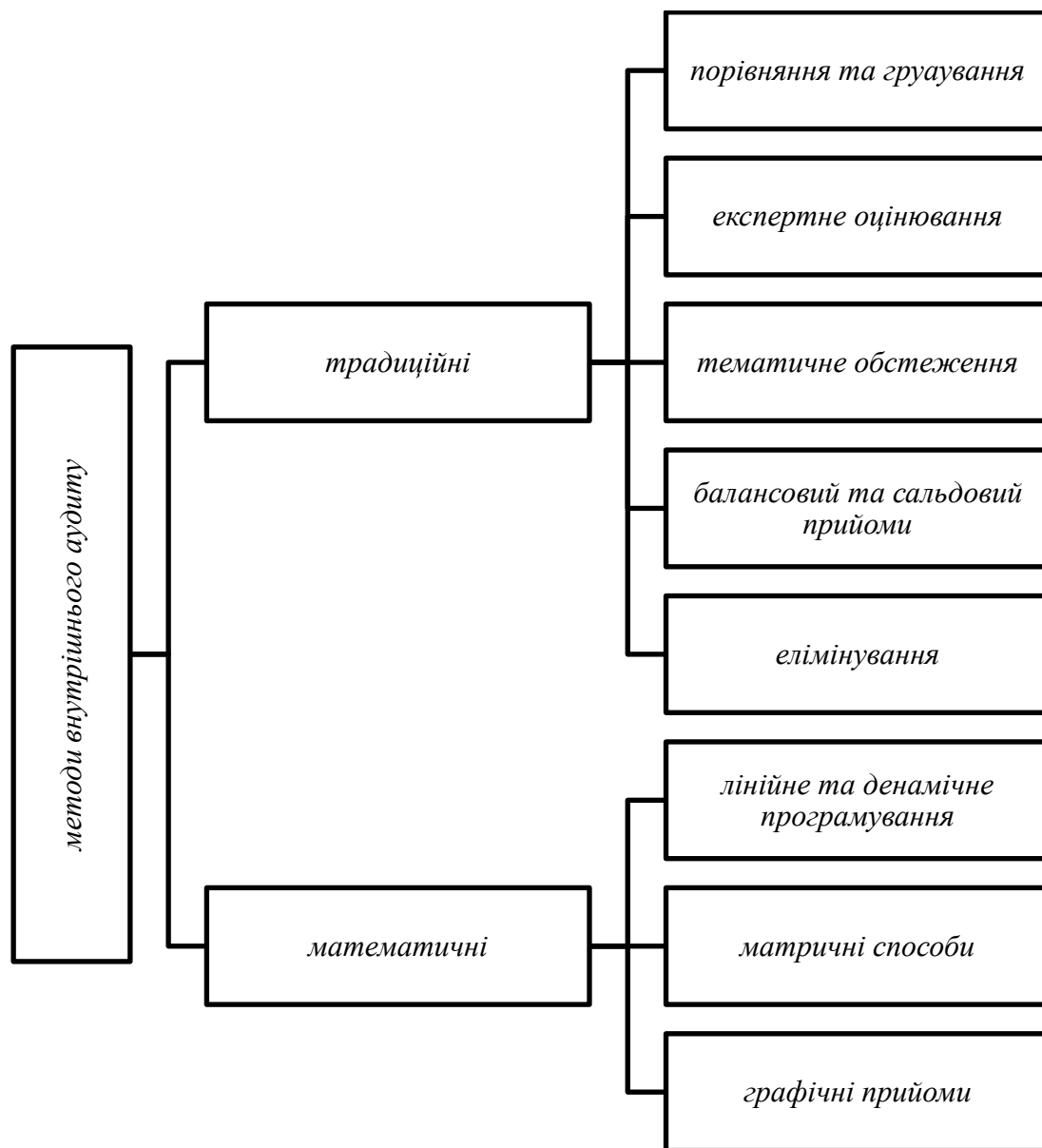


Рис. 3.3 Методи внутрішнього аудиту [8,28,48]

Лабораторний аналіз, ще один з методів фактичного контролю, що використовує у своїй практиці управління системи внутрішнього контролю та аудиту. Лабораторний аналіз готової продукції холдингу проводить управління агрономічних експертиз, при необхідності залучають сторонні організації та лабораторії. Якщо аналіз проводиться власними силами, то обов'язково при його проведенні присутній представник служби внутрішнього аудиту. Якщо ж

аналіз проводиться відповідною лабораторією, то працівники аудиторської служби використовують для своїх досліджень висновки надані їм працівниками.

Факт здійснення будь-якої господарської операції обов'язково фіксується за допомогою документів. Процес збутової діяльності підприємств, в тому числі групи компаній «Мрія» знаходить своє відображення у багатьох документах саме тому ще одним часто застосовуваним методом аудиту є документальна перевірка – це перевірка документів і записів з метою визначення достовірності й законності операцій, що в них зафіксовані. Найчастіше даний метод застосовують при перевірці Кластерів. На практиці, документальний метод застосовують у вигляді формальної, арифметичної, логічної та економічної перевірки документів, а також до видів документальної перевірки відносять оцінку записів на кореспондуючих рахунків, форм фінансової звітності [83]

Як уже зазначалося, у попередніх розділах роботи, аудиторська перевірка може проводитися як і вибірковою так і суцільним методом. На підприємствах групи компаній «Мрія» найчастіше застосовують саме перший варіант проведення перевірок. Працівники управління внутрішнього аудиту визначають вибірку документів на кожному з семи Кластерів агрохолдингу. Після чого документи групуються та детально аналізуються.

Зазвичай фахівці управління внутрішнього аудиту навмання вибирають декілька документів із генеральної сукупності, а в окремих випадках можуть застосовувати атрибутивний метод визначення вибірки документів.

Якщо в наслідок проведеної вибірки виявленні помилки надані покупцем надсилають запити у організацію з якої були надані документами з помилками. У випадку, коли документи в яких виявились помилки належать одній з організацій холдингу може проводитись суцільна перевірка документів чи детальний аналіз кожної одиниці з вибірки. Слід звернути увагу на те, що достовірність вибірки залежить від розміру інтервалу з яким вона здійснюється.[78]

Окрім, вище зазначених методів внутрішнього аудиту, контрольне ревізійне управління може застосовувати контрольні перевірки, такий розподіл значно полегшує і зменшує об'єм роботи внутрішнім аудиторам.

Контрольні перевірки застосуються з метою вивчення повноти оприбуткування вантажів, прибулих автомобільним, водним і залізничним транспортом, достовірності операцій, що здійснюються з відпуску матеріальних цінностей зі складів, якості інвентаризацій, що проводиться у процесі аудиту, дотримання правил відпуску матеріалів, готової продукції та інших цінностей.[55]

Значну увагу приділяють контрольним перевіркам з розпізнання завуальованого розкрадання. Найчастіше випадки розкрадання зустрічаються при видачі (реалізації) зерна, цукру та олію в рахунок погашення кредиторської заборгованості перед власниками земельних ділянок. У цьому випадку винними особами є матеріально-відповідальні особи, що формують відомості та подають звіти у відділ підприємств сільського господарства. Подібні розкрадання можуть носити як разовий характер так систематичний на окремих Кластерах. Тому уважне вивчення записів в аналітичному обліку складів, комор і первинних документів дає змогу визначити де саме створюються невраховані надлишки. Важливо визначити не тільки винних осіб, але й шляхи незаконного збування неврахованих чи неправомірно списаних залишків.

Провівши аналіз методичної бази аудиторської перевірки внутрішнього аудиту збутової діяльності Агрохолдингу «Мрія» ми можемо зробити висновок, що до її складу входять усі можливі методи, способи та прийоми, які можна застосувати при аудиті збуту.

Зважаючи на те, що аудит маркетингової діяльності холдингом проводиться як у складі збутової діяльності так і як окремий аудит варто доповнити вище згадану методичну складову методами, якими користуються внутрішні аудитори «Мрії» при аудиті маркетингової діяльності.

Отож, під методами маркетингового аудиту слід розуміти ті методи, способи, прийоми та процедури, що використовують внутрішні аудитори при

проведенні внутрішнього маркетингового аудиту та при перевірці маркетингової діяльності фірми. На практиці використовують широкий спектр різноманітних як загальнонаукових так і спеціальних методів, які використовують здебільшого при оцінці менеджменту підприємства чи маркетингової діяльності (рис. 3.4).

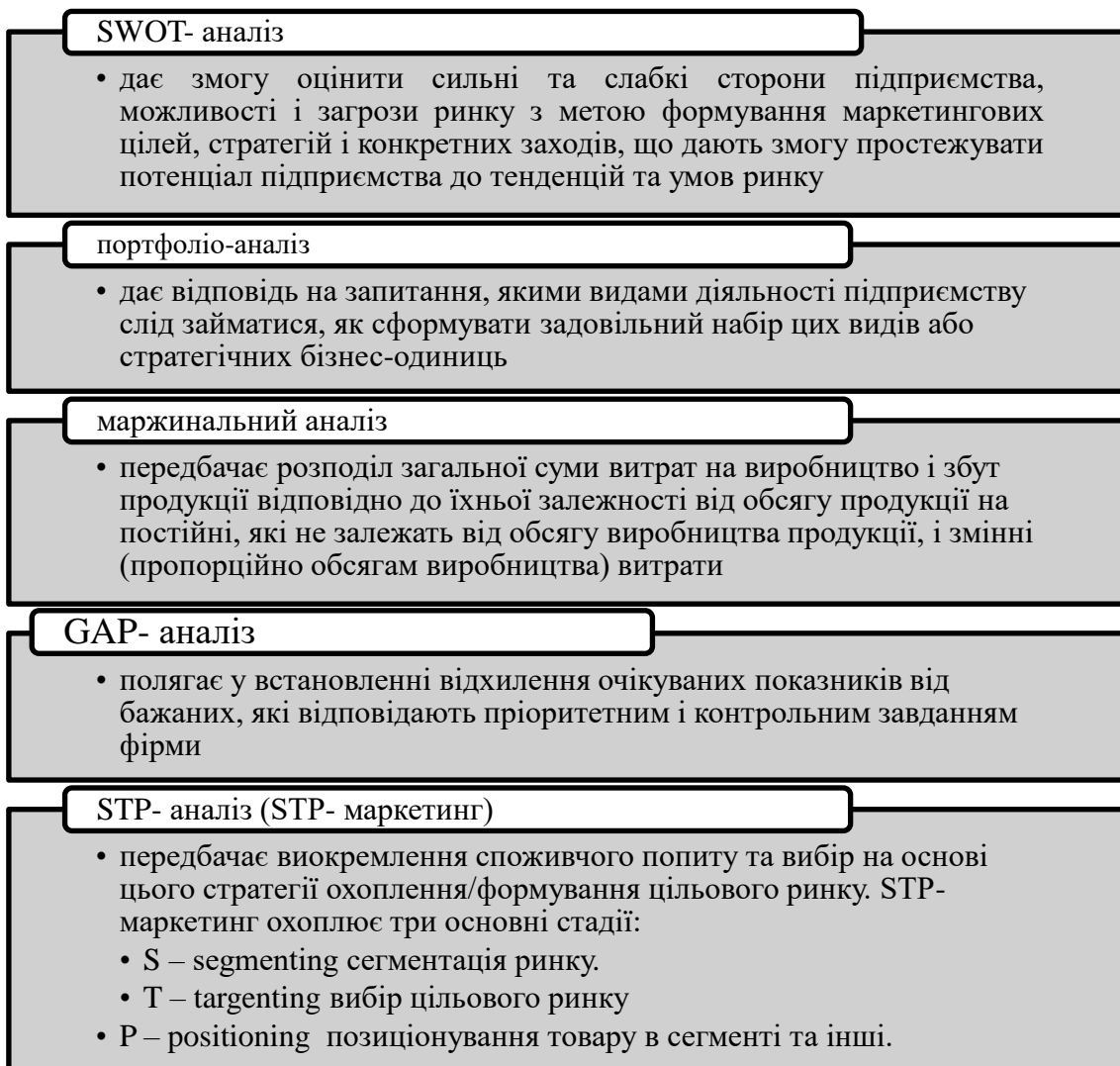


Рис. 3.4. Специфічні методи стратегічного та оперативного аналіз

У економічній літературі дані методи об'єднують у групу специфічних методів стратегічного та оперативного аналізу

Найбільш розповсюдженим серед наведених нижче методів є використання SWOT-аналізу. Суть даного методу полягає в оцінюванні поточного стану підприємства та перспектив його розвитку з допомогою матриці внутрішніх факторів (сильні і слабкі сторони) та зовнішніх

факторів(можливостей і загроз). Аналіз зовнішнього середовища полягає у виявленні та визначенні основних можливостей та загроз підприємства сьогодні або в майбутньому. Аналіз внутрішнього потенціалу підприємства дає змогу розпізнати його сильні та слабкі сторони, оцінити їх взаємозв'язок із факторами зовнішнього середовища.

Виходячи з основних положень комерційної політики Агрохолдигу «Мрія» стає зрозуміло, що маркетингова діяльність підприємства здійснюється у кількох напрямках, кожен з яких має індивідуально розроблену маркетингову стратегію. зважаючи на це аудитори можуть застосовувати одразу декілька методів. Недоліком такого підходу є неможливість проведення внутрішнього аудиту малою кількістю осіб. Саме тому, досить часто внутрішні аудитори «Мрії» найчастіше проводять аудиторські перевірки збуту та маркетингу методом SWOT-аналізу. (рис. 3.5)

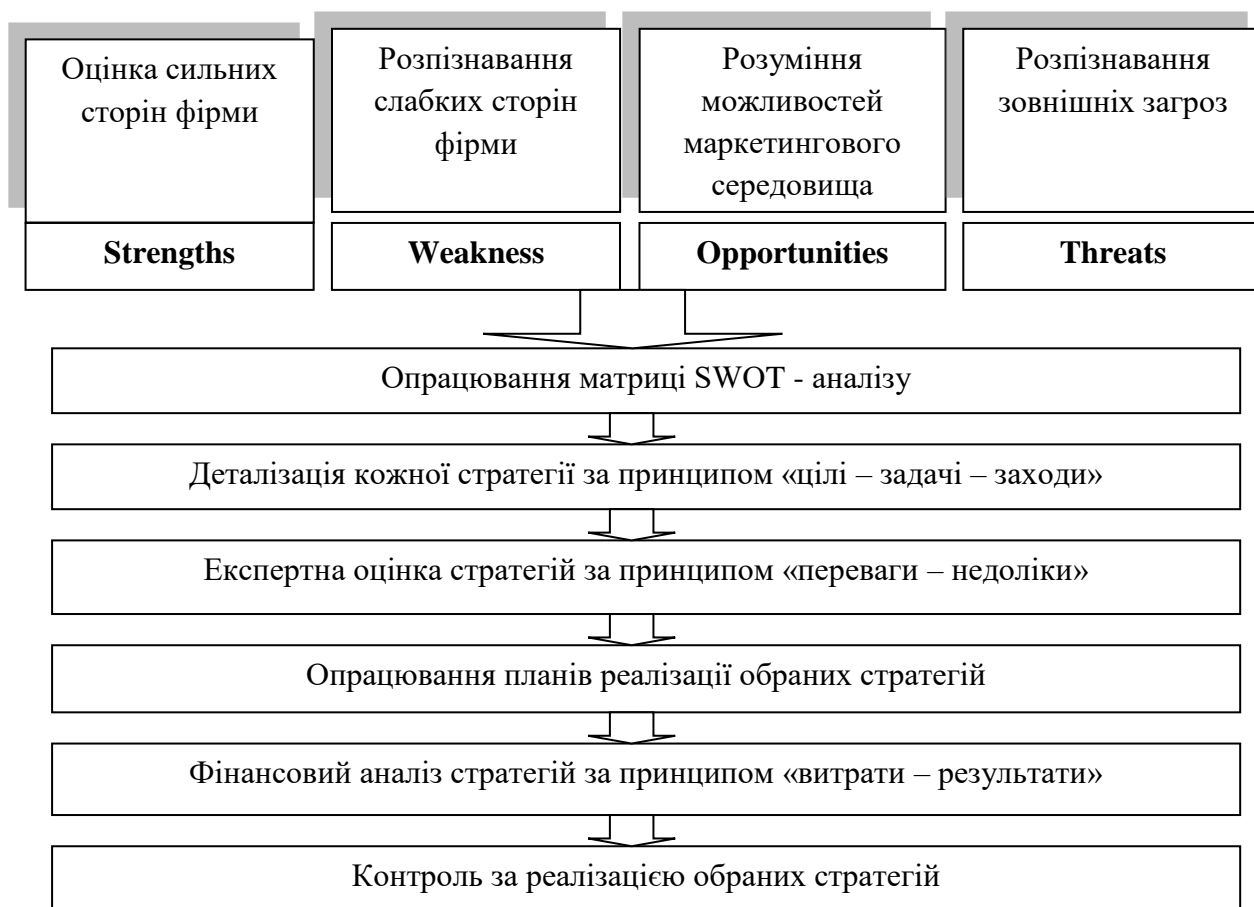


Рис. 3.5 . Аудит методом SWOT-аналізу

Отож, до методів перевірки маркетингового середовища слід віднести такі методи як метод оцінок, метод побудови матриці та метод сценаріїв.

Метод оцінок - це оцінка експертами відібраних факторів маркетингового середовища, що впливають на розвиток підприємства, здійснюється даний метод у чотири етапи.

Перший етап передбачає оцінювання кожного відібраного фактору за наперед визначеною шкалою. (від -3 до + 3)

На другому етапі отримані на першому етапі бали переводять в узагальнюючі показники.

Середня оцінка усіх факторів, що мають вплив на підприємство розраховують на третьому етапі

На четвертому етапі розраховується частка (факторів) параметрів з бальною оцінкою більше нуля.

Метод побудови матриці це метод, у рамках якого пропонується використовувати для оцінки впливу маркетингового середовища такі показники, як «сила впливу» і «опір впливу». На основі цих двох показників створюється матриця, що дає можливість виявити позиції підприємства і напрями його дій. Даний метод дозволяє оцінити вплив факторів середовища на підприємство і як підприємство реагує на них та визначити положення конкретного підприємства під дією маркетингового середовища і вибрати стратегію, адекватну відповідній ситуації.

Метод сценаріїв — це передбачення розвитку і майбутнього стану факторів, що впливають на підприємство, і визначення напрямів можливих власних дій. Сценарій як метод прогнозування передбачає розгляд кількох альтернативних сценаріїв розвитку подій — песимістичного, реалістичного, оптимістичного.

Розгляд різних сценаріїв перебігу подій — це можливість завчасно адаптуватися до очікуваних змін факторів середовища.

Після визначення факторів маркетингового середовища логічним продовженням є процес організації та проведення аналізу й оцінки факторів

маркетингового середовища з використанням джерел інформації та різноманітних методів її збирання, а саме — опитування, експерименту, спостереження тощо.

На основі створеної інформаційної бази приймаються управлінські рішення для різних варіантів подій: песимістичного (гірше, ніж очікуваний); реалістичного (очікуваного); оптимістичного (краще, ніж очікуваний)

Алгоритми проведення внутрішньої аудиторської перевірки методом побудови матриці та методом сценаріїв наведено на рис. 3.5 та 3.6 відповідно нижче по тексту

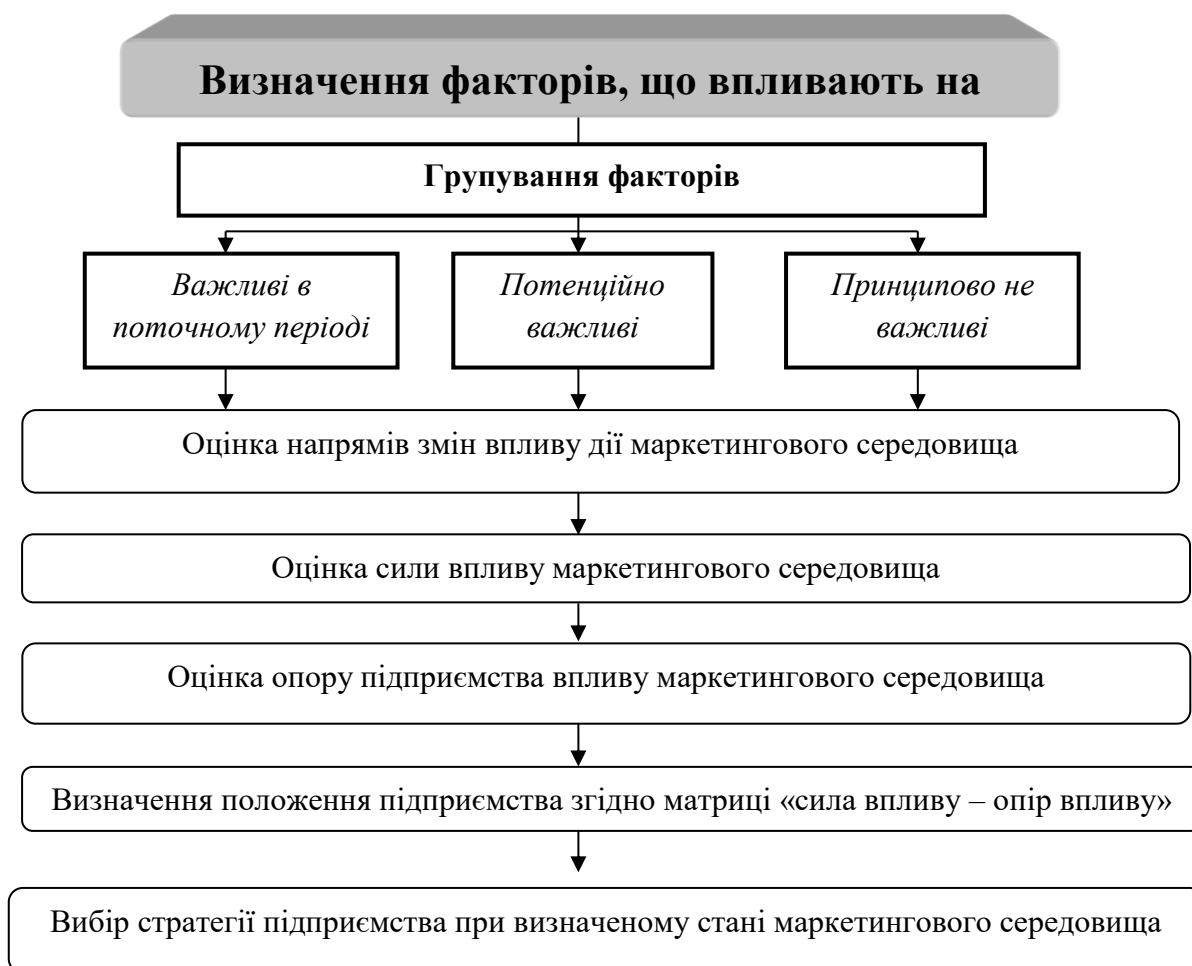


Рис. 3.5. Алгоритм аудиту маркетингового середовища підприємства методом побудови матриці

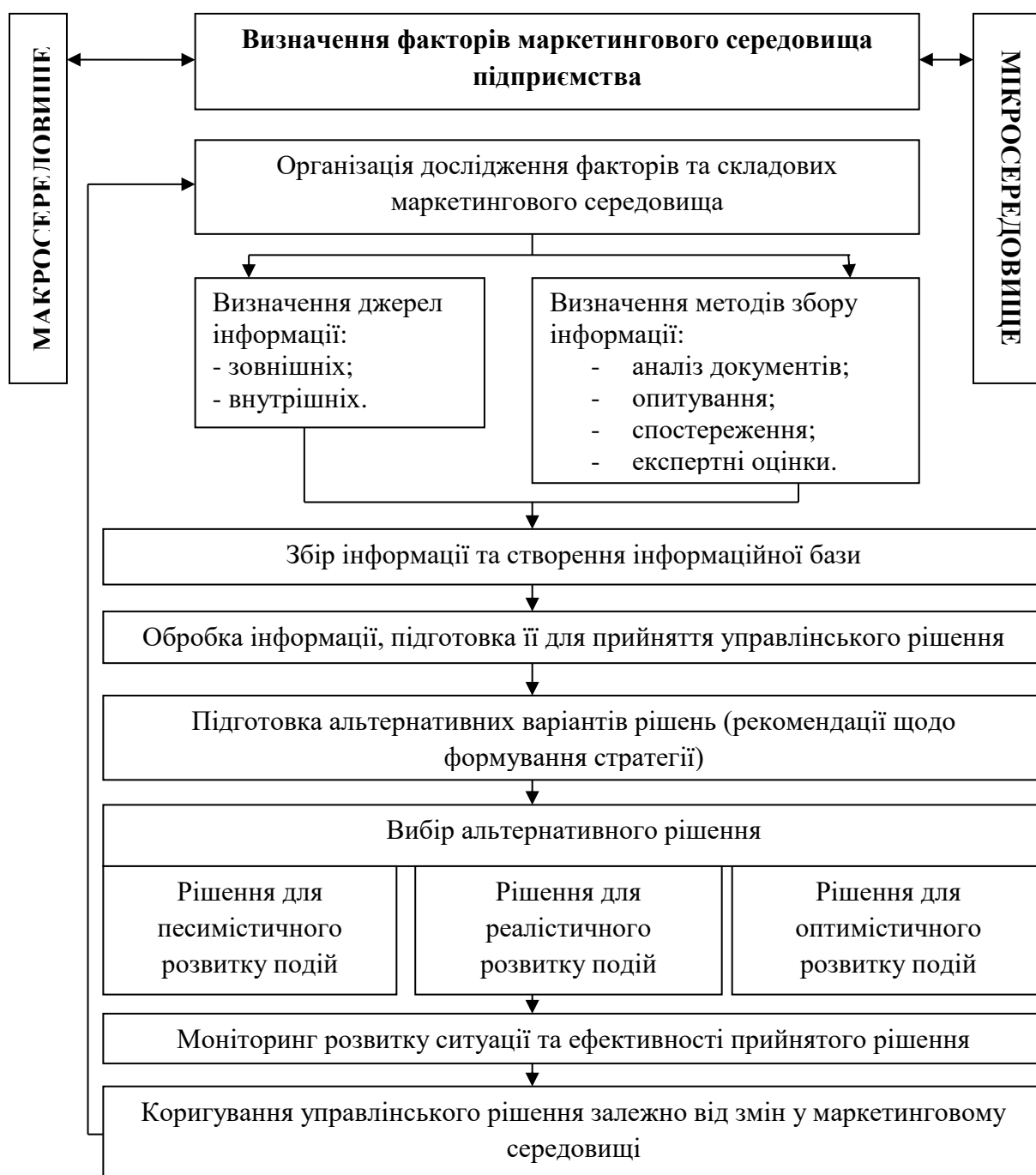


Рис. 3.6. Алгоритм аудиту маркетингового середовища підприємства методом сценаріїв

Як показує досвід використання вище розглянутих методів є ефективним при проведенні як зовнішнього аудиту так внутрішнього. Управління системи внутрішнього контролю та аудиту використовує регулярно у своїй практиці для вирішення завдань внутрішньої перевірки на різних ділянках обліку, зокрема при перевірці комерційної діяльності, яка об'єднує збут та маркетинг.

Отже, вивчивши та проаналізувавши спеціалізовану літературу, праці науковців ми визначили основні прийоми методичної складової внутрішнього аудиту, при цьому порівнявши їх з методами, що застосовуються на практиці працівниками Агрохолдингу «Мрія» ми дійшли висновку, що при аудиті збутової та маркетингової діяльності внутрішні аудитори мають у своєму розпорядженні широкий спектр різноманітних інструментів. Варто також звернути увагу на те, що внутрішній аудит збутової діяльності передбачає застосування більш традиційних методів в той час як перевірка маркетингової діяльності передбачає застосування специфічних методів аналізу, маркетингу та аудиту.

3.3. Показники маркетингової діяльності та їх аналіз при проведенні внутрішнього аудиту

З розвитком маркетингової діяльності виникла необхідність не тільки у розкритті її сутності, але й в оцінці основних аспектів та показників ефективності. Адже впровадження маркетингу для підприємства може мати як позитивні так і негативні наслідки. Досить часто зустрічаються випадки, коли витрати на проведення маркетингових заходів значно перевищують отриманий в результаті економічний ефект.

Над цією проблемою працювало дуже багато як науковців так і практикуючих маркетологів, економістів, бухгалтерів та аудиторів, які щоразу удосконалювали наявні показники чи створювали нові враховуючи особливості певної галузі або конкретно взятого підприємства.

Сьогодні немає єдиного загальноприйнятого підходу до оцінки показників маркетингової діяльності. Дослідження праць науковців щодо даного питання показали, що незважаючи на велике різноманіття показників ефективності маркетингу (додаток Д), що залежать від особливостей діяльності підприємства, є ряд показників, які можуть бути універсальними. Зокрема до таких показників можна віднести показники фінансової стійкості, ліквідності та аналіз фінансових результатів, попит та пропозиція, місткість ринку, частка підприємства на рику.

Саме тому, перед початком аудиторської перевірки варто проаналізувати цільову аудиторію фірми (інвестори, покупці замовники, орендодавці), операційні та фінансові показники діяльності підприємства. (додаток Е) Такий аналіз дозволить у першу чергу аудитору з'ясувати найефективніші канали реалізації продукції, а також визначити який вплив має обрана раніше стратегія маркетингу на фінансові результати діяльності підприємства.

Отже, основним джерелом доходів «Мрії» є продаж сільськогосподарської продукції, 63 % з яких приносить експорт продукції, тому можна з упевненістю сказати, що маркетингова діяльність спрямована на задоволення потреб та підтримки зворотного зв'язку саме іноземних покупців. В той час як за аналогічний період 2016 року показники доходів від реалізації резидентам і нерезидентів були майже однакові (додаток Е).

Варто звернути увагу на те, що лєвова часка доходів отриманих в результаті реалізації продукції холдинг отримує через експортні операції.

Зважаючи на те, що «Мрія» підприємство аграрного сектору економіки 92% загальних його доходів в першому півріччі 2017 року було сформовано за рахунок продажу сільськогосподарської продукції та становила 23 мільйони доларів США, 0,6 млн. доларів США з доходу складають безготівкові операції пов'язані з реалізацією які в основному є продажем сільськогосподарська продукція в обмін на послуги з оренди землі.

Доходи від послуг, що надаються компанією, включають послуги логістики, та інших послуг. 1 % від загальної суми доходу.

Продаж інших товарів в основному включає продажу молока та крохмалю.(7%) від суми доходів агрохолдингу.

Оцінка ефективності маркетингової діяльності підприємства проходить у декілька етапів.

Перший етап характеризується визначенням базових показників маркетингової діяльності суб'єкта господарювання. Перелік базових показників ефективності маркетингової діяльності та коротка їх характеристика наведена в табл.3.2.

Базові показники ефективності маркетингової діяльності

| № п/п | Назва показника | Характеристика |
|-------|--|---|
| 1 | Питома вага маркетингового персоналу | Показує частку персоналу на які покладено обов'язки виконання маркетингових функцій. |
| 2 | Питома вага витрат на маркетинговий персонал | Відображає частину фонду оплати праці призначеної для оплати праці працівників маркетингового відділу. |
| 3 | Рентабельність витрат на просування і збут | Розраховується як співвідношення суми прибутку від реалізації до суми збутових витрат та характеризує їх ефективність |
| 4 | Рентабельність маркетингових витрат | Характеризує ефективність маркетингових заходів, розраховується співвідношення суми прибутку від продажу до суми маркетингових витрат |
| 5 | Коефіцієнт затоварення | Відображає зміни залишків готової продукції та розраховується як співвідношення змін залишку продукції та обсягу реалізації |

Отже, з вище наведеної таблиці стає зрозуміло, що незважаючи на усі суперечки у наукових колах, щодо питань оцінки маркетингової діяльності практикам та науковцям все ж таки вдалося визначити декілька універсальних показників, розрахунок яких буде доцільними при перевірці будь-якого підприємства в незалежності від особливостей його діяльності.

На другому етапі оцінки перевіряється основні складові маркетингової діяльності її напрямки. Маркетингова діяльність групи компаній «Мрія» - це комплекс маркетингових заходів та інструментів збутової діяльності агрохолдингу. Маркетингова діяльність холдингу має декілька напрямків, кожен з яких здійснюється на основі окремо розробленої стратегії:

- Маркетингові заходи спрямовані на задоволення потреб пайовиків та збільшення земельного банку через укладання нових договорів.
- Маркетингові заходи спрямовані на залучення як вітчизняних так і закордонних інвесторів.

Внутрішній аудит маркетингової діяльності відіграє роль важеля з допомогою якого можна коригувати основні аспекти та показники даного виду діяльності. При цьому, слід звернути увагу на те, що аудиторську перевірку маркетингової діяльності має обов'язково включати перевірку системи внутрішнього контролю, зокрема основних її складових (див. табл.3.3)

Таблиця 3.3

Основні складові системи внутрішнього контролю, що необхідно перевірити при оцінці маркетингової діяльності

| №п/п | Складова | Відповідальність | Мета | Методи та процедури |
|------|----------------------------------|---|---|---|
| 1 | Контроль виконання річних планів | Управління вищого та середнього рівнів | Перевірка рівня виконання запланованих показників | Аналіз об'ємів продажу, фінансовий аналіз, дослідження думок та потреб споживачів |
| 2 | Контроль прибутковості | Фінансовий контролер планово-економічного відділу | Перевірка фінансових результатів та шляхи надходження доходів та основних статей видатків | Визначення найефективніших каналів збуту та надходження коштів |
| 3 | Контроль ефективності | Фінансовий контролер маркетингової служби | Підвищення ефективності маркетингової діяльності | Перевірка ефективності заходів маркетингу |
| 4 | Стратегічний контроль | Вище керівництво та фахівці з маркетингового аудиту | Перевірка правильності та ефективності обраної підприємством стратегії розвитку | Аналіз ефективності маркетингу внутрішній аудит і контроль , |

Внутрішній аудит маркетингової проводиться окремо по кожній з наведених в таблиці складових. Зауважимо, що при такій перевірці особливе значення для фахівця має саме контроль ефективності. Контроль ефективності можна розглядати як в цілому по підприємству так і окремо контроль

ефективності маркетингового комплексу чи маркетингової діяльності. Перший варіант передбачає перевірку дотримання вимог усіма учасниками збутового процесу зі сторони підприємства. Другий варіант передбачає трьох рівневу перевірку ефективності маркетингової системи підприємства. (див. рис. 3.9)

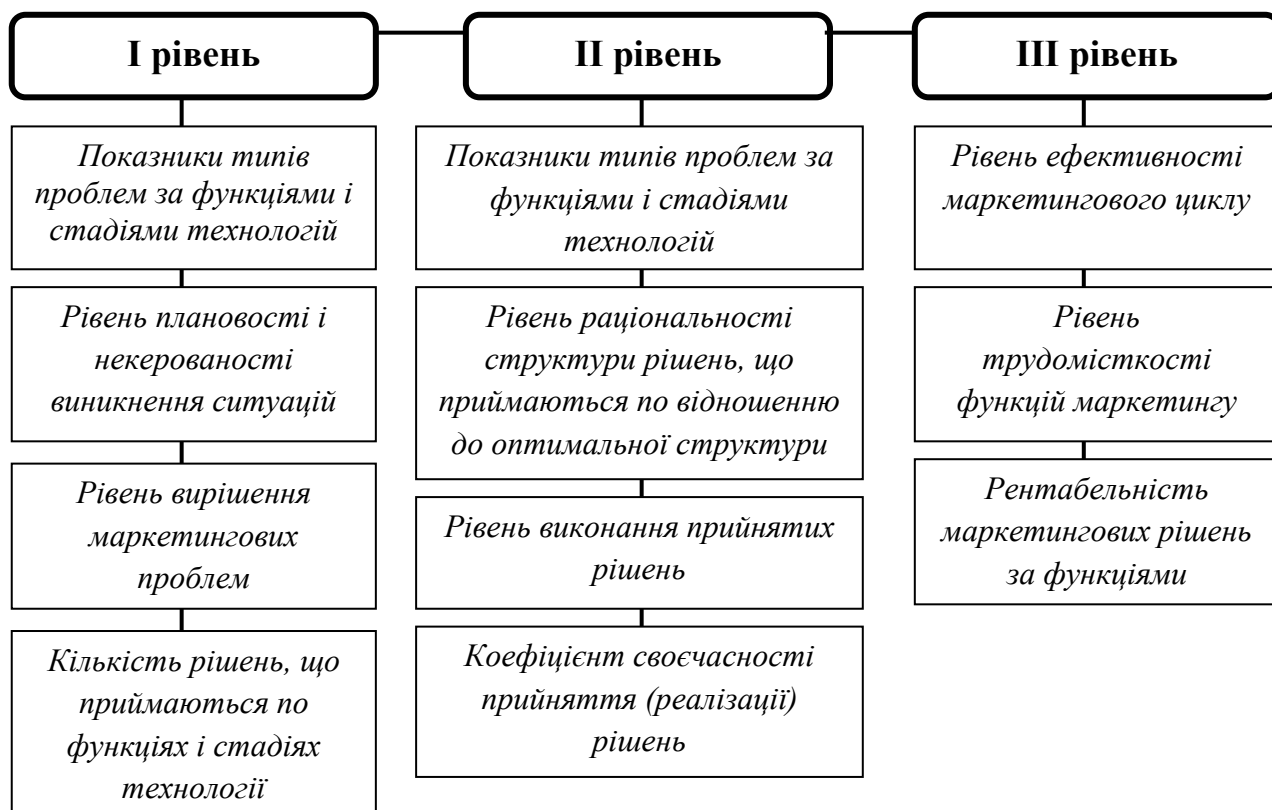


Рис.3.9. рівні оцінки маркетингової системи підприємства

Зважаючи на те, що Агрохолдинг «Мрія» знаходиться на стадії зміни власників та вищого органу правління уся інформація в тому числі показники фінансової звітності у розрізі підприємств, що входять в його структуру комерційна таємниця, а це як наслідок унеможлиблює розрахунок вище наведених показників.

Аналіз фінансових результатів «Мрії» показав, що обрана підприємством маркетингова стратегія не приносить значного економічного ефекту. Адже, маркетингові заходи здійснюються не цілісно по всьому холдингу, але лише вразі потреби на окремих його Кластерах, доречно також врахувати, що маркетингові витрати не завжди підприємства Кластеру можуть покрити самостійно в таких

випадках основні компанії групи беруть частину таких витрат на себе. Як наслідок часто виникає невдоволення власників земельних ділянок, що розміщені територіально в межах іншої області (Кластеру), перевищення витрат над доходами загального бюджету Агрохолдингу «Мрія».

Маркетингові заходи, які спрямовані на залучення інвесторів значно ефективніші, їх основним завданнями є реструктуризація боргових зобов'язань перед кредиторами та пошук інвесторів за профілем аграрного сектору. Даний процес завершився у травні поточного року. Щодо зміни власників то у жовтні 2018 року Антимонопольний комітет України дав згоду на завершення угоди про купівлю-продаж активів компанії Mriya Farming PLC (Великобританія) і SALIC UK Ltd (Saudi Agricultural and Livestock Investment Company, Великобританія)

Отже, дослідивши дане питання на прикладі агропромислового підприємства можна сказати, що маркетингова діяльність, в Україні, хоча і набирає все більшої популярності не завжди дає потрібний ефект. Щодо збутової діяльності Агрохолдингу то вона організована правильно, а контроль за її здійсненням проводиться у кілька етапів. Стосовно ефективності маркетингової діяльності, то виникають певні сумніви, щодо її ефективності.

Висновки до розділу 3

Дослідивши основні методичні аспекти проведення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності в економічній літературі та на практиці можна зробити такі висновки:

Збут продукції один із основних видів діяльності, який має безпосередній вплив на фінансовий результат підприємства. Тому важливо здійснювати аудиторську перевірку кожного елемента збутової діяльності окремо. Особливу увагу при цьому варто приділити збутовим каналам, а також шляхам надходження грошових потоків(доходів).

Основні положення збутової діяльності Агрохолдингу « Мрія» передбаченні комерційною політикою компанії затвердженою один раз на

маркетинговий рік. У разі потреби її положення можуть переглядатися протягом року.

Під маркетинговою діяльністю Агрохолдингу «Мрія» слід розуміти комплекс заходів, методів, процедур притаманних як маркетингу так і збуту

Проведення аудиторської перевірки процесу збуту передбачає використання більш традиційних методичних прийомів, а от при перевірці маркетингової діяльності фахівці управління внутрішнього контролю та аудиту відають перевагу більше специфічними методам маркетингу.

У ході проведеного дослідження було з'ясована, що основним джерелом доходів «Мрії» є реалізація готової продукції (92% від загального доходу підприємства). Більш детальний аналіз не вдалось провести так як уся документація холдингу є комерційною таємницею.

Маркетингові стратегії розроблені індивідуально під кожний вид проведення реалізації, окрім того Агрохолдинг «Мрія» має розроблену індивідуально стратегію спрямовану на залучення нових інвесторів та вливань іноземних капіталовкладень.

На основі проведених спостережень можна зробити висновок, що провадження маркетингової діяльності не у всіх випадках є необхідне, а його ефективність приблизно становить п'ятдесят відсотків зі ста можливих.

ВИСНОВКИ

Дослідивши теоретичні аспекти, а також здійснивши узагальнення організаційно-методичних положень внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності підприємства нами зроблено ряд висновків:

1. Проведений огляд спеціалізованої, навчально-методичної літератури та нормативно-законодавчої літератури допоміг розкрити сутність поняття «внутрішній аудит». Усі досліджені нами трактування часто суперечать одне одному. Це зумовлено відсутністю єдиного нормативного акту, який б містив єдиний підхід та здійснював регламентацію внутрішнього аудиту.
2. Систематизувавши всі поняття ми дійшли висновку, що внутрішній аудит – це діяльність господарюючого суб'єкта, виконання якої входить в обов'язки уповноваженого найманого працівника відповідної кваліфікації, внутрішнього аудитора або ж незалежного (на скільки це можливо) структурного підрозділу організації.
3. Аналіз різноманітних класифікацій внутрішнього аудиту показав, що незважаючи на те, що внутрішній та зовнішній аудит значно різняться між собою, вони охоплюють одні і ті ж види. Одним із видів є аудит збуту та маркетингової діяльності. Збутовий процес є основним в операційній діяльності підприємства, однією з важливих складових якої є маркетинг. Тому внутрішній аудит збуту та маркетингової діяльності ми рекомендуємо до впровадження на кожному вітчизняному підприємстві.
4. Дослідження практики проведення внутрішнього аудиту збутового процесу та маркетингової діяльності показало, що кожна окремо взята країна має свою індивідуальну методику проведення аудиту збуту та маркетингу, з урахуванням певних національних особливостей. При цьому за основу беруть міжнародні стандарти аудиту та МСФЗ, а сам внутрішній аудит виступає невід'ємною складовою системи аудиторських перевірок.

5. Розробити універсальну модель проведення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності не можливо, адже основні методичні аспекти внутрішньої аудиторської перевірки залежать від індивідуальних особливостей підприємства. Незважаючи на те, що маркетингову і збутову діяльність на досліджуваному підприємстві об'єднують, ми вважаємо, що внутрішній аудит потрібно проводити окремо по кожній з них. Окрім того, рекомендуємо також проводити аудит маркетингової діяльності роздільно по кожному з етапів маркетингової діяльності.
6. Періодичне проведення внутрішнього контролю окремих елементів обліку та діяльності підприємства може не мати ніякої ефективності та не сприяти її результативності. Саме тому суб'єкту господарювання варто приділяти більше уваги системі внутрішнього аудиту. При цьому питання необхідності впровадження внутрішнього аудиту залишається прерогативою адміністрації та власників господарюючого суб'єкта.
7. На даний час немає чіткої регламентації організації, проведення внутрішніх аудиторських перевірок, а також вимог до системи внутрішнього контролю, а тому ці процеси супроводжуються безліччю проблем. Основними проблемами системи внутрішнього контролю та аудиту досліджуваної компанії є залежність управління не тільки від керівництва, а ще й від інших відділів агрохолдингу, а також малообізнаність уповноважених осіб компанії «Мрія». Для вирішення даних проблем доцільно проведення семінарів щодо питань організації та методики внутрішнього аудиту, а також особливостей роботи основних відділів чи управлінь.
8. Збут продукції є одним із основних видів діяльності, який має безпосередній вплив на фінансовий результат підприємства. Тому важливо здійснювати аудиторську перевірку кожного елементу збутової діяльності окремо. Особливу увагу при цьому варто

приділити збутовим каналам, а також шляхам надходження грошових потоків (доходів). Основні положення збутової діяльності Агрохолдингу «Мрія» передбаченні комерційною політикою компанії, яка затверджується раз на рік. У разі потреби ці положення можуть переглядатися протягом року.

9. Проведення аудиторської перевірки процесу збуту передбачає використання більш традиційних методичних прийомів, а от при перевірці маркетингової діяльності фахівці управління внутрішнього контролю та аудиту відають перевагу більше специфічними методам маркетингу. На основі проведених спостережень можна зробити висновок, що провадження маркетингової діяльності не у всіх випадках є необхідне, а його ефективність приблизно становить п'ятьдесят відсотків зі ста можливих.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик Б.П. Особливості інституційної організації державного регулювання діяльності банків в Україні / Б.П. Адамик // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – 2013. – Том 14. № 2. – С. 6-11.
2. Адамик, О. В., Саченко, С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299. Електронний ресурс. - Режим доступу: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293-299 http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf
3. Адамик, О.В.; Сисяк, С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 14. – С. 891-895, 2016
4. Акімова Н.С. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення / Н.С. Акімова, Т.А. Наумова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. –2012. – Вип.1(1). – С. 121 – 128. [Електронний ресурс]– Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2012_1\(1\)_19.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2012_1(1)_19.pdf) .
5. Алборов Р.А. Аудит в промышленности, торговли и АПК: учеб. пособ/ Р.А. Алборов.- Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА,2016- 277 с.
6. Андренко О. А. Організація і методика аудиту: конспект лекцій. Харків: ХНАМГ,2012. 35 с.
7. Андреев А.В. “Практичний аудит”. Підручник. - М: - економіка, 2014 - 120 ст.
8. Андреева Н. М. Використання методів маркетингового аудиту при прийнятті стратегічних рішень на підприємствах /Н. М. Андреева, Д. В.

Зінковська // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 2. –С. 50-55.

9. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]- К. : КНЕУ, 2015.- 498 с.

10. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

11. Аудит: підручник / О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.; за заг. ред. О.А.Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с.

12. Балацький Є. О. Маркетинг : навчальний посібник / Є. О.Балацький, А. Ф. Бондаренко;Державний вищий навчальний заклад Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2015. – 397 с.

13. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 184 с.

14. Безпалько І. Р. Передумови впровадження та забезпечення ефективності маркетингового аудиту на видавничо-поліграфічних підприємствах / І. Р. Безпалько, В. Б. Базилюк // Бізнес Інформ. - 2017. - № 3. - С. 419-424.

15. Богданович О.Г. Аналіз ефективності діяльності підприємства на засадах узгодження інтересів груп економічного впливу. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2012. № 1. С. 25–33.7

16. Бруханський, Р. Ф. Стратегічна обліково-аналітична система аграрних підприємств : вимоги, користувачі, суб'єкти генерування інформації / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 1. - С. 5-14.

17. Внутрішній контроль збутової діяльності на підприємствах олійножирової галузі /О. А. Комарова, Т. В. Фоміна // Економіка: реалії часу.

[Електронний ресурс]Науковий журнал. – 2015. – № 5 (21). – С. 77-82. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n5.html>

18. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета - студентам. Фінансовий облік. Просто та доступно (поради для студентів). - К.: «Все про бухгалтерський облік», [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/accounting_records/index

19. Всеукраїнська Професійна Громадська Організація «Спілка Аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.spilka-audit.org.ua/>

20. Голяш, І. Д. Роль обліку та контролю в посиленні інформаційної безпеки підприємства / І. Д. Голяш // Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя : зб. тез доп. наук.-практ. конф. / ред. кол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, С. І. Шкарабан [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. - Тернопіль : ТНЕУ, 2010. - С. 84-87.

21. Горьовий В. П. Менеджмент фермерських господарств навч. посіб. / В. П. Горьовий. – К. : ЦУЛ, 2014. – 366 с.

22. Гофербер Ю. В. Визнання ефективності проведення аудиту маркетингової діяльності / Ю. В. Гофербер // Бізнес Інформ. - 2013. – № 10. - С. 311-316.

23. Грищенко О. В. Методика внутрішнього аудиту фінансово-збутового циклу молокопереробного підприємства / О. В. Грищенко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 2(3). - С. 97-103. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2\(3\)_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2(3)_13).

24. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для вчз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. - 2-ге вид., перероб. і допов. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 424 с.

25. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Інноваційна економіка. – 2011. – № 2. – С. 105 – 107.

26. Дебет-Кредит: Український бухгалтерський портал, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkk.com.ua/>

27. Дерев'яно С.І., П.Н.Кузик, Олійник С.О. та ін. Аудит: навч. посіб.– К.:«Центр учбової літератури», 2016. – 380 с

28. Дерев'янченко Т. Є. Маркетинговий аудит в оцінюванні ефективності витрат підприємства на маркетинг / Т. Є. Дерев'янченко // Молодий вчений. - 2015. - № 12(2). - С. 15-19.

29. Дерій В. А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат / В. А. Дерій // Облік і фінанси. - 2013. - № 4 (62). - С. 20-23.

30. Дерій В. А. Відображення витрат на рекламу підприємства в системі обліку з позиції доцільності їхнього здійснення / В. А. Дерій // Економіка: реалії часу. Науковий журнал Одеського націон. політехн. ун-ту. - 2015. - № 2 (18). - С. 219-225.

31. Дмитренко О.М. Формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві / О.М. Дмитренко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(5). – С. 116 – 126. – Режим доступу:[http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau_2013_2\(5\)_17.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau_2013_2(5)_17.pdf)

32. Дмитришин, М. В. Удосконалення політики управління кредитним портфелем ПАТ КБ «ПриватБанк» на основі SWOT-аналізу кредитного портфелю комерційного банку / М. В. Дмитришин, Н .В. Панчак // Економічний вісник університету. – 2016. – №28/1.– С. 165-171.

33. Дудка С. Внутрішній аудит: найголовніше / С.Дудка. – 2011. –230 с.

34. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

35. Закон України «Про захист від недобросовісної конкуренції» від 07.06.1996 № 236/96 - ВР зі змінами та доповненнями від 15.11.2001 // Конкуренційне законодавство України: Юридичний збірник. – К., 2002. – 296с.

36. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-XII зі змінами та доповненнями, внесеними від 11.05.2004.

37. Закон України «Про рекламу» від 03.07.1996 № 270/96-ВР зі змінами та доповненнями, внесеними від 11.02. 2003.

38. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність (від 16.07.99). (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

39. Зорій Н.М., Мельник Н.Г. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві – . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No3-4/94-100.pdf>.

40. Калистратов Л.М. Аудит: [учеб.пособ.] / Л.М. Калистратов. – М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К°”, 2007. – 256 с.

41. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд :монографія / Т.О.Каменська. – К., 2010. – 499 с.

42. Капустіна Ю. В. Особливості аудиту маркетингової діяльності підприємств / Ю. В. Капустіна // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. - 2011. - № 2. - С. 124-128.

43. Кодекс професійної етики внутрішнього аудитора . . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://505748.iaa.web.hosting-test.net/wp-content/uploads/2013/10/Code-of-Ethics-Ukrainian.pdf>

44. Колос І.В. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства / І.В. Колос, Н.Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2013. – Вип. 1. –С. 126 – 141. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ptmbo_2013_1_11.pdf

45. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005>

46. Корягін С. В. Маркетинговий аудит: навч. посіб. / С. В. Корягіна, М. В. Корягін – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 320 с.

47. Кривобок В.О. Організація та завдання внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / В.О. Кривобок, В.О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер.:Облік і фінанси.–2013. –Вип. 10(3). – С. 370 – 375. . [Електронний ресурс]– Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)_62.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_62.pdf).

48. Кучіна С. Е. Цілі та засоби реалізації маркетингового аудиту / С. Е. Кучіна, Д. В. Частій // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. - 2013. - № 20. - С. 132-135.

49. Лень В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник / В. С. Лень, В. В.Гливенко. - Чернігів: Десна Поліграф, 2013. – 437 с.

50. Ліфанов О.Д. Внутрішній аудит / О.Д. Ліфанов. – 2011. – 348 с.

51. Лукан О.М. Аналіз ефективності маркетингової діяльності підприємства / О.М. Лукан // Вісник КНТЕУ. – 2014. – № 5. –С. 42–52.

52. Майорова Н. І. Стратегічний аудит маркетингу у системі контролю підприємства / Н. І. Майорова // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 325-332.

53. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О.Макеєва. – Економіст, 2010. – С. 54–56.

54. Меленчук Ю.Т. Теоретико-методичні підходи до оцінки ефективності маркетингової діяльності підприємств / Ю.Т. Меленчук // Технологический аудит и резервы производства. – 2015. – № 1/6 (21). – С. 18–21.

55. Михальчишина Л. Г. Маркетинговий аудит: сутність, завдання, перспективи розвитку / Л. Г. Михальчишина, А. О. Ярославський // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 513-519.

56. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 р.; пер.з анг. К.:Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, частина 1.–978с.

57. Міжнародні стандарти Фінансової звітності в редакції 2013 року. Режим доступу до стандартів: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010/print

58. Мішина Ю.О. Проблеми становлення та розвиток внутрішнього аудиту в Україні / Ю.О. Мішина, В.О. Євсеєнко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 519 – 524. . [Електронний ресурс]– Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)_86.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_86.pdf).

59. Наказ Мінфіну України № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування» від 30.11.99 р. (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

60. Огійчук М.Ф., Новіков Т.І., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: навчальний посібник – К.: Алерта, 2010.- 584 с.

61. Організація внутрішнього аудиту реалізації продукції / Семенець А. О. // Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства – Харків: НТУ «ХПІ». – 2013 . – № 52(1025). – С. 145–152 – Бібліогр.: 6 назв.

62. Офіційний сайт Агрохолдинг «Мрія» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mriya.ua/>

63. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

64. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні. – 2012. – С. 31-33

65. Пантелєєв В.П. Аудит.: навч.посібник / В.П. Пантелєєв. – К.: Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с

66. Погріщук Б.В. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу виробництва продукції рослинництва / Б.В. Погріщук, В.М. Пилявець // Науковий журнал «Економічні горизонти». – 2017. – № 2 (3). – С. 66 – 74

67. Податковий кодекс України Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» Міністерство фінансів України. Положення, Наказ від 08.10.1999 , №237(із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» Міністерство фінансів України. Положення, Наказ від 31.01.2000 , №20(із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Міністерство фінансів України. Положення, Наказ від 31.12.1999 , №318(із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Міністерство фінансів України. Положення, Наказ від 20.10.1999 , №246 (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

72. Положення про забезпечення незалежності аудитора рішення Аудиторської палати України від 24.12.2009 № 209/5 (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

73. Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України від 10.05.2016 року №311. . [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16>

74. Пономаренко П.Г.Бухгалтерский учет, анализ и аудит: [учеб. пособие] /П.Г. Пономаренко. – 2-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2007. –527 с.

75. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Міністерство фінансів України. Перелік, Звіт, Форма, Стандарт, Положення, Наказ від 07.02.2013 , №73(із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

76. Пшенична А.Ж. навч. посібник для вчз.– К.:«Центр учбової літератури», 2008. – 319с

77. Роль маркетингової діяльності у функціонуванні вітчизняних промислових підприємств /Н.О. Шпак, Т.Ю. Кирилич // Економіка: реалії часу.

Науковий журнал. – 2013. – № 2 (7). – С. 103-110. Режим доступу до журн.:
<http://www.economics.opu.ua/files/archive/2013/n2.html>

78. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький.
– Т.: Економічна думка, 2007. – 192 с

79. Савчук А. М. Ефективність маркетингової діяльності підприємства /
А.М. Савчук // Вісник – 2015. Режим доступу:
<http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2015/05/4.pdf>

80. Сайти професійних бухгалтерських організацій, , [Електронний
ресурс]. – Режим доступу: <http://uabs.edu.ua/ua/akademichna-spilnota-sertifikovanikh-fakhivtsiv/profesijni-organizatsiji/audit>

81. Селіщев С. В. Внутрішній аудит готової продукції / С. В. Селіщев //
Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук,
праць. - 2016. - № 1 -2 .-С . 38-42.

82. Хадріан П. Аудит маркетингового середовища міжнародної компанії /
П. Хадріан // Маркетинг в Україні. - 2010. - № 4. - С. 48-50.

83. Шафалюк О. К. Організація аналітичної роботи на підприємстві з
використанням маркетингових методик моніторингу, діагностики і аудиту / О.
К. Шафалюк // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(3). - С.
479-487.

84. Шевчук, Олег Антонович. Облік і аудит витрат на збут продукції в
підприємствах цукрової промисловості: дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Олег
Антонович Шевчук. - Тернопіль : ТНЕУ, 2012. - 197 с.

85. Шестерняк, М. М. Сучасний економічний аналіз та його основні види
/ М. М. Шестерняк // Науковий вісник Ужгородського національного
університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. –
Ужгород, 2018. – Вип. 20. – ч. 3. – С. 158-162.

86. Шкроміда Н. Я. Маркетинговий аудит як основа обліково-
аналітичного забезпечення оцінювання економічного потенціалу підприємства /
Н. Я. Шкроміда // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2014. -
Вип. 10(2). - С. 80-86.

87. Шпір М. Ф. Методики долання невизначеності і моніторингу ринкового середовища в процедурах маркетингового аудиту / М. Ф. Шпір // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(3). - С. 523-530

88. Ярмоленко В. П. Собівартість – об’єктивна економічна категорія / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – №8.

89. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017

90. Armstrong G. Marketing: An Introduction 12-th ed. / G. Armstrong, P. Kotler. Pearson, 2015. 673 p.