МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

29-6.2
20.11.23

Марина Іванівна Наумець

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

«Внутрішній аудит в системі управління підприємством»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО
_____
(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП 4

РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1.1 Виникнення внутрішнього аудиту та його необхідність 6

1.2 Економічна сутність поняття внутрішнього аудиту та його принципи 11

1.3 Завдання внутрішнього аудиту у системі управління підприємством та його зв'язок з менеджментом підприємства 16

РОЗДІЛ 2 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ І СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ

2.1 Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудитів……21

2.2 Різновиди внутрішніх аудитів……27

2.3 Система управління якістю – як елемент управління підприємством……...33

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1 Загальна характеристика етапів проведення внутрішнього аудиту на підприємствах……39

3.2 Загальні вимоги до організації служби внутрішнього аудиту на підприємствах……42

3.3 Прийоми та методи внутрішнього аудиту……....53

РОЗДІЛ 4 ОПИС, АНАЛІЗ І ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТОВ «МАСПАП»

4.1 Система управління якістю ТОВ «МАСПАП»……60

4.2 Етапи проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»…….....66

4.3 Організація служби внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП»……....73

4.4 Організація процесу внутрішніх аудитів ТОВ «МАСПАП»……...77

4.5 Аналіз і шляхи удосконалення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»……87

ВИСНОВКИ……...96

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……98

ДОДАТКИ……104

ВСТУП

У сучасних реаліях ведення бізнесу є притаманним наявність різноманітних ризиків, надмірного регулювання, геополітичного та фінансово-економічної нестабільності. Керівництво підприємств зіштовхується з необхідністю, з одного боку, активно вирішувати поточні питання управління бізнесом, задовольняти наростаючі потреби клієнтів, держави та інших зацікавлених сторін, а з іншого боку, – з вимогою забезпечення сталого розвитку підприємства у майбутньому. Умови невизначеності, необхідність побудови ефективних моделей внутрішнього контролю, розвиток корпоративного управління актуалізували потребу створення служб внутрішнього аудиту.

Актуальність внутрішнього аудиту на сьогодні обумовлена розглядом внутрішнього аудиту в якості потенційного інструменту для підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Актуальність магістерської роботи на тему «Внутрішній аудит у системі управління підприємством» на сьогодні обумовлена зростаючою роллю внутрішнього аудиту на тлі посилення конкуренції, зростання економіки та глобалізації, а також інших факторів, що сприяють підвищенню ролі корпоративного управління в компанії, одним із інструментів якого є внутрішній аудит. Завдяки ефективності проведення внутрішнього аудиту на потужності паперової промисловості можливо знизити витрати на проведення зовнішнього аудиту, мінімізувати розмір штрафних санкцій підприємства, раціонально використовувати ресурси підприємства, що в сукупності значно впливає на кінцевий результат діяльності, тобто розмір прибутку.

Предметом магістерської роботи є теоретично-методологічні і методологічні проблеми організації внутрішнього аудиту на підприємствах.

Об'єкт магістерської роботи: внутрішній аудит системи управління якістю ТОВ «МАСПАП».

Метою даної роботи є набуття досвіду самостійної наукової роботи та опрацювання методики її проведення, поглиблення теоретичних знань у сфері внутрішнього аудиту.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачено вирішити такі основні завдання:

— вивчення теоретичних класичних джерел внутрішнього аудиту;

— ознайомлення із структурою, науковою проблематикою та результатами наукової роботи академічних і галузевих інститутів та їх провідних спеціалістів щодо внутрішнього аудиту в системі управління підприємством;

— провести аналіз функціонування системи управління якістю на ТОВ «МАСПАП»;

— удосконалити процедуру проведення внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці пропозицій з удосконалення організації і методики внутрішнього аудиту для підприємств, що займаються виробництвом спеціального паперу, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування системи управління якістю.

РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1.1 Виникнення внутрішнього аудиту та його необхідність

Термін «аудитор» — латинського походження, що у перекладі на українську мову означає «слухач». Ще дуже давно у духовних училищах так називали учня-відмінника, якому вчителі могли довірити перевірку інших учнів, які навчалися. Вважається, що саме звідси й походить назва «аудит» (audio) – «слухач».

Історична наука свідчить, що зародження аудиту виникло у давні часи. У ті часи контроль на приватному рівні найбільше розвивався у древній Греції і Римі, а на державному рівні — у Вавилоні, Китаї та Єгипті. Ключовою причиною проведення контролю було занепокоєння правителів щодо правильності та своєчасності обліку надходжень до скарбниці.

Вчені не дійшли до єдиної думки стосовно країни, у якій відбулося зародження аудиту, але вони всі погоджуються з тим, що аудит у сучасному розумінні цього терміну виник у Великобританії. У архівах Казначейства Англії і Шотландії зберігаються англомовні облікові документи, які датуються 1130 р. У них є перші згадки про аудит. У 1285 році король Англії Едвард I видав перший у світі законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів.

Разом з розвитком грошових відносин й торгівлі зростали і масштаби та складність підприємницької діяльності. Це активізувало потребу окремої контрольної функції щодо перевірки бухгалтерської інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях. Окрім того, управління мало потребу у певних засобів оцінки ефективності підприємницької діяльності.

Появу і подальший розвиток внутрішнього аудиту як напряму практичної діяльності може обумовити потреба у забезпеченні дотримання інтересів власника щодо збереження майна, попередження його розкрадання, підтвердження достовірності господарських операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку .

Деякі науковці вважають, що внутрішній аудит зародився у XIII—XVI століттях, інші — у XIX столітті. З розвитком аудиту поступово змінювалися його цілі і методи.

Етапи еволюції аудиту та його основні мети у певному історичному відрізку часу умовно можна поділити на етапи, які наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Таблиця 1.1 – Етапи еволюції та мети аудиту

№ з/п	Роки	Мета
1	2	3
1.	1600 р.	Викриття шахрайства
2.	1600-1850 рр.	Викриття шахрайства, виявлення помилок в облікових записах.
3.	1850-1905 рр.	Викриття шахрайства, визначення правдивості та якості фінансової звітності
4.	1905-1940 рр.	Визначення достовірності фінансової звітності, розроблялися тести, а також надавалася оцінка внутрішньому контролю
5	1940-1960 рр.	Визначення достовірності та правдивості фінансової звітності
6	1960 р. і до сьогодні	Визначення достовірності та правдивості фінансової звітності, при цьому особливу увагу приділяють ефективності внутрішнього контролю.

Такий розвиток аудиту дав поштовх до виникнення нових нормативно-правових документів.

Досить відомою є інструкція великого промислового гіганта Німеччини «Friedrich Krupp AG», яка датована 1875 роком, що регулювала діяльність внутрішніх аудиторів компанії.

До 1941 року внутрішній аудит не був повноцінно організованою діяльністю, не мав теоретичного підґрунтя і прописаних професійних стандартів. Внутрішній аудит розпочав стрімкий розвиваток після Другої світової війни. Саме 1941 рік став визначним для розвитку внутрішнього аудиту. Це пов’язано з публікацією першої фундаментальної праці Віктора Брінка (Victor Z. Brink) “Внутрішній аудит: його сутність, функції та методи” («Internal auditing: its nature

and function and methods of procedure» New York: Ronald, 1941). Іншим важливим фактором стало заснування у 1941 році у Altamonte Springs, США Інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA) — міжнародна професійна організація, яка отримала світове визнання. Метою Інституту внутрішніх аудиторів є розвиток та популяризація професії внутрішнього аудитора та розробка стандартів професійної діяльності. Інституту внутрішніх аудиторів також розробив та впровадив кодекс професійної етики, кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів, тощо. Поширення діяльності даної організації спричинило стрімкий розвиток внутрішнього аудиту не лише як виду практичної діяльності, а і як наукового напряму.

Розширення меж внутрішнього аудиту відбулося у багатьох країнах, зважаючи на умови воєнної економіки 1940-х років. На першому плані були питання ефективності планування виробництва, забезпеченості матеріалами, достатності та якості трудових ресурсів, дотримання нормативно-правових актів, правил і процедур. У результаті цінність внутрішніх аудиторів для компанії стала очевидною для керівництва і зросла настільки, що навіть після завершення війни не відбулося скорочення кількості внутрішніх аудиторів [1, с. 10]

Внутрішній аудит активно розвивався, оскільки зростали обсяг і складність господарських операцій, власники були віддаленими від процесу управління підприємствами, також були інші специфічні ризики, наприклад, потенційний конфлікт власників і найманих менеджерів. Тому згодом внутрішній аудит почав поширюватися на всі фінансові операції і на нефінансові дані, що включають у себе: обсяги виробництва, дотримання графіків постачання, виробництва, і збуту, якість продукції тощо.

У кінці 1970-х років внутрішній аудит став повноцінною професією і отримав суспільне визнання у різних країнах.

У 1989 р. започатковано аудиторську діяльність в Україні у зв’язку із виникненням ринкових відносин і створенням в Україні (на той час УРСР) спільних підприємств, достовірність звітності яких іноземний інвестор вимагав підтвердити традиційним учасником цивілізованого ринку — аудитором.

В Україні еволюцію аудиторської діяльності можна розділити на такі етапи:

— Перший – 1989 – 1992 рр. – створення перших аудиторських структур.

– Другий – 1993 – 1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.

– Третій – 1999 р. – донині – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі.

14 лютого 1992 року на першому з'їзді аудиторів прийнято статут Спілки аудиторів України — професійного громадського об'єднання громадян.

Для сприяння розвитку, вдосконаленню і уніфікації аудиторської діяльності в 1993 році було створено незалежний самостійний орган, який функціонує на засадах самоврядування — Аудиторську палату України.

22 квітня 1993 року прийнято Закон України "Про аудиторську діяльність" № 3125-XII, у зв'язку з чим відбувається офіційне визнання обов'язкового аудиту .

У зв'язку з активним розвитком зовнішнього аудиту в Україні починає розвиватися і внутрішній аудит. Система внутрішнього аудиту вперше в Україні була запроваджена в 1998 році комерційними банками відповідно до нормативних документів Національного банку. Постановою від 20.03.98 р. №114 було затверджено «Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України». Постановою від 20.07.99 р. № 358 були підготовлені "Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України". Їх метою було надання практичної допомоги комерційним банкам НБУ.

У жовтні 2000 р. був створений Інститут внутрішніх аудиторів України (ІВАУ) як добровільна, недержавна, неприбуткова всеукраїнська громадська організація. З липня 2002 року Інститут внутрішніх аудиторів України (ІВАУ) почав діяти як відділення міжнародного інституту внутрішнього аудиту. Мета діяльності даної організації є задоволення та захист професійних, соціальних, економічних, освітніх та інших спільних інтересів своїх членів, сприяння

розповсюдженню та затвердженню принципів правової держави, впровадженню в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту.

18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України було прийнято в якості національних Міжнародні стандарти аудиту, в яких чітко прописані норми як для зовнішнього, так і для внутрішнього аудиту.

17 вересня 2008 року набрав чинності Закон України "Про акціонерні товариства" № 514-VI [2] внутрішній аудит став обов'язковим і для підприємств акціонерного типу.

Науковець Т. Каменська визначила етапи становлення внутрішнього аудиту в Україні таким чином: (табл. 1.2) [3, с. 60-68].

Таблиця 1.2

Таблиця 1.2 – Етапи становлення внутрішнього аудиту в Україні

Етап	Роки	Опис етапу
1	2	3
Етап 1	1998-2000 роки	Становлення внутрішнього аудиту в банківській сфері України
Етап 2	2001-2002 роки	Впровадження внутрішнього контролю та аудиту у сферу державного фінансового контролю
Етап 3	2003-2010 роки	Розвиток внутрішнього аудиту, корпоративне управління й управління ризиками
Етап 4	2011 рік — теперішній час	Самоорганізація та подалший розвиток внутрішнього аудиту

Отже, розглядаючи історію виникнення внутрішнього аудиту, можна простежити зміну концепції внутрішнього аудиту. На ранніх етапах свого існування внутрішній аудит виконував функцію страхування від шахрайства, розкрадання майна, а сьогодні він є ефективним елементом управління і складовою загальної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

1.2 Економічна сутність поняття внутрішнього аудиту та його принципи

У сучасних реаліях діяльність підприємств супроводжуються різноманітними ризиками. Тому перед керівництвом підприємства висуваються набагато вищі вимоги до управлінського обліку і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств. На теперішній час важливим завданням для будь-якого підприємства є запобігання неефективного і нецільового використання фінансових та матеріальних ресурсів. Для виконання цього завдання необхідно відповідне підвищення ефективності облікової роботи та функціонування дієвої системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль включає систему заходів і певну сукупність контрольних дій, які є окремою функцією системи управління підприємством.

Відповідно до статті 26 пункту 3 Бюджетного кодексу України, внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління [4].

Згідно Концепції [5], метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об’єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектора, 14 підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами.

Метою внутрішнього контролю є забезпечення дотримання законності, доцільності та достовірності ведення господарської діяльності.

Аудит — це процес, під час якого компетентна, незалежна особа збирає і оцінює свідчення про кількісну інформацію, яка стосується конкретного економічного суб'єкта, з метою встановлення і відображення у звіті ступеня відповідності цієї кількісної інформації встановленим критеріям [6, с. 8].

Аудит поділяється на зовнішній аудит і внутрішній аудит.

Внутрішній аудит є одним з основних складових внутрішнього контролю.

Багато вітчизняних та зарубіжних науковців займаються вивченням внутрішнього аудиту, зокрема його вплив на управління підприємством, зокрема Ф. Бутинець, Т. Бутинець, І. Колос, Н. Радіонова, С. Дудка, М. Білуха, Т. Назаренко, В. Савченко, Н. Гордієнко, О. Харламова, О. Калініна, Дж. Робертсон, О. Петрик та інші.

У наукових працях вище згаданих науковців розглядаються проблеми та методики внутрішнього аудиту, поняття та характеристики внутрішнього аудиту, а також місце внутрішнього аудиту у системі управління підприємством.

Економічна наука трактує поняття внутрішнього аудиту по-різному. Розглянемо тлумачення та сутність внутрішнього аудиту, які наведені в окремих нормативних документах та працях вчених (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Таблиця 1.3 – Визначення поняття «внутрішній аудит» у літературі

№ з/п	Автор (джерело)	Визначення
1	2	3
1.	Бюджетний кодекс України [4]	Внутрішнім аудитом є діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.
2.	Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ [7]	Внутрішній аудит - незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: - системи внутрішнього контролю фінансової установи; - фінансової і господарської інформації; - економічності та продуктивності діяльності фінансової установи.

Продовження табл. 1.3

3.	Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України [8]	Внутрішній аудит - незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг щодо оцінки систем та процесів банку, що має приносити користь банку та поліпшувати його діяльність.
4.	Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України [9]	Внутрішній аудит - це складова системи внутрішнього контролю та аудиту, яка являє собою незалежну оцінку системи внутрішнього контролю, встановленого у Державному казначействі.
5.	Н. Гордієнко, О. Харламова, Ю. Мізік, О. Конопліна [10, с. 189]	Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Отже, внутрішній аудит – це елемент внутрішньогосподарського контролю у вигляді організованої на підприємстві служби, що діє в інтересах керівництва або власників.
6.	Ф. Бутинець 11, с. 188]	Внутрішній аудит – організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю над дотриманням установленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю.
7.	С. Лозовицький [12, с. 108]	Внутрішній аудит як елемент системи управління охоплює широкий спектр аспектів діяльності компанії, допомагаючи виявляти ризики на різних етапах економічної активності.

Спільним у визначенні поняття потрібно зазначити те, що внутрішній аудит проводиться працівниками підприємства і спрямований поліпшувати діяльність підприємства.

Узагальнюючи всі наведені вище визначення поняття внутрішнього аудиту, можна дійти висновку, що внутрішній аудит — це об'єктивна діяльність уповноваженого структурного підрозділу або уповноваженої особи, яка діє в інтересах керівництва або власників та займає важливе місце у системі управління підприємством.

У внутрішньому аудиті можна виділити наступні елементи: мета, завдання, суб'єкти, об'єкти, функції, інструменти.

Метою внутрішнього аудиту є допомога керівництву і власникам підприємства у ефективному управлінні підприємством, що досягається шляхом

комплексної оцінки ефективності господарських процесів з подальшим формуванням та наданням необхідної інформації органам управління підприємством. Також у економічній літературі зустрічається таке визначення мети внутрішнього аудиту – удосконалення організації та управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання [10 с. 190].

У практиці внутрішнього аудиту широкого розповсюдження набули основоположні принципи професійної етики внутрішнього аудитора, які відокремлені у відповідних стандартах, а саме – чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність [13]. Перелічені принципи стосуються лише окремих аспектів і не в повній мірі розкривають сутність внутрішнього аудиту як виду аудиту.

Принципи аудиту як виду контролю у деяких аспектах перетинаються із загальними принципами контролю у сфері фінансів, але мають певні особливості.

В. Немченко і О. Редько [14] розподіляють принципи внутрішнього аудиту на три основні групи: принципи професійної етики, методологічні принципи та організаційні принципи.

У свою чергу до принципів професійної етики відносяться:

– чесність — створює довіру і є фундаментом надійності професійного судження внутрішніх аудиторів;

– незалежність — внутрішній аудитор повинен бути незалежним від тих осіб, чию роботу він перевіряє, а також має бути незалежним у своїх судженнях від колег, у тому числі і від головного внутрішнього аудитора;

– об'єктивність — внутрішньому аудитору повинно бути притаманне неупереджене ставлення до об'єкта перевірки;

– майстерність і компетентність — внутрішній аудитор повинен мати спеціальні теоретичні знання і практичний досвід;

– конфіденційність — внутрішні аудитори не розкривають інформацію, яку вони отримують у процесі своєї професійної діяльності іншим особам без відповідного дозволу.

– відокремленість — внутрішній аудитор не повинен вимагати виконання своїх рекомендацій і не повинен бути відповідальним за організацію їх впровадження та результати.

До другої групи методологічних принципів належать:

– робота, яку виконують інші аудитори — аудитор може передавати частину роботи іншим аудиторам, асистентам і експертам, але він контролює їх роботу і відповідає за кінцеві результати;

– документація — внутрішній аудитор оформлює всі питання, які є важливими доказами виконання аудиторської перевірки;

– планування — внутрішній аудитор планує свою роботу таким чином, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку;

– аудиторські свідчення — аудитор повинен отримати достатньо обґрунтовані підтвердження достовірності показників фінансової звітності;

– система обліку і внутрішній контроль — аудитору необхідна гарантія того, що облікова інформація справді міститься у звітності;

– аудиторський висновок і складання звітності — аудитору слід проаналізувати й оцінити отримані в результаті перевірки свідчення для висловлення своєї думки в аудиторському висновку;

– матеріальність (суттєвість) — аудитор повинен звертати увагу на суттєві події і факти, а несуттєві, у більшості випадків, не брати до уваги;

– принцип адекватності використання аудиторських процедур — від аудитора вимагається вміло використати потрібні аудиторські прийоми для добору необхідних свідчень про об’єкти аудиту;

– відповідальність — аудитор відповідальний за наданий висновок перед керівництвом чи власниками;

– поінформованість клієнта — внутрішній аудитор повинен надавати повну інформацію про результати перевірки керівництву чи власникам.

Третя група організаційних принципів складається з принципів:

– однаковості — кожна аудиторська перевірка за однією, офіційно встановленою процедурою;

– системності — планування і проведення аудиторських перевірок за різними процесами системи здійснюється з урахуванням встановленого їх структурного взаємозв’зку;

– документального оформлення — проведення кожної аудиторської перевірки певним чином документально оформлюється для того, щоб забезпечити зберігання і порівняння інформації про фактичний стан об’єкта;

– попередження — персонал підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, попереджається завчасно про цілі, ділянки, терміни і методи проведення аудиторської перевірки;

– регулярності — аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю з тим, щоб усі процеси системи і всі підрозділи організації були об’єктом постійного аналізу та оцінювання з боку керівництва організації;

– незалежності — особи, які проводять аудит, не несуть прямої відповідальності за діяльність, що перевіряється, і не повинні залежати від керівництва підрозділу, який проходить аудиторську перевірку;

– відкритості — результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними для ознайомлення будь-яким працівником перевіреного підрозділу. [14, с. 411-414].

1.3 Завдання внутрішнього аудиту у системі управління підприємством та його зв’язок з менеджментом підприємства

Завдання внутрішнього аудиту у системі управління підприємством:

— нагляд за дотриманням чинного законодавства, внутрішніх норм та правил;

— збереження та захист активів підприємства та власників;

— контроль за оптимальним рівнем використання ресурсів суб’єкта господарювання;

— визначення та попередження ризиків бізнесу;

— забезпечення достовірності та повноти інформації і звітності;

— проведення стратегічного аналізу та розробка фінансових прогнозів;

— забезпечення та сприяння виконанню планів та досягненню мети діяльності підприємства;

— взаємодія з фіскальними органами та зовнішніми аудиторами.

Об’єкти внутрішнього аудиту:

— матеріальні, трудові та фінансові ресурси;

— джерела цих ресурсів;

— господарські процеси;

— економічні результати господарської діяльності;

— організаційні форми;

— методи управління.

Віповідно з Міжнародним стандартом аудиту 610 «Використання роботи внутрішнього аудиту» . [15], до загальних функцій внутрішнього аудиту входять: перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності та функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Функції внутрішнього аудиту залежать від мети та завдань, які поставлені перед внутрішніми аудиторами і керівництвом підприємства.

Розглянемо детальніше функції внутрішнього аудиту, які є незалежними від специфіки діяльності підприємства, на якому він проводиться:

— контрольною функцією є перевірка процесів, показників та окремих підрозділів підприємства;

— аналітичною функцією є аналіз економічної ефективності різних аспектів фінансово-господарської діяльності підприємства;

— координаційною функцією є якісне планування процесу внутрішнього аудиту, виходячи з потреб власника, керівництва, акціонерів, інвесторів та інших;

— інформаційною функцією є узагальнення результатів внутрішнього аудиту і формування звітної робочої документації аудитора із рекомендаціями підприємству та інформуванням його вищого апарату управління щодо виявлених порушень вимог чинного законодавства, внутрішніх процедур і положень, нераціонального використання ресурсів, неефективного управління складовими всієї господарської системи;

— консультаційною функцією є роз'яснення основних положень рекомендацій за результатами перевірки, а також надання поточних консультацій працівникам структурних підрозділів у галузях бухгалтерського обліку та оподаткування, а також податкового законодавства, права, внутрішньогосподарського контролю, управління, маркетингу;

— прогнозною функцією є відстежування тенденцій і оцінка ризику нових проблем.

Вказаний перелік функцій є невичерпним, так як функції внутрішнього аудиту можуть бути значно ширшими. Це залежить від запиту керівництва або власників, особливостей діяльності конкретного підприємства і системи управління підприємством.

Процедурами внутрішнього аудиту є: вивчення засновницьких документів підприємства; зустрічні перевірки документів і господарських операцій, дослідження первинної документації, регістрів управлінського, бухгалтерського та фінансового обліку, фінансової і статистичної звітності, податкового обліку та звітності за податками; порівняння даних синтетичного та аналітичного обліку; проведення інвентаризації основних засобів, майна підприємства; економічний та фінансовий аналіз, тестування, діагностика, надання консультацій.

Розглянемо детальніше зв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами та службами підприємства у таблиці 1.4 [14, с. 396-398].

Таблиця 1.4

Таблиця 1.4 – Зв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами та службами підприємства

Назва підрозділу	Форма зв'язку
Адміністрація	Служба внутрішнього контролю отримує від адміністрації розпорядження, накази, плани для виконання, а надає результати перевірок, експертиз, аналізу, оцінку діяльності підприємства, рекомендації, обґрунтування заходів

Продовження табл. 1.4

Відділ постачання	Служба внутрішнього аудиту здійснює контроль стану матеріально-технічного забезпечення, укладання угод на придбання запасів та основних засобів, застосування цін, виконання договірної дисциплін, обґрунтованність визнання і списання запасів, перевіряє правильність звітів на списання запасів у виробництво, правильність відображення постачання і списання цінностей у обліку, проводить інвентаризацію розрахунків з постачальниками або перевіряє правильність її проведення
Відділ збуту	Служба внутрішнього аудиту контролює укладання і виконання договір продажу обґрунтованність застосування цін реалізації, правильність оцінки доходу від реалізації, правильність відображення доходу в обліку
Виробничі підрозділи	Служба внутрішнього аудиту проводить контроль виробничих звітів, рапортів, нарядів, накладних на відпуск сировини у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції нормам і нормативам, обґрунтованність застосування норм природного убутку, обґрунтованність різних норм та нормативів, обґрунтованність віднесення витрат на виробництво продукції, проводить оцінку виробничої діяльності, дотримання технологічної дисципліни, своєчасність і правильність відображення операцій з виробництва у первинних документах та звітності, інформує про зміни норм, нормативів
Матеріальний склад	Служба внутрішнього аудиту контролює рух запасів, обґрунтованність і своєчасність їх оприбуткування та списання, наявність і правильність ведення карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, вимог, наявність договорів про матеріальну відповідальність, правильність зберігання цінностей, надає консультації у питаннях правильного складання і оформлення первинних документів
Плановий відділ (бюджетний комітет)	Служба внутрішнього аудиту перевіряє правильність складання планів (бюджетів), дотримання визначеної бюджетної політики, наявність і застосування норм, нормативів і цін, звітів про виконання планових завдань з виробничої, фінансової та комерційної діяльності, штатного розпису, колективного договору, інформує про допущені відхилення і частині оформлення первинної документації
Юридичний відділ	Служба внутрішнього аудиту отримує результати судових засідань по господарських та кримінальних справах, проекти наказів, розпоряджень, інструкцій, договорів
Відділ праці та заробітної плати	Служба внутрішнього аудиту проводить експертизу колективного договору, штатного розпису, Положення з оплати праці, надають пропозиції щодо вдосконалення системи оплати праці, складають довідки про перевірки підрозділів з оплати праці, а також використання робочого часу

Продовження табл. 1.4

Відділ бухгалтерії	Служба внутрішнього аудиту перевіряє документ, які підтверджують надійність системи обліку та звітності, послідовність дотримання вимог облікової політики підприємства, правильність розрахунків з дебіторами, кредиторами, працівниками, власниками, за договорами оренди. Надає матеріали перевірок, інвентаризацій, аналізу, бере участь у інвентаризаціях, інформує про зміни у господарському законодавстві. Перевіряє правильність нарахування та своєчасності сплати податків і зборів, дотримання строків надання податкової звітності, контролює точність відображення розрахунків за податками та зборами у бухгалтерському та податковому обліку, інформує про зміни у податковому законодавстві. Перевіряє документи з визначення руху матеріальних цінностей, калькулювання собівартості. Проводить аналіз внутрішніх підрозділів підприємства. Інформує про зміни норм, нормативів щодо формування собівартості продукції.

Як ми бачимо, внутрішній аудит та менеджмент тісно пов’язані між собою. Всі підрозділи підприємства забезпечують інформацією внутрішній аудит з метою встановлення її достовірності для підготовки і прийняття управлінських рішень.

Отже, внутрішній аудит посідає важливе місце у системі управління підприємством, виконує важливі завдання і функції, а служба внутрішнього аудиту має тісні зв’язки з іншими підрозділами підприємства.

Висновки до розділу 1

Досліджено етапи зародження і розвитку внутрішнього аудиту.

Розглянуто економічну сутність поняття внутрішнього аудиту та його принципи за різними джерелами інформації. Спільним у визначенні поняття внутрішнього аудиту у всіх згаданих літературних джерелах було те, що внутрішній аудит проводиться працівниками підприємства і спрямований поліпшувати діяльність підприємства.

Розглянуто можливі завдання, які стають перед внутрішнім аудитом, у системі управління підприємством. Наведено зв’язок служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства.

РОЗДІЛ 2 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ І СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ

2.1 Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудитів

Аудит поділяють за формою та метою поділяють на зовнішній (незалежний) і внутрішній.

Ільіна С.Б. наводить наступне визначення зовнішнього аудиту – це незалежний аудит відносно підприємства (фірми), що перевіряється. Цей вид аудиту є обов'язковим. Він передбачений Законом України "Про аудиторську діяльність" [16 с.35].

Зовнішній аудит — незалежний аудит відносно контрольованого підприємства, що здійснюється на підставі договору з підприємством-замовником. Його метою аудиту є перевірка законності господарських операцій, достовірності фінансової звітності, бухгалтерського балансу, а також визначення, наскільки відповідає ведення бухгалтерського обліку встановленим стандартам і процедурам.

Внутрішній аудит — це об'єктивна діяльність уповноваженого структурного підрозділу або уповноваженої особи, яка діє в інтересах керівництва або власників та займає важливе місце у системі управління підприємством. Метою даного аудиту є вдосконалення організації та управління виробництвом і пошук резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Н. В. Бондарчук, Л. М. Васільєва вказують, що «внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи управлінського контролю на підприємстві. Для досягнення мети внутрішнього аудиту, а саме оцінки ефективності функціонування системи управління підприємством – у системі управління підприємством необхідно створити службу внутрішнього управлінського аудиту [17].

Розглянувши різновиди аудиту можна говорити про те, що аудит у будь-якому своєму прояві являє собою перевірку фінансово-господарської діяльності,

з метою виявлення будь-яких ризиків та неточностей, які у майбутньому можуть вплинути на роботу та фінансовий стан підприємства.

Порівняємо два основні види аудиту, для цього розглянемо таблицю 1, у який наведено порівняльну характеристику внутрішнього і зовнішнього аудиту.

Опрацювавши різноманітні літературні джерела, можна виділити наступні типові критерії порівняння внутрішнього аудиту і зовнішнього аудиту.

Порівняємо внутрішній і зовнішній аудит за цими критеріями:

1. регламентація діяльності.

Зовнішній аудит регламентований на рівні закону, а внутрішній аудит регламентується внутрішніми положеннями підприємства;

2. залежність від підприємства.

Зовнішній аудит є незалежним, у той час, коли внутрішній аудит є підконтрольним власнику підприємства;

3. обов'язковість контролю.

Зовнішній аудит обов'язковий лише у випадках передбачених Законом «Про аудиторську діяльність», а внутрішній аудит обов'язковий для всіх підприємств з метою забезпечення збереження власності;

4. мета організації контролю.

Зовнішній аудит підтверджує достовірність фінансової звітності.

Внутрішній аудит захищає інтереси власників щодо збереження власності, економного та ефективного використання ресурсів; дотримання відповідності політиці, планам, процедурам, законодавству; забезпечення дотримання працівниками своїх посадових обов'язків; отримання надійної і повної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень;

5. Виконання функцій управління.

Зовнішній аудит не виконує дані функції, а внутрішній аудит виконує функції управління;

6. Об'єкти вивчення.

Для зовнішнього аудиту – це ділянки бухгалтерського обліку.

Для внутрішнього аудиту об'єктами вивчення є різні ділянки роботи підприємства (закупівлі, продаж, кадри, виробництво, охорона праці і т.д.);

7. Користувачі інформації.

Для зовнішнього аудиту користувачами інформації є зовнішні користувачі, у той час, для внутрішнього аудиту – внутрішні користувачі (власники, управлінський персонал);

8. Періодичність контролю.

Періодичність контролю для зовнішнього аудиту, зазвичай, не частіше одного разу на рік.

Внутрішній аудит здійснюється безперервно;

9. Свобода вибору завдань.

Зовнішній аудит має загальноприйняті норми, стандарти діяльності, регламентований і певної мірою централізований.

Внутрішній аудит створюється беручи до уваги цілі і завдання управління підприємством. Державою регламентується тільки основні напрямки внутрішнього контролю, наприклад, організація документообігу, проведення інвентаризації тощо.

10. Ступінь надійності інформації.

Зовнішній аудит оцінює інформацію у всіх суттєвих аспектах.

Внутрішньому аудиту притаманні оперативні і приблизні оцінки;

11. Ступінь відкритості інформації.

Зовнішньому аудиту притаманна відкритість інформації (аудиторський висновок оприлюднюється, аудиторський звіт – за умовами договору. Зазвичай, аудиторський звіт є конфіденційною інформацією).

Внутрішній аудит є конфіденційним.

12. Право на здійснення діяльності.

При зовнішньому аудиту для здійснення аудиторської діяльності необхідний сертифікат. При внутрішньому аудиту Сертифікат аудитора України не вимагається;

13. Прив'язка до часу.

Зовнішньому аудиту властивий наступний контроль, після здійснення господарської операції, а внутрішньому аудиту – поєднання методів попереднього, поточного і наступного видів контролю, супровід діяльності;

14. Регулярність роботи.

У зовнішньому аудиті є певна періодичність.

У внутрішньому аудиті постійний характер роботи;

15. Право вибору робіт аудитором.

Зовнішній аудит має право вибирати клієнта, погоджуватися або не погоджуватися на перевірку.

У внутрішньому аудиті обов'язково повинні виконуватися доручення і розпорядження власників і управлінського персоналу;

16. Відповідальність.

Зовнішній аудит несе відповідальність згідно з умовами договору – перед клієнтом. За порушення порядку заняття аудиторською діяльністю – позбавлення сертифіката, виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Внутрішній аудит несе відповідальність перед власниками, управлінським персоналом за якість і своєчасність виконання покладених обов'язків і за дотримання повноважень;

17. Громадські інтереси.

Зовнішній аудит допомогає у забезпеченні повноти та ефективності фінансових звітів, які надають фінансовим установам як частину підтвердження кредито-спроможності, а акціонерам – для залучення капіталу.

Внутрішній аудит допомагає у забезпеченні надійної системи внутрішнього контролю, що підвищує достовірність зовнішньої фінансової інформації їх роботодавцям;

18. Суб'єкти і характер діяльності.

Зовнішній аудит здійснюється як підприємницька діяльність аудиторськими фірмами або аудиторами-підприємцями, незалежними від замовника. Аудитору

необхідний сертифікат аудитора України та запис у Реєстрі суб'єктів аудиторської діяльності.

Внутрішній аудит здійснюється працівниками спеціальної служби підприємства. Служба внутрішнього аудиту є частиною системи внутрішньогосподарського контролю та є незалежною від інших структурних та функціональних підрозділів підприємства;

19. Методи проведення аудиту.

Методи проведення аудиту, робочі документи аудитора у зовнішньому і внутрішньому аудиті мають багато спільного. Існують розбіжності на рівні деталей, у ступені точності і періодах проведення перевірок. У внутрішньому аудиті переважає експертиза, аналіз, оцінка, моніторинг;

20.Визначення кола питань.

У зовнішньому аудиті коло питань передбачено законами України, МСА або визначається замовнику у договорі. Домінує аудит фінансової звітності.

У внутрішньому аудиті коло питань визначається адміністрацією підприємства (власником), на якому створено службу внутрішнього аудиту, або відповідно до плану роботи служби. Внутрішній аудит виконує функцію контролю;

21.Звітність про діяльність аудиторського підрозділу.

При зовнішньому аудиту аудиторський висновок надається замовнику аудиту та всім зацікавленим особам. Звіт типової форми № 1 – аудит аудиторської фірми про виконані роботи (послуги) надаються АПУ.

При внутрішньому аудиті звіт про діяльність служби внутрішнього аудиту надається органу, якому підпорядкована дана служба;

22. Оплата.

Оплата послуг зовнішнього аудиту проводиться згідно договору.

За внутрішній аудит – заробітна плата згідно штатного розпису.

На нашу думку, головною відмінністю внутрішнього і зовнішнього аудиту полягає у тому, що внутрішній аудит працює на цілі і потреби власників і управлінського персоналу суб'єкта господарювання, а ціллю зовнішнього аудиту є отримання впевненості у тому, що фінансова звітність є достовірною.

Ми розділяємо думку І.В. Колос та Н.Й. Радіонової, які зазначають, що робота внутрішнього аудитора значно більше може вплинути на ефективність діяльності підприємства, ніж перевірка незалежного зовнішнього аудитора. Внутрішній аудитор більш детально знає структуру підприємства, специфіку функціонування, може більш реально оцінити «людський фактор» [18 с. 137].

Згідно МСА 610 незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів [15].

Ступінь взаємозв'язку між внутрішнім та зовнішнім аудитом багато у чому залежить від особливостей функціонування конкретного підприємства. Так, деякі підприємства можуть взагалі не проводити зовнішній аудит, наприклад, якщо вони не підлягають обов'язковому аудиту.

Певні напрями внутрішнього аудиту можуть стати у нагоді для проведення зовнішнього аудиту, тому взаємодія внутрішнього та зовнішнього аудиту можлива з дотриманням певних умов.

Існує кілька головних умов якісного взаємозв'язку внутрішнього та зовнішнього аудиторів:

– взаємозв'язок та злагодженість аудиторських перевірок;

– обмін звітністю;

– доступ до всіх необхідних документів;

– співробітництво у поданні звітних матеріалів керівництву;

– правильне та своєчасне документування аудиту.

Тому для злагодженої взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту внутрішній аудитор повинен бути професійно компетентним, сумлінним та мати можливість спілкування із зовнішнім аудитором. Внутрішній аудитор повинен надати зовнішньому аудитору свої програми, плани, звіти, висновки та іншу інформацію, яка може вплинути на роботу зовнішнього аудиту. При використанні цієї інформації зовнішній аудитор дає оцінку ефективності роботи служби внутрішнього аудиту. За результатами такої взаємодії зовнішній

аудитор, ґрунтуючись на своєму професійному судженні, робить висновки та документує їх. За умови, що внутрішній аудит є ефективним, то цілком можливо модифікувати характер і часові рамки, а також зменшити обсяг аудиторських процедур, що виконуються зовнішнім аудитором, але не можна повністю скасувати їх. Однак у деяких випадках, розглянувши діяльність служби внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор може ухвалити рішення про те, що внутрішній аудит не вплине на процедури зовнішнього аудиту. Якщо аудитор повністю покладатиметься на ефективність служби внутрішнього аудиту, то це може вплинути на аудиторський ризик та його оцінку.

Отже, внутрішній аудит має багато спільного із зовнішнім аудитом, вони доповнюють один одного, проте внутрішній аудит не може повністю замінити зовнішній аудит через низку факторів, основним з яких є фактор незалежності.

2.2 Різновиди внутрішніх аудитів

Дуже важливе питання – усвідомлення власниками та керівництвом підприємства основних напрямів діяльності служби внутрішнього аудиту і видів завдань, що можуть бути поставлені. Можна виокремити такі основні напрями діяльності служби внутрішнього аудиту:

- аналіз і оцінка систем внутрішнього контролю, управління ризиками та корпоративного управління;
- розслідування випадків шахрайства, розкрадань та зловживань;
- надання консультацій підрозділам та службам підприємства;
- участь у проведенні зовнішнього аудиту.

Відповідно до зазначених напрямів виділяють такі основні види аудиторських завдань:

1) Фінансовий аудит (аудит фінансової звітності) – перевірка повноти і достовірності показників фінансової звітності підприємства, її відповідності нормативним вимогам і обліковій політиці підприємства, розкриття суттєвої інформації, дотримання процедур створення звітів.

За іншими джерелами, «фінансовий аудит - це комплексна перевірка економічного і фінансового стану організації, інформації з надання фінансових звітностей, документообігу, а також аналізу і оцінки перспектив її розвитку» [19].

Може проводитися відповідно до затвердженого плану роботи служби внутрішнього аудиту (плановий/регламентований аудит), або позапланово за вимогою власника або найвищого керівництва (позаплановий/ініціативний аудит фінансової звітності).

2) Аудит відповідності – це перевірка дотримання вимог нормативно-правових актів і внутрішніх організаційно-правових документів (політик, процедур, регламентів, стандартів, технічних умов тощо).
3) «Аудит ефективності – це оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, що негативно впливають на виконання функцій і завдань установи» [20 с. 5].

   Тобто, аудит ефективності – це систематичне і об’єктивне дослідження та вивчення діяльності, системи управління, бізнес-процесів і процедур підприємства для надання оцінки визначених цілей, основної з яких є: досягнення економії, ефективності і результативності у використанні ресурсів. Оцінка відбувається за відповідними критеріями економності, ефективності і результативності, які визначаються внутрішніми нормативними документами підприємства.
4) Операційний аудит з різних питань (аудит господарської діяльності, управлінський аудит) – включає у собі різні види аудиторських завдань залежно від напряму діяльності підприємства та вимог власників та / або найвищого керівництва.

К. О. Утенкова наводить наступне визначення операційного аудиту – «це систематичний огляд діяльності підприємства (або окремих його підрозділів) з метою визначення її ефективності» [21 с. 16]

В. Є. Слюсаренко вважає, що метою операційного аудиту – є допомога керівникам у виконанні іхніх обов'язків [22 с.37].

Наприклад, це може бути внутрішній маркетинговий аудит, який спрямований на оцінку ефективності маркетингової стратегії підприємства, його способів просування на ринку; внутрішній аудит інформаційних систем з метою оцінки безпеки використовуваної підприємством інформаційної системи та її відповідності потребам управління; внутрішній екологічний аудит, який допомагає контролювати виконання підприємством запланованих заходів із захисту навколишнього середовища від його шкідливого впливу, дотримуватися нормативів гранично допустимих викидів і скидів, вимог із утилізації та захоронення відходів, очисних споруд тощо; внутрішній кадровий аудит – спрямований на оцінку потреб підприємства у спеціалістах, фактичну забезпеченість фахівцями, виявлення проблем у цій сфері, правильність та достовірність кадрового обліку тощо. Операційний аудит включає у собі всебічний аудит систем виробництва і управління.

5) Консультування – передбачає надання різнопланових консультацій у сфері права, фінансів, бухгалтерського обліку, кадрового обліку, аналізу, контролю, ризиків, управління та інших, які належать до компетенції працівників служби внутрішнього аудиту.

У підручнику АССА (Асоціація Присяжних Сертифікованих Бухгалтерів) за редакцією аудиторів Великобританії внутрішній аудит поділяється на фінансовий, операційний, управлінський [23 с.379].

1) внутрішній фінансовий аудит – це звичайна робота, яка пов'язана з дослідженням облікових записів з метою виявлення помилок та запобігання шахрайства. Цей вид внутрішнього аудиту передбачає

перегляд поточних фінансових та управлінських звітів , пошук помилок у цифрах, що дає аудитору відстежити суттєві відхилення від норми;

2) внутрішній операційний аудит – цей аудит охоплює вивчення процедур контролю та їхнє дослідження на виконання або невиконання. Це надає можливість аудитору виявити сфери, які потребують підвищення рівня ефективності, виявити недоліки внутрішнього контролю і внутрішньої перевірки. Аудит економічності є одним із підвидів внутрішнього операційного аудиту, його мета досягнення оптимальності витрат, продуктивності та ефективності.
3) внутрішній управлінський аудит – це оцінювання управлінської структури організації та діяльності менеджерів. Даний вид внутрішнього аудиту передбачає вивчення й аналіз середовища застосування навичок менеджменту, а також оцінювання зовнішньої управлінської діяльності згідно встановлених критеріїв.

Є. В. Гавриличенко поділяє внутрішній аудит на:

«- функціональний (міжфункціональних) аудит систем управління (проводиться для оцінки продуктивності й ефективності в будь-якому функціональному розрізі);

– організаційно-технологічний аудит систем управління (проводиться органом внутрішнього аудиту, контроль різноманітних ланок управління на предмет їх організаційної та технологічної доцільності);

– всебічний аудит систем управління організацією (необхідний для оцінки продуктивності й ефективності у будь-якому функціональному розрізі. До нього, наприклад, належать аудиторські перевірки яких-небудь операцій, проведених підрозділом (посадовою особою) відповідно до його функцій. При функціональному внутрішньому аудиті якість виконання різних функцій (наприклад, функцій планування й здійснення страхових послуг) оцінюється в їхньому взаємозв’язку й взаємодії);

– аудит видів діяльності (об’єктивне обстеження та всебічний аналіз певних видів діяльності, сфер бізнесу або бізнес-проєктів з метою виявлення можливостей поліпшення господарської діяльності);

– аудит на відповідність (можна також виділити аудит на предмет відповідності будь-яким конкретним вимогам або приписами й аудит на предмет відповідності загальної доцільності).

– аудит інформаційних технологій (перевірка безпеки (захищеності) інформаційних систем господарюючого суб’єкта, їхньої раціональності та ефективності використання);

– аудит у сфері охорони навколишнього середовища (передбачає перевірку виконання господарюючим суб’єктом нормативів із захисту навколишнього середовища від шкідливих впливів, вимог щодо захоронення відходів та інших)» [24].

У інших літературних джерелах також наводяться такі види аудиту:

1) аудит виробничого процесу;
2) аудит якості продукту;
3) аудит системи управління якістю.

Аудит виробничого процесу - це зіставлення процесу, описаного в інструкції та нормах виробництва з фактичною роботою на виробництві або кінцевого продукту із вимогами споживача.

Основною метою даного аудиту є перевірка можливості процесу досягти необхідного якісного продукту. Для досягнення цієї мети необхідно виконати низку завдань:

- перевірка відповідності процесу вимогам та нормам встановленим на підприємстві;
- оцінка показників продуктивності процесу;
- визначення відхилень під час процесу;
- перевірка документації виробничого процесу.

Аудит якості продукту – це порівняння готової продукції з вимогами споживачів, технічними специфікаціями та технологічною документацією.

Інакше кажучи, він перевіряє якість готового продукту і елементи системи управління якістю. Виходячи з мети даного аудиту, необхідно виконати такі завдання:

- оцінка якості готової продукції;
- оцінка стабільності технологічного процесу;
- порівняння результатів роботи з існуючими вимогами організації;
- перевірка супровідних документів.

«Аудит якості продукції в процесі виробництва здійснюється регулярно на найбільш відповідальних ділянках чи робіт після виниклих проблем з якістю до виявлення причин невідповідностей» [25].

Аудит системи управління якістю – оцінює результативність системи менеджменту якості організації загалом, і навіть окремих елементів.

Г. І. Хімічева, І. В. Назаренко, Л. О. Стріха наводять таке визначення терміну «аудит системи якості» - це систематичний, незалежний і задокументований процес отримання доказів того, що СУЯ відповідає встановленим вимогам» [26, с. 5].

Під час цього виду аудиту перевіряються чинні нормативні документи, інструкції у компанії.

Завдання аудиту системи управління якістю такі:

- пошук порушень у роботі системи управління якістю;
- оцінка поточного стану системи управління якістю в організації;
- стимулювання співробітників дотримуватись вимог системи управління якістю;
- перевірка наявності вимог міжнародних стандартів серій ISO 9000 в інструкціях.

Внутрішній аудит ґрунтується на широкому спектрі принципів міжнародного стандарту ISO. Якщо цих принципів дотримуються – то аудит стає стабільним та результативним інструментом, допомагає у вдосконаленні діяльності роботи організації. Вони сприяють отриманню справжніх висновків

за результатами аудиту і дозволяють незалежним аудиторам робити аналогічні висновки.

2.3 Система управління якістю – як елемент управління підприємством

Внутрішній аудит допомагає суб’єктам господарювання досягати мети і виконати поставлені завдання тим, що систематизує і дисциплінує підхід до оцінки та покращення результативності процесів керівництва, контролю та управління.

Стандарт «МСА 610» визначає внутрішній аудит як «оціночну діяльність, що здійснюється, всередині суб'єкта як послуга для нього. Серед іншого до функцій внутрішнього аудиту відносять вивчення, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю»

У умовах ринкових відносин важливим питанням є підвищення конкурентоздатності продукції вітчизняних підприємств. Так як, зарубіжна продукція високої якості надходить на вітчизняний ринок, це може призвести до втрат ринкових позицій національного виробника.

Г. І. Хімічева, І. В. Назаренко, Л. О. Стріха вважають, що «досягнення конкурентоспроможності продукції неможливо без управління її якістю. Управління якістю багато в чому базується на стандартизації, що представляє собою нормативний спосіб управління. Її вплив на об'єкт здійснюється шляхом установлення норм і правил, оформлених у виді нормативних документів, що мають юридичну чинність» [27 с.9].

У зв’язку з цим, життєвонеобхідним є підвищення конкурентоздатності вітчизняної продукції і отримання відповідних сертифікатів систем якості, що дозволило б не тільки відстояти свої позиції на власному ринку, але й вийти на світовий ринок.

Найбільша частина проблем будь-якого підприємства лежить в організаційній і управлінській сфері. Часто зустрічається ситуація, коли підприємство, яке має гарно налагоджену технологію та кваліфікований

персонал, не може забезпечити якісний випуск продукції та постійно втрачає частку ринку. Особливо дана проблема характерна для сфери малого бізнесу,

Досвід провідних компаній розвинених країн світу свідчить про те, що здобути успіх на ринку можна шляхом удосконалення системи управління якістю. Тому на сьогоднішній день, говорячи про якість, мають на увазі не стільки ґатунок самої продукції, скільки якість функціонування підприємства, досконаліть їх систем управління якістю, які націлені на постійне самовдосконалення і задоволення існуючої потреби на ринку.

Згідно визначення Міжнародної організації з стандартизації (ISO), якість – це сукупність властивостей і характеристик продукту, які надають йому здатність задовольняти обумовлені або передбачувані потреби.

Система управління якістю – це система управління, яка координує та контролює діяльність підприємства відносно якості (характеристик продукту/послуг, які задовольняють очікування споживачів).

Можна зустріти таке визначення поняття «Процес системи управління якістю (СУЯ)» - це стійка, цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних видів діяльності, яка за певною технологією перетворює входи на очікувані виходи, що представляють цінність для споживача» [28].

Система управління якістю – це сукупність елементів (процесів, структур), які забезпечують вирішення управлінських і технологічних задач у сфері планування, управління та контролю якості продукції підприємства. У широкому розумінні система управління якістю включає організаційну структуру підприємства, його документацію і виробничі ресурси, а також ресурси, які дозволяють досягти поставлених цілей у сфері якості продукції та задоволення вимог замовників.

Призначенням системи управління якістю є постійне покращення діяльності і, як наслідок, підвищення конкурентоспроможності підприємства на вітчизняному та світовому ринках.

Станом на сьогодні більшість підприємств світу використовують для цього міжнародні стандарти ISO серії 9000. Вона є найбільш авторитетною системою управління у світі.

Прийнято вважати, якщо підприємство отримало сертифікат відповідності системи управління якістю міжнародним стандартам ISO 9000, воно здатне стабільно виробляти якісну продукцію, яка може бути конкурентоспроможною.

Погоджуємося з думкою О. С. Шнипко [29], у якій зазначено, що рівень ефективності системи управління якістю прямо пропорційний рівню конкурентоспроможності продукції та підприємства.

Більшість підприємств світу використовують для цього міжнародні стандарти ISO серії 9000.

Міжнародниі стандарти ISO серії 9000, базуються на наступних принципах:

- орієнтація на замовника – основну увагу в управлінні якістю приділяють задоволенню вимог замовника та прагненню до перевершення його очікувань. Сталого успіху досягають, якщо організація привертає та утримує довіру замовників й інших відповідних зацікавлених сторін;

- лідерство – керівники на всіх рівнях установлюють єдність призначеності та напрямків розвитку і створюють умови для задіяння персоналу до досягнення цілей організації у сфері якості;

- задіяність персоналу – компетентний, правомочний та задіяний персонал на всіх рівнях в організації — суттєво важливий для покращення спроможності організації створювати цінність.;

- процесний підхід – узгоджені та передбачувані результати досягають більш результативно та ефективно, якщо діяльність розуміють та нею керують як взаємопов’язаними процесами, які функціюють як цілісна система;

- поліпшення –успішні організації постійно зорієнтовані на поліпшення. Поліпшення важливе для організації, щоб підтримувати поточні рівні дієвості;

- прийняття рішень на підставі фактичних даних – рішення, базовані на аналізуванні й оцінюванні даних та інформації, і більшою ймовірністю уможливлюють бажані результати;

- керування взаємовідносинами – для досягнення сталого успіху організації керують своїми взаємовідносинами з відповідними зацікавленими сторонами, наприклад, з постачальниками [30].

Найпоширенішим у світі стандартом управління якістю є Стандарт ISO 9001, на який видано понад мільйон сертифікатів організаціям у 189 країнах,. Це єдиний стандарт із сімейства ISO 9000, на відповідність якому можна отримати сертифікат.

«Стандарти ISO 9000 ведуть свою історію з 1987 р., коли Міжнародна Організація по Стандартизації (ISO) затвердила першу версію універсальних стандартів сертифікації систем якості – ISO 9000/87. Методологічною базою стандартів став підхід загального управління якістю TQM» [31 с. 61].

Впровадження стандартів ISO 9000 сприяло статистично значущому поліпшенню якості у 90% фірм-постачальників, що було визначено як головну причину підвищення якості своєї продукції у 70% фірм-постачальників. Це відзначили саме фірми-покупці [32].

Стандарти ISO серії 9000 - міжнародні стандарти на вимоги до систем управління якості (СМЯ), які принципово відрізняються від попередників своєї універсальністю. Вони застосовуються для будь-яких підприємств, незалежно від чисельності персоналу, форми власності, займаних ринків, характеру виробленої продукції або надання послуг. Крім того, стандарти ISO 9000 застосовні і для державних адміністративних органів і їх департаментів, а також громадських організацій. Ці стандарти служать одночасно і гарантією споживачеві в сенсі якості одержаної продукції, і методичними вказівками підприємтсвам-виробникам щодо поліпшення своєї діяльності [33].

Стандарт ISO 9001, зазвичай, є механізмом контролю. Метою цього стандарту є зменшення, усунення, запобігання помилок та дефектів. Стандарт не

пов'язаний безпосередньо з якістю продукції і послуг, а пов’язаний з якістю системи управління. Базове припущення полягає в тому, що якщо буде створена і впроваджена ефективна система управління якістю, якість продукції і послуг буде створена для задоволення потреб клієнтів.

Перевагами впровадження Стандарту ISO 9001 для бізнесу є:

- довіра клієнтів. Стандарт ISO 9001 гарантує наявність в організаціях надійних процесів контролю якості, що веде до підвищення довіри та задоволеності клієнтів;

- ефективне вирішення скарг стандарт. Стандарт ISO 9001 пропонує рекомендації, щодо ефективного вирішення скарг клієнтів сприяючи своєчасному та задовільному вирішенню проблем;

- удосконалення процесів. Стандарт допомагає виявляти та усувати неефективні процеси, скорочувати відходи, оптимізувати операції та сприяти прийняттю обґрунтованих рішень, що призводить до зниження витрат та покращення результатів;

- постійна оптимізація. Регулярні аудити та перевірки, передбачені Стандартом ISO 9001, дозволяють організаціям постійно вдосконалювати свої системи управління якістю, зберігати конкурентоспроможність та досягати успіху у довгостроковій перспективі.

Слід розуміти, що впровадження на підприємстві системи управління якістю передбачає за собою започаткування наступних видів діяльності: внутрішній аудит, аналіз з боку керівництва, виконання коригуючих і запобіжних дій тощо. Саме проведення внутрішніх аудитів відіграє найважливішу роль у вдосконаленні системи управління якістю та забезпечення її стабільного функціонування.

Найчастіше керівник підприємства вирішує впроваджувати систему якості під тиском вимог замовника: коли є перспектива вигідного замовлення, але умовою укладання контракту є наявність сертифікованої системи якості. А сертифікувати можна тільки на відповідність чогось. Ось для цих цілей і застосовують ISO 9000. Стандарти серії ISO 9000 застосовуються до будь-яких

підприємств незалежно від сфери діяльності, форми власності, розмірів підприємства [34, с. 178].

Як зазначають О. Ю. Попова і Г. Г. Скибенко, впровадивши систему управління якістю, керівництво підприємства повинно бути впевнене, що організація здатна задовольняти вимоги споживачів і випускати конкурентоспроможну продукцію високої якості [35, с. 194].

Потрібно зазначити, що основною метою впровадження системи управління якістю в діяльність підприємства не повинно бути отримання сертифікату відповідності міжнародному стандарту ISO 9001:2015, а створення інструменту управління підприємством, який би підвищував його конкурентоспроможність та забезпечував постійний розвиток.

Тому, на нашу думку, запроводження системи управління якості у сучасних нестабільних умовах допоможе у вирішенні ряду завдань з покращення управління підприємством і підвищення його конкурентоспроможності.

Висновки до розділу 2

Проведено порівняльну характеристику внутрішнього і зовнішнього аудитів, виявлено багато відмінностей. Було визначено, що головною відмінністю внутрішнього і зовнішнього аудиту полягає у тому, що внутрішній аудит працює на цілі і потреби власників і управлінського персоналу суб'єкта господарювання, а ціллю зовнішнього аудиту є отримання впевненості у тому, що фінансова звітність є достовірною.

Розглянуто різноманітні види внутрішнього аудиту. Вони всі різняться, але їх головною спільного характеристикою можна назвати, знову ж таки, діяльність на благо підприємства.

Досліджено сутність системи управління якістю і його вплив як елемента управлінння підпрємством. Запровадження системи управління якістю на підприємтві допомагає у підвищенні його конкурентоспроможності.

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1 Загальна характеристика етапів проведення внутрішнього аудиту на підприємствах

Для ефективного проведення аудиту потрібна детальна підготовка, починаючи з підготовки програми аудиту (ПА) та закінчуючи підсумковим звітом.

Основна структура підготовки та проведення внутрішнього аудиту представлена на рисунку 1.



Рис. 1 – Структура підготовки та проведення внутрішнього аудиту

Порядок проведення внутрішнього аудиту та підготовки до внутрішнього аудиту повністю описаний у ДСТУ ISO 19011:2019 «Настанови щодо проведення аудитів систем управління».

Наведемо послідовність виконування робіт щодо керування програмою аудиту згідно ДСТУ ISO 19011:2019:

1. Етап – встановлювання цілей програми аудиту.

Для проведення та планування аудитів керівники повинні сформувати, узгоджені з політикою компанії, цілі програми аудиту. На останньому етапі цілі, затверджені керівництвом, передаються співробітникам підрозділу, який відповідає за якість.

2. Етап – формування програми аудиту:

- ролі і відповідальність особи, яка керує програмою аудиту.

Особа, яка керує програмою аудиту, має: встановити обсяг програми аудиту; визначити та оцінити ризики, пов'язані з програмою аудиту; встановити відповідальність за аудити; встановити методики для програм аудиту; визначити необхідні ресурси; забезпечити виконання програми аудиту, зокрема встановити цілі аудитів, сферу та критерії окремих аудитів, визначити методи аудиту, сформувати групу аудиту та оцінити аудиторів; забезпечити ведення протоколів за програмою аудиту та керування ними; здійснювати моніторинг, критичне аналізування та поліпшування програми аудиту. Особа, яка керує програмою аудиту, має проінформувати найвище керівництво про зміст програми аудиту і, за необхідності, подати її на затвердження.

- компетентність особи, яка керує програмою аудиту.

Особі, яка керує програмою аудиту, треба мати необхідну компетентність для результативного та ефективного керування програмою та пов’язаними з нею ризиками, а також знання та вміння щодо: принципів, методик і методів аудиту; стандартів на системи управління та документів, на які є посилання; видів робіт, продукції та процесів об’єкта аудиту; застосовних правових та інших вимог, доречних для видів робіт і продукції об’єкта аудиту; замовників, постачальників та інших зацікавлених сторін об’єкта аудиту, якщо це застосовне. Особа, яка керує програмою аудиту, має долучатися до постійного підвищування належної фахової кваліфікації, щоб підтримувати необхідний рівень знань і вмінь для керування програмою аудиту.

- установлювання обсягу програми аудиту.

Обсяг програми залежить від характеру підрозділу, на якому проводиться аудит, рівня розвитку та складності системи управління якістю;

- визначення та оцінювання ризиків програми аудиту.

Є чимало різних ризиків, пов'язаних з формуванням, виконуванням, моніторингом, критичним аналізуванням І поліпшуванням програми аудиту, які можуть позначитися на досягненні цілей. Особа, яка керує програмою аудиту, має розглянути ці ризики під час її розробки. Наприклад, ризики можуть бути пов'язані з ресурсами (якщо виділено недостатньо часу для розробляння програми аудиту чи проведення аудиту).

- установлювання методик для програм аудиту
- визначання ресурсів програми аудиту

3. Етап – виконання програми аудиту:

- загальні положення
- визначення цілей, сфери та критеріїв окремого аудиту
- вибирання методів аудиту
- формування групи аудиту
- покладання відповідальності за окремий аудит на керівника групи аудиту
- керування результатами виконання програми аудиту
- ведення протоколів за програмою аудиту та керування ними

4. Етап – моніторинг програми аудиту.
5. Етап – аналізування та поліпшування програми аудиту.

На відміну від зовнішнього аудиту, для регламентації якого було прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125-XII, діяльність внутрішнього аудиту на рівні закону не регламентована. Тому в умовах відсутності затверджених рекомендацій, можна прийняти до уваги той досвід щодо організації внутрішнього контролю, який накопичений у зарубіжній та вітчизняній практиці.

3.2 Загальні вимоги до організації служби внутрішнього аудиту на підприємствах

С. В. Шульга і О. В. Щирська визначають службу внутрішнього аудиту як структурний підрозділ фінансової установи, який здійснює внутрішній аудит, не бере участі в операційній діяльності фінансової установи і є органом оперативного контролю наглядового органу фінансової установи [36 с. 23].

Метою створення служби внутрішнього аудиту є забезпечення ефективної діяльності управлінського персоналу щодо захисту майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку та сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення фінансового стану підприємства.

У власників та керівництва комерційних підприємств, які планують створити службу внутрішнього аудиту з метою отримання професійних консультацій і об'єктивних гарантій з питань підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності, виправданості бізнес-проектів, неминуче виникає комплекс питань щодо оптимального варіанту організації внутрішнього аудиту з точки зору балансу між витратами на його функціонування та корисністю внутрішнього аудиту для бізнесу.

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві має і переваги, і недоліки.

Розглянемо детальніше переваги і недоліки існування служби внутрішнього аудиту на підприємстві у наведеній нижче таблиці 3. 1.

Таблиця 3. 1

Таблиця 3. 1 –Переваги та недоліки існування служб внутрішнього аудиту на підприємстві

№ п/п	Перевага	Недолік
1	2	3

Продовження табл. 3. 1

1	підвищується ефективність функціонування підприємства, його прибутковість за рахунок контролю виконання рішень і дотримання встановлених норм, а також виявлення прихованих резервів у діяльності підприємства;	залучення додаткових фінансових ресурсів для оплати праці фахівців відділу внутрішнього аудиту;
2	внутрішні аудитори мають більш глибокі знання у сфері обліку, фінансів, управління, вони більш обізнані з поточною ситуацією на підприємстві, його внутрішньою культурою, тому вони є джерелом релевантної інформації під час прийняття управлінських оперативних і стратегічних рішень;	залучення додаткових фінансових ресурсів для організаційно-технічної підтримки належного функціонування служби внутрішнього аудиту;
3	є моливість удосконалення систем фінансового, податкового, управлінського обліку і застосовуваних інформаційних систем;	власники і керівництво підприємства можуть бути не зацікавлені у діяльності внутрішніх аудиторів, що викриватимуть всі факти невідповідності вимогам чинного законодавства, недобросовісності, шахрайства;
4	покращується ефективність організаційної структури підприємства за рахунок упорядкування зв'язків між відділами і службами;	формування системи підвищення кваліфікації штатного персоналу служби внутрішнього аудиту.
5	керівництво підприємства може використовувати внутрішній аудит у цілях професійного зростання і кар'єрного розвитку майбутніх управлінських кадрів;	
6	зберігаються активи підприємства, убезпечення їх від розкрадання і шахрайства;	
7	скорочуються витрати на штрафи, пені та неустойки завдяки безперервного контролю операцій підприємства, який дозволяє уникати помилок та шахрайства;	
8	наявність служби внутрішнього аудиту – це позитивний сигнал для інвесторів та інших контрагентів, який потенційно збільшує інвестиційну привабливість підприємства;	
9	зменшуються витрати на проведення зовнішнього аудиту.	

Тому, судячи з викладеного вище, при прийнятті рішення щодо утворення на підприємстві служби внутрішнього аудиту, необхідно чітко розуміти всі переваги і недоліки від її функціонування і зважено приймати рішення, щодо її створення.

До співробітників підприємства необхідно донести, що мета внутрішніх аудитів – це не пошук і покарання винних. Тому що, з такої точки зори співробітники можуть приховати або спотворити інформацію, боячись покарання, тоді результати аудиту будуть не об'єктивними.

Внутрішній аудит покликаний виконувати ширші завдання щодо оцінки процедур внутрішнього контролю, процесів управління ризиками, корпоративного управління. Однак, залежно від рівня розвитку корпоративної культури, пріоритетом для служби внутрішнього аудиту може стати виконання завдань, які зазвичай стоять перед контрольно-ревізійною службою. Наприклад, якщо в організації відсутня ефективна система внутрішнього контролю, то внутрішній аудит меншою мірою займатиметься оцінкою системи внутрішнього контролю та більшою – питаннями збереження активів та виявленням випадків шахрайства. У цій ситуації у міру побудови системи внутрішнього контролю потреба у внутрішньому аудиті як функції незалежної оцінки ефективності контролю згодом зростатиме.

Внутрішній аудит на підприємстві можна організувати такими способами:

1) створення власної служби внутрішнього аудиту. Перевагою цього способу є те, що працівники добре обізнані з внутрішньою організацією підприємства і галузевими особливостями бізнесу. Також здобуті навички і досвід під час виконання аудиту залишається всередині організації;
2) використання аутсорсингу – повна передача функцій і завдань внутрішнього аудиту спеціалізованій компанії або зовнішньому консультанту. Комітети з аудиту, ради директорів та керівництво підприємств проінформована про всі можливі загрози та ризики, а також вони отримують достатні гарантії, що робота по внутрішньому аудиту виконується. Особливо це важливо для бізнесів з найвищим ступенем

ризику. Таким організаціям потрібно мати персонал з високою кваліфікацією, яку потрібно постійно підвищувати. Для цього бізнес має виділяти достатньо великі кошти на навчання працівників, їх розвиток, розширення і поглиблення знань. Це не завжди є доцільним і вигідним з позиції фінансового планування. Тому тут набагато ефективніше та вигідніше скористатися послугами аутсорсингу, у персонал якого вкладає ресурси стороння організація. Негативною стороною застосування аутсорсингу є те, що замовник повинен надавати аудитору всю необхідну інформацію, а аудиторам знадобиться певний час для ознайомлення з особливостями бізнесу замовника. Також можлива ситуація, коли внутрішній персонал замовника аутсорсингу не завжди готовий ефективно співпрацювати з аудиторами аутсорсингу;

3) косорсинг – це поділ функцій між підрозділами компанії і зовнішньою організацією (часткове залучення зовнішніх консультантів; частковий аутсорсинг) [37]. Перевагою даного способу є те, що працівники служби внутрішнього аудиту добре обізнані з внутрішньою організацією підприємства, але і є можливість залучення зовнішніх послуг експертів у різних областях.

На нашу думку, для суб'єктів господарювання, які мають велику кількість філій, підрозділів, найкращим способом організації внутрішнього аудиту – це створення власної служби внутрішнього аудиту. Хоча, функціонування підрозділу внутрішнього аудиту може бути організовано досить ефективно на кожному підприємстві, якщо ефективно залучити дану діяльність у роботу інших служб управління.

Під службою внутрішнього аудиту слід розуміти організаційно-штатну одиницю, яка включає у собі працівника, групу, відділ, бюро, департамент або інший елемент організаційної структури управління (структурний підрозділ), що спеціалізується на виконанні комплексу однорідних функцій управління, мають певне матеріально-технічне і інформаційне забезпечення.

Враховуючи масштаби суб'єкта господарювання, служба внутрішнього аудиту може бути представлена внутрішнім аудитором, ревізійною (контрольною) комісією, ревізором, відділом внутрішнього аудиту, управлінням внутрішнього аудиту або будь-яким іншим структурним підрозділом, на яку покладено обов'язки щодо виконання функцій внутрішнього аудиту.

Да повноважень та відповідальності служби внутрішнього аудиту можуть включати:

– моніторинг системи внутрішнього контролю,

– вивчення фінансової та управлінської інформації,

– огляд операційної діяльності,

– огляд дотримання законодавства,

– управління ризиками,

– корпоративне управління [38, с. 21].

Структуру служби внутрішнього аудиту та чисельність її фахівців визначає кожне підприємство самостійно відповідно до:

– організаційної і географічної структури;

– цілями і завданнями, які поставило керівництво перед службою;

– забезпеченістю фінансовими та трудовими ресурсами.

На сьогоднішній день не існує ідеальної структури служби внутрішнього аудиту. У кожному конкретному випадку структура і чисельність цієї служби визначається індивідуально і залежит від багатьох чинників, одним з яких може бути обмеженість у виратах підприємства.

Згідно організаційної та географічної структури можливі наступні варіанти структури служби внутрішнього аудиту. Кожна з представлених структур має і переваги, і недоліки.

Централізована:

1) корпоративну службу внутрішнього аудиту організовано у головному офісі підприємства, служби на місцях відсутні. Така структура забезпечує найбільшу незалежність служби від керівництва на місцях проведення внутрішнього аудиту, методологічну єдність перевірок, керованість

структури. Недоліками даної системи є недостатність знання специфіки діяльності підрозділів і менша оперативність контролю. Також варто не забувати враховувати зростання витрат на відрядження для проведення певних елементів внутрішнього аудиту на місцях;

2) співробітники служби знаходяться у філіях та дочірніх компаніях, але підпорядковуються керівнику служби внутрішнього аудиту головної організації. У такому випадку поліпшується знання специфіки підрозділів організації, підвищується можливість оперативного контролю, зменшуються витрати на відрядження для проведення внутрішнього аудиту на місцях. Але при цьому ж підході підвищується ризик втрати незалежності, тому що керівники цих підрозділів мають можливість впливати на роботу внутрішніх аудиторів, знижується керованість структури;
3) холдингової структури при знаходженні співробітників служби внутрішнього аудиту в організаціях, які є частиною холдингу, але підкоряються єдиній корпоративній службі. Має переваги і недоліки, наведені для другого варіанта.

Децентралізована. Співробітники служби внутрішнього аудиту знаходяться:

1) у філіях і дочірніх підприємствах і підпорядковуються керівництву цих структур;
2) у кожній організації, що входить у холдинг.

У цьому випадку структури служби внутрішнього аудиту забезпечується максимальне вивчення і знання специфіки діяльності підприємства, оперативність контролю, мінімальні витрати на відрядження. Серед недоліків – відсутність незалежності та єдиної методологічної бази.

Ієрархічна. Являє собою наявність як корпоративної служби внутрішнього аудиту у головній організації, так і наявність самостійних служб у філіях, дочірніх товариствах і організаціях, які входять у холдинг. Переваги: незалежність корпоративного внутрішнього аудиту від підрозділів і знання специфіки і особливостей роботи підрозділів. Недоліки такої структури

очевидні. а саме: подвійна робота, зростання витрат на збільшення штату працівників, відмінності у методологічній базі.

Кириченко М. А. вважає, що служба внутрішнього аудиту може бути створена у комерційній організації у вигляді відділу як самостійна організаційна одиниця, яка входить до складу системи управління та наділена функцією контролю. При формуванні такого відділу необхідно вирішувати ряд завдань у певній послідовності.

Перший етап. Визначення спектру загальних цілей та завдань стратегічного характеру, задля досягнення яких створюється відділ внутрішнього аудиту. При цьому повинні дотримуватися такі умови:

1) цілі та завдання внутрішнього аудиту повинні відповідати розмірам організації;

2) структура цілей та завдань має відображати види діяльності організації;

3) локальні та приватні цілі і завдання повинні бути сегментовані в залежності від організаційної структури економічного суб'єкта;

4) цілі і завдання повинні формуватися виходячи з передумови наявності різних форм зовнішнього контролю;

Другий етап. Проведення всебічного аналізу організації, встановлення структури відділу внутрішнього аудиту, фіксація «слабких» місць у системі внутрішнього аудиту контролю тощо. Найбільш пильну увагу на даному етапі має бути приділено аналізу організаційної структури та функціонування системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю. Виходячи з того, що відділ внутрішнього аудиту є частиною системи внутрішнього контролю, необхідно прийняти рішення про розподіл процедур внутрішньогосподарського контролю між елементами системи внутрішнього контролю.

До таких процедур належать, зокрема:

1) перевірка наявності розпорядчих документів для проведення господарських операцій;

2) перевірка ведення та дотримання затвердженого графіка документообігу, наявності дозвільних записів керівного персоналу;

3) арифметична перевірка правильності бухгалтерських записів;

4) звіряння розрахунків;

5) контроль кореспонденції рахунків з кожною господарською операцією, відображеною у документах;

6) встановлення відповідності даних у первинних облікових документах бухгалтерським записам;

7) перевірка відповідності окремих статей бухгалтерської звітності до записів у головній книзі;

8) інвентаризація коштів та товарно-матеріальних цінностей;

9) використання з метою контролю інформації із джерел, розташованих поза особою, яка проводить аудит;

10) здійснення заходів, спрямованих на фізичне обмеження доступу несанкціонованих осіб до активів організації, до системи ведення документації та записів по бухгалтерських рахунках;

11) дослідження динаміки господарських показників, порівняння планових та кошторисних господарських показників з фактичними та з'ясування причин суттєвих розбіжностей.

Третій етап. Визначення місця внутрішнього аудиту та ступеня його інтеграції з іншими відділами організації. У процесі функціонування відділ внутрішнього аудиту взаємодіє практично з усіма відділами та службами організації. Так як внутрішньому аудиту висуваються більш жорсткі вимоги порівняно із зовнішнім аудитом, внутрішній аудит досить тісно пов'язаний з обліково-аналітичними, виробничими та управлінськими процесами.

Четвертий етап. Розробка нормативних документів внутрішнього аудиту.

Регламентація діяльності відділу означає підготовку методик проведення внутрішнього аудиту в такій кількості та з такою деталізацією, які б забезпечували визначеність кожного кроку внутрішнього аудитора і виключали б неоднозначність розуміння поставлених завдань. Крім методичних матеріалів необхідні класифікатор помилок та інші документи, що встановлюють права та обов'язки як співробітників, так і відділу внутрішнього аудиту загалом. Це

знаходить своє відображення у наступних документах нормативного регулювання:

1) Положення про службу внутрішнього аудиту;

2) Положення про робочу політику відділу внутрішнього аудиту;

3) Внутрішні стандарти аудиту;

4) Посадові інструкції внутрішніх аудиторів.

П'ятий етап. Формування штату відділу внутрішнього аудиту, його технічної основи. Найбільш економічно виправданою є трирівнева структура штатного розпису відділу. Перший рівень – постійні (штатні) працівники; другий рівень – залучені фахівці економічного суб'єкта; третій рівень – фахівці та експерти, залучені зовні [39 с. 8].

Формування служби (відділу) внутрішнього контролю та аудиту слід розпочинати з підбору кандидатури керівника служби. Найкращим варіантом є ситуація, коли керівник служби внутрішнього контролю та аудиту функціонально підпорядковується раді директорів, а адміністративно – генеральному директору організації. Якщо у суб'єкті господарювання відсутні рада директорів або аналогічний орган, службу внутрішнього контролю та аудиту слід підпорядкувати як функціонально, так і адміністративно вищій посадовій особі організації.

Як вище зазначалося, керівнику служби внутрішнього аудиту необхідно мати високий рівень компетентності, мати певні знання та вміння для результативного і ефективного керування програмою внутрішнього аудиту та пов’язаними з нею ризиками, належного керівництва службою внутрішнього аудит.

Всі фахівці служби внутрішнього аудиту мають добре орієнтуватися у специфіці підприємства, його організаційно-економічній структурі та структурі управління, а також в об'єктах аудиту. Внутрішні аудитори повинні освоїти техніку та методику проведення перевірок, добре орієнтуватися у законодавчих та нормативних актах, вміти аналізувати матеріали перевірок і визначати

способи попередження та усунення недоліків, знаходити резерви зростання ефективності всіх видів діяльності підприємства тощо.

Служба внутрішнього аудиту, як структурний підрозділ, має бути забезпечена Положенням про систему внутрішнього аудиту (про службу внутрішнього аудиту) та посадовими інструкціями.

Положення про систему внутрішнього аудиту затверджує Комітет з аудиту (рада директорів) або уповноважена особа.

Структура і зміст положення про службу внутрішнього аудиту залежать від цілей, задач і функцій економічного суб'єкта, які визначає власник.

Діяльність служби внутрішнього аудиту починається з моменту підписання розпорядчого документа про створення цієї служби і розробки положення про систему внутрішнього аудиту.

Загальну структуру положення про систему внутрішнього аудиту можна сформулювати таким чином:

Розділ 1. «Загальні положення»:

1) цілі системи внутрішнього аудиту – визначаються з урахуванням вимог власників та стратегії розвитку підприємства;

2) відповідальність керівництва за функціонування системи внутрішнього аудиту;

3) структура служби та підпорядкованість служби – може містити чітку структуру служби з розподілом на функціональні відділи, визначити кількість штатних працівників. Необхідно вказати точну назву посади очільника служби внутрішнього аудиту, наприклад, головний внутрішній аудитор, начальник служби внутрішнього аудиту тощо;

4) порядок затвердження структури системи внутрішнього аудиту та її штатів;

5) дотримання етичних норм співробітниками служби – доцільно включити основні етичні принципи з роз'ясненням суті кожного принципу.

Розділ 2. «Нормативне регулювання діяльності служби внутрішнього аудиту»:

1) вивчення діючої нормативної бази;

2) розробка внутрішніх стандартів, регламентів, методик, процедур й інших керівних матеріалів;

3) актуалізація внутрішніх стандартів, регламентів, методик, процедур і інших керівних матеріалів на основі змін нормативної бази і досвіду роботи.

Розділ 3. «Функції і завдання служби внутрішнього аудиту»

До наповнення даного розділу рекомендується застосовувати зважений підхід, тому що у ньому має бути враховано якнайбільше широкий обсяг функцій та завдань, які висуваються службі внутрішнього аудиту. У деяких нестандартних ситуаціях наявність або відсутність у Положенні певного напрямку завдань чи функцій може мати принципове значення. Якщо виникають додаткові функції або нові завдання перед службою внутрішнього аудиту – рекомендується вносити зміни до Положення.

Розділ 4. «Планування діяльності служби внутрішнього аудиту»:

Завдання планування:

1) складання річного плану діяльності служби внутрішнього аудиту відповідно до цілей підприємства;

2) формування пропозицій по організаційній структурі та бюджету відповідно до цілей та завдань служби внутрішнього аудиту;

3) узгодження й оформлення прийнятих рішень.

Розділ 5. «Документування виконання завдань»;

Розділ 6. «Звітність служби внутрішнього аудиту».

У цьому розділі слід описати процедуру подання звітів власникам та / або керівництву, чітко визначити терміни подання звіту про результати діяльності служби за певний проміжок часу.

Розділ 7. «Взаємодія служби внутрішнього аудиту з іншими службами (комунікаційні зв’язки)»;

У даному розділі Положення рекомендовано чітко визначити принцип незалежності, з дотриманням якого повинні відбуватися взаємовідносини служби внутрішнього аудиту з іншими службами, підрозділами підприємства і керівництвом. Важливо зазначити обов’язковість виконання рекомендацій

внутрішніх аудиторів і своєчасність їх виконання. Потрібно прописати дії керівника служби внутрішнього аудиту, якщо найвище керівництво не бере до уваги і відмовляється виконувати надані аудиторами рекомендацій. Зазвичай, у таких випадках негайно повідомляються власники підприємства. Необхідно прописати можливість залучення працівників підприємства задля прийняття участі у виконанні певних завдань, за рішенням керівника служби внутрішнього аудиту. Також буде доречним у цьому розділі сформулювати заборону втручання всіх працівників, у тому числі найвище керівництво підприємства, у діяльність служби внутрішнього аудиту.

Розділ 8. «Кадрове забезпечення роботи служби внутрішнього аудиту».

3.3 Прийоми та методи внутрішнього аудиту

Активний розвиток суспільства, економічної науки та особливості підприємства підштовхують до виникнення і змін методів здійснення внутрішнього аудиту.

Г. М. Колісник і В. Є. Слюсаренко визначають «метод аудиту – це прийоми, способи, правила, які дають можливість сформувати позитивне судження аудитора, яке містить у собі його позитивне уявлення про стан і правильність дій об’єктів, що перебувають у сфері аудиторської оцінки; дослідити об’єкти аудиту» [40 с.36].

Методи внутрішнього аудиту поділяють на:

1) методи проведення
2) методи організації.

У свою чергу методи проведення поділяються на:

- фактичний контроль
- документальний контроль
- аналітичні тести
- розрахунково-аналітичний метод
- сканування
- експертна оцінка.

Розглянемо більш деталізовано прийоми фактичного контролю:

- інвентаризація – це перевірка фактичної наявності господарських засобів і їх відповідності даним бухгалтерському обліку. Шляхом перевірки майна та грошових коштів (активів) інвентаризація дозволяє виявити їх фактичний стан. Вона перевіряє дані бухгалтерського обліку, виявляє необлікові цінності або нестачі, розкрадання, допущені збитки. Тому за допомогою інвентаризації контролюється збереження майна підприємства, а також перевіряється повнота і достовірність облікових даних.

Аудитор порівнює фактичні дані по об'єктах контрою з відповідними даними бухгалтерського обліку. Він отримує докази про реальність відображення у звітності активів і пасивів. Отже, інвентаризація як спосіб визначення фактичної наявності засобів забезпечує достовірність облікових даних.

- Обмір виконаних робіт – як прийом фактичного контролю використовується внутрішнім аудитором з залученням спеціалістів будівельних організацій або банків, які фінансують виконання будівельних, монтажних та ремонтних робіт.

Контрольні обміри безпосередньо на об'єкті. За допомогою контрольних обмірів визначається фактичний обсяг і вартість виконання робіт, перевіряється правильність їх відображення в актах приймання робіт та нарядах робітників, правильність списання матеріалів на проведення цих робіт.

- Огляд – один з методичних прийомів фактичного контролю.

Огляду підлягають різні об'єкти: виробничі приміщення, території, обладнання, склади, продукція і т.д. Наприклад, на підприємствах, які займаються торгівлею, внутрішній аудитор може виявити полегшені гирі або інші прилади для обважування покупців.

- Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво – проводиться з метою визначення достовірності діючих норм та нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво або обсягів

робіт. Контрольний запуск допомагає виявити: факти застарілих норм, у результаті чого виходять або перевитрати сировини і матеріалів, або утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів у цехах і на складах; дійсний стан справ.

Контрольний запуск здійснюється із залученням компетентних працівників за попередньо продуманою програмою. Даний вид фактичного контролю орієнтований на організацію та здійснення звичайного виробничого процесу, але під спостереженням внутрішнього аудитора.

- Контрольне придбання – методичний прийом фактичного контролю, який потенційно допомагає у визначенні правильності і законності відпуску товарів покупцям та розрахунків з ними.

Контрольне придбання сприяє виявленню і документальній фіксації фактів обману покупців, порушення продавцями ліцензійних правил торгівлі тощо.

- Експеримент – метод вивчення фактів дійсності, під час якого аудитор активно впливає на них шляхом створення спеціальних умов, які необхідні для виявлення певних об’єктивних даних.

Внутрішні аудитори використовують експеримент, коли необхідно перевірити відповідність нормативам фактичного списання матеріалів, випуску готової продукції, правильність тверджень спеціалістів тощо.

- Лабораторні аналізи – проводиться тоді, коли визначити якісні ознаки сировини і матеріалів, готової продукції, виконаних робіт іншими прийомами контролю неможливо. Мета такої перевірки – уточнення суттєвих характеристик і отримання якісної нової інформації.

Лабораторні аналізи стають у нагоді у виявленні фактів використання неякісної, неповноцінної сировини, заміни дорожчих матеріалів більш дешевими, невірні показники якості продукції, яка приймається або випускається.

Аналіз продукції може здійснюватися такими способами:

1) огляд, визначення кольору, смаку, запаху тощо;

2) за допомогою спеціальних приладів (наприклад, товщина паперу визначається товщиноміром, довжина волокна паперової маси – приладом Іванова, градус помелу паперової маси визначають за допомогою приладу Шоппер-Риглера);
3) спеціальними дослідженнями в лабораторії (визначення хімічного складу і т.д.).

Розглянемо більш детально прийоми документального контролю:

- зустрічна перевірка документів – це зіставлення декількох примірників одного і того ж документа та записів по даних документах в облікових регістрах.

Коли проводиться зустрічна перевірка документальних даних, внутрішній аудитор вивчає і порівнює деяку інформацію, яка повторюється у різних документах і регістрах та відображає взаємопов'язані операції. Наприклад, можна зіставляти нарахування зарплати робітникам за виробництво і випуск продукції, випуск продукції і списання сировини і матеріалів на її випуск.

- Взаємний контроль документів – це зіставлення окремих реквізитів, які повторюються в певних документах, які відображають взаємопов'язані операції. Наприклад, для перевірки повноти і своєчасності оприбуткування грошей в касу, отриманих з рахунків підприємства у банку, зіставляють дані банківських виписок з рахунків підприємства, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів та записів у касовій книзі.
- Хронологічний аналіз господарських операцій – це перевірка реальної можливості здійснення тієї чи іншої господарської операції шляхом дослідження хронології записів у регістрах бухгалтерського обліку та у документах.

Хронологічний аналіз господарських операцій застосовують у тих випадках, коли є інформація про розкрадання товарно-матеріальних цінностей, але проведені інвентаризації розбіжностей (недостач і лишків) не встановлено. Така перевірка допоможе, зіставляючи дати надходження і відпуску матеріалів,

встановити факти відпуску матеріалів раніше, ніж вони надійшли на склад або у більшій кількості, ніж було у наявності на відповідну дату. Також можна перевірити правильність деяких господарських операцій шляхом зіставлення показників документів, що відображають здійснені операції з документами, які їх обґрунтовують. Наприклад, для перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати по платіжно-розрахункових відомостях, необхідно зіставити вказані по них суми і прізвища працівників з даними табелів обліку робочого часу, рапортів виконаної продукції, документів по нарахуванню заробітної плати. Розбіжності даних у вказаних документах свідчать про допущені порушення фінансової дисципліни, факти шахрайства з метою незаконного списання сировини і матеріалів, завищення заробітку працівників.

- Нормативно-правова перевірка – передбачає вивчення господарських операцій і їх відповідності нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинному законодавству.

Перевірка виконується тоді, коли є сумніви правильності або законності документа на виплату готівки, передачу запасів і інші подібні операції.

Наступний метод проведення внутрішнього аудиту – аналітичні тести. Аналітичні тести – це методи порівняння в абсолютних одиницях і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

У розрахунково-аналітичних методах використовуються економічний аналіз, статистичні, економіко-математичні розрахунки.

Метод сканування – безперервний перегляд інформації по елементах.

Метод експертної оцінки застосовують при дослідженні документів, господарських операцій і якості виконаних робіт. Експертна оцінка здійснюється спеціалістами різних галузей знань за дорученнями внутрішнього аудитора. Експерт надає правову, достовірну і об’єктивну оцінку, яка залежить від тих матеріалів і інформації, які йому надали. За результатами експертної оцінки складається висновок з конкретними повними відповідями на запитання, які були поставлені внутрішнім аудитором.

За методами організації перевірки виділяють чотири основні методи:

- суцільна перевірка (документальна і фактична);
- вибіркова перевірка;
- аналітична перевірка;
- комбінована перевірка.

Розглянемо детальніше дані методи організації перевірки.

При суцільній перевірці перевіряється вся інформація без винятку, щодо господарських процесів, що відбулись у клієнта за період, який перевіряється. На підставі суцільної перевірки, аудитор робить висновки щодо достовірності, доцільності та законності відображення у бухгалтерському обліку і звітності дій та подій, які були здійснені підприємством протягом всього періоду, який перевіряється. Такі суцільні перевірки є найбільш точними, тому що ступінь ризику невиявлених помилок зводиться до мінімуму. Але у свою чергу суцільні перевірки потребують дуже великих матеріальних і трудових витрат. Тому, коли проводяться традиційні перевірки, суцільна перевірка не є доцільною.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до всіх масивів інформації, дозволяє аудитору отримати докази, оцінивши певні характеристики обраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Збільшується ризик невиявлення помилок, тому що за межами вибірки можуть залишитися факти порушень і помилок. Тому перед внутрішнім аудитором постає важлива задача уважно і правильно сформувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) та обсягу вибірки. Вибірка повинна відображати всі основні властивості генеральної сукупності.

Даний метод дозволяє з найменшими витратами отримати результат щодо довіри до системи внутрішнього контролю підприємства і скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, які відображені у бухгалтерському обліку і звітності. Якщо під час вибіркової перевірки виявлено серйозні порушення, то відповідну сукупність інформації потрібно перевірити суцільним методом.

Аналітична перевірка – це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

Комбінована перевірка – це перевірка, у якій поєднуються суцільна, вибіркова і аналітична перевірки.

Отже, аудиторська перевірка – це складний, тривалий, енергозатратний процес. Тому на сьогоднішній день є необхідність максимально скоротити час перевірок, але при цьому не знизити їх якості і не збільшити аудиторський ризик.

Висновки до розділу 3

У даному розділі розглянуто і схематично зображено загальні вимоги до етапів проведення внутрішнього аудиту на підприємствах.

Можна виділити наступні ссновні етапи проведення внутрішнього аудиту: проведення аудиту, планування аудиту, перевірка діяльності, завершення аудиту.

Досліджено мету створення, способи організації , переваги і недоліки служби внутрішнього аудиту. Розглянуто основні етапи організації служби внутрішнього аудиту.

Розглянуто прийоми і методи внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ 4 ОПИС, АНАЛІЗ І ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТОВ «МАСПАП»

4.1 Система управління якістю ТОВ «МАСПАП»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Малинська фабрика спеціального паперу», надалі – ТОВ «МАСПАП» – юридична особа. Свою діяльність підприємство розпочало 15.04.2004 за юридичною адресою: Україна, Житомирська обл., місто Малин. ТОВ «МАСПАП»

Основним видом діяльності ТОВ «МАСПАП» є виробництво паперу та картону (КВЕД 17.12). Допоміжними видами діяльності є: виробництво клеїв (КВЕД 20.52) і виробництво іншої хімічної продукції (КВЕД 20.59).

На ТОВ «МАСПАП» розроблена, документально оформлена, впроваджена і підтримується у робочому стані, а також постійно покращується система управління якістю згідно ДСТУ ISO 9001.

Для ТОВ «МАСПАП» побудова системи управління якістю особливо важлива через специфіку призначення продукції і наслідки для замовників у разі її невідповідності.

У рамках системи управління якістю вперше у 2008 році, експертами компанії, яка має акредитацію на проведення сертифікації, проведено сертифікований аудит системи управління якістю Підприємства. За результатами даного аудиту отримано Сертифікат на відповідність ДСТУ ISO 9001:2015 (або міжнародному стандарту ISO 9001:2015) у сфері виробництва спеціального паперу виданим органом сертифікації BUREAU VERITAS. У 2018 році пройдено ресертифікацію на відповідність вимогам ДСТУ ISO 9001:2015.

. Фактори, які визначили формування і сертифікацію системи управління якістю ТОВ «МАСПАП», наступні:

- потреба отримати перевагу над конкурентами;
- вимоги замовника;
- необхідність подальшого підвищення якості продукції;
- можливість отримання рекламних і маркетингових преференцій;

- необхідність зниження ризику відповідальності за товар.

Запровадження, підтримка і розвиток системи управління якістю провадиться завдяки: встановлення політики і цілей у сфері якості; визначення процесів, які необхідні для системи управління якістю; управління процесами; визначення вимог до необхідних ресурсів, включаючи компетентність персоналу, виробниче середовище; розробки необхідних документів, які визначають критерії і методи, які необхідні для результативності здійснення процесів і управління ними; забезпечення ресурсами і інформацією, необхідними для здійснення процесів і управління ними; розподіл відповідальності і повноважень між персоналом; підготовка і навчання персоналу; проведення внутрішній аудитів; управління записами з якості; моніторингу і періодичного аналізу процесів; впровадження дій для покращення процесів, які розробляються на основі аналізу результативності процесів.

Система управління якістю на ТОВ «МАСПАП» розроблена відповідно до діяльності підприємства на основі семи принципів управління якістю (ДСТУ ISO 19011:2019 «Настанови щодо проведення аудитів систем управління»):

1) Дотримання етичних норм — засади професіоналізму;
2) Чесність у поданні результатів — зобов'язання правдиво та точно звітувати;
3) Належна професійна ретельність — прояв старанності та розсудливості під час проведення аудиту;
4) Конфіденційність — захищеність інформації;
5) Незалежність — засада неупередженості аудиту та об'єктивності висновків аудиту;
6) Підхід, що ґрунтується на доказі — це раціональний метод формування надійних та відтворюваних висновків аудиту в систематичному процесі аудиту.
7) Ризик-орієнтований підхід — підхід до аудиту, що враховує ризики та можливості [41].

Система управління якістю визначає:

- вимоги і очікування замовників до якості продукції;
- процеси, які необхідні для застосування у організації;
- послідовність і взаємодія цих процесів;
- критерії і методи моніторингу процесів;
- процес забезпечення ресурсами, які потрібні для діяльності і моніторингу
- участь, взаємодія і відповідальність посадових осіб за ефективність і результативність процесів;
- структуру документації системи управління якістю;
- внутрішнє інформування;
- планування, аналіз і поліпшення системи управління якістю.

Діяльність досліджуваного підприємства у рамках стандартів системи управління якістю спрямована на забезпечення гарантій якості замовникам і представникам інших підприємств у тому, що їх вимоги і вимоги до якості продукції, виконуються.

Заходи, що спрямовані на підвищення якості, в структурі управління якістю ТОВ «МАСПАП» заслуговують особливої уваги.

Система управління якістю підприємства передбачає такі дії:

- проведення коригувальних та запобіжних дій, призначених в результаті аналізу накопичених даних про якість спеціального паперу та процесів, які на неї впливають;

- вжиття заходів за результатами внутрішніх аудитів;

- аналіз системи управління якістю вищим керівництвом підприємства.

Процес підвищення якості передбачає:

- аналіз невідповідностей (включаючи скарги / рекламації замовників);
- виявлення та усунення причин невідповідностей;
- визначення і виконання необхідних дій;
- фіксування результатів виконаних дій;
- аналіз здійснених коригуючих процесів.

Аудит системи управління якістю є аналітичною роботою і повинен виконуватися згідно рекомендацій ДСТУ ISO 19011:2019 «Настанови щодо проведення аудитів систем управління». У даній роботі, як правило, приймають участь велика кількість працівників підприємства. У першу чергу – це аудитори, персонал, який перевіряють, керівники різних ділянок. Процедура внутрішнього аудиту обов'язково має бути задокументована, записи результатів аудитів повинні підтримуватися у робочому стані.

Для здійснення процесу внутрішнього аудиту необхідно реалізувати такі функції:

- планування аудитів;
- підготовка аудиту;
- документування результатів аудиту;
- здійснення контролю над усуненням невідповідностей.

Окрім того, для результативної організації управління процесами аудиту необхідно:

- здійснювати підготовку і підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів;
- забезпечити використання результатів внутрішніх перевірок для аналізу системи управління якістю з боку керівництва;
- здійснювати аналіз самого процесу аудиту;
- покращувати процес внутрішнього аудиту.

Процес внутрішнього аудиту представляє собою діяльність аудиторів з отримання об'єктивних даних про функціонування системи управління якістю і оцінювання на їх основі ступінь відповідності встановленим критеріям аудиту.

Внутрішній аудит працює з інформацією, тому задача аудитора полягає у тому, щоб самостійно за допомогою спеціальних методів і прийомів, якими він повинен володіти, виявити розсіяну по всім процесам системи управління якістю різноманітну інформацію. На її основі можна оцінювати відповідності або невідповідності критеріям аудиту. Необхідно мати на увазі те, що не кожний керівник підрозділу, який перевіряється, готовий відкрито ділитися

інформацією, котра може буде використана у формуванні негативних висновків у результаті аудиту. Тому внутрішній аудитор повинен мати навики, досвід, технічні і спеціальні знання, для того, щоб на тлі великої кількості непотрібних даних, які йому будуть надаватися працівниками підрозділів, на яких проводиться аудит, виділяти тільки ту суттєву інформацію, яка відноситься до критеріїв аудита, які перевіряють.

Головною цінністю внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП» можна виділити те, що він своєчасно доводить до відома керівництво підприємства об'єктивну, засновану на фактах, інформацію про будь-які відхилення системи управління якістю від вимог і напряму покращення діяльності підприємства.

Внутрішній аудит відіграє ключову роль у підтримки і вдосконаленні результативності системи. З методичного боку зору службу внутрішнього аудиту доцільно створити на початковому етапі впровадження стандартів ISO. Такої думки були власники і керівництво ТОВ «МАСПАП», тому одразу із впровадженням стандартів ISO на підприємстві була створена служба внутрішнього аудиту.

Система внутрішнього аудиту організовується за рішенням вищого керівництва ТОВ «МАСПАП» на підставі Положення про внутрішній аудит ТОВ «МАСПАП».

Це Положення виробничого підприємства визначає порядок планування, проведення, оформлення та аналізу результатів внутрішніх аудитів (перевірок), а також виконання коригувальних і запобіжних дій та оцінки їх результативності. Положення розроблено відповідно до законодавства України та статуту Товариства та є внутрішнім документом ТОВ «МАСПАП».

У даному Положенні використані посилання на такі документи:

- ДСТУ ISO 9000:2015 «Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів»;
- ДСТУ ISO 19011:2019 «Настанови щодо проведення аудитів систем управління»;
- ДСТУ ISO 9001:2015 «Системи управління якістю. Вимоги».

Провівши аналіз системи управління якістю ТОВ «МАСПАП», ми дійшли до висновків, що запровадження даної системи дуже допомогло Підприємству, у багатьох сферах, а саме:

- поліпшилися показники функціювання процесу, спроможності організації й підвищення задоволеності замовника;
- збільшився дохід та ринкова частка Підприємства у сфері виробництва спеціального паперу;
- збільшилася цінність Підприємства для замовників;
- збільшилися задоволеності замовників;
- підвищилася зосередженість на досліджуванні та визначенні докорінних причин з подальшим виконанням запобіжних і коригувальних дій;
- збільшилася кількість повторних замовлень на виготовлення спеціального паперу;
- підвищилася здатність прогнозування внутрішніх і зовнішніх ризиків та можливостей, а також реагування на них;
- покращилася репутація;
- підвищилася результативність і ефективність у досягненні цілей Підприємства у сфері якості;
- покращено процеси прийняття рішень;
- покращилася координація процесів виробництва і управління;
- поліпшилася спроможність Підприємства і співробітників отримати бажані результати діяльності;
- оптимізовано дієвість завдяки результативному керуванню процесами виробництва і управління, ефективному використанню ресурсів;
- поліпшена операційна результативність та ефективність.

4.2 Етапи проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»

Проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» здійснюється у логічній послдовності. Для кращого уявлення процесу проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» потрібно детальніше розглянути всі його етапи.

Схематично етапи проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» зображено на рисунку 2.

Етапи проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»

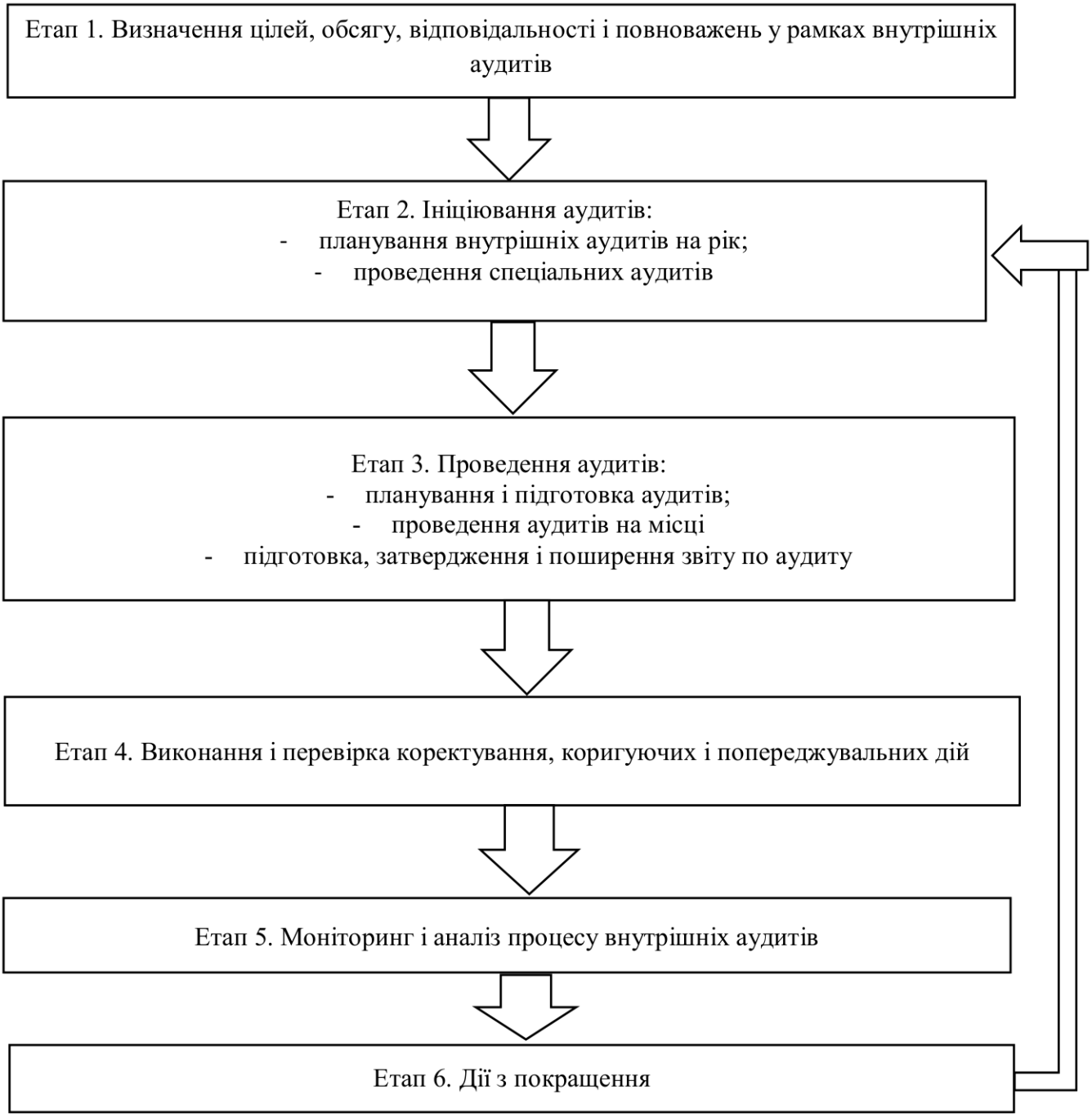


Рис. 2 – Блок-схема процесу внутрішніх аудитів у ТОВ «МАСПАП»

Доцільно навести пояснення до кожної складової процесу внутрішніх аудитів у ТОВ «МАСПАП».

Етап 1. Цілі та обсяги аудиту визначаються конкретно на підставі цілей підприємства в сфері якості, законності, комерційних намірів, законодавчих вимог, контрактних вимог.

Етап 2. Щорічно, на початку року, керівник групи аудиту складає програму внутрішніх аудитів системи управління якістю на рік, у якій передбачає перевірку діяльності (процесів) всіх структурних підрозділів ТОВ «МАСПАП», на які поширюється система управління якістю. За потреби, можливе коригування і доповнення програми внутрішніх аудитів протягом року.

При плануванні аудитів враховується:

- важливість діяльності, що підлягає аудиту. Діяльність, яка найбільше впливає на якість продукції, перевіряється частіше;

- результати попередніх аудитів. Структурні підрозділи ТОВ «МАСПАП», у яких було виявлене більше невідповідностей, проходять внутрішній аудит частіше.

За рік повинна бути охоплена аудитом вся система управління.

Внутршні аудити можуть бути плановими і позаплановими.

Позапланові аудити здійснюють згідно з наказом генерального директора Підприємства. Підставою для проведення позапланових внутрішніх аудитів можуть бути:

- зміни у організаційній структурі Підприємства;
- зміни у нормативній або правовій документації;
- результати перевірок зовнішніми контролюючими органами / установами;
- виявлення порушень (відхилень, невідповідностей), які суттєво впливають на результати діяльності Підприємства / окремих його структурних підрозділів;
- підготовка системи управління якості до сертифікації / ресертифікації ;

- аргументована ініціатива керівників процесів системи управління якістю.

Під час складання програми аудиту обов'язково передбачено 4 періоди на рік для проведення аудиту.

У річну програму, окрім внутрішніх перевірок, враховується і передбачувана перевірка зовнішнім органом (органом сертифікації).

Етап 3. Керівник групи з аудиту заздалегідь (не пізніше ніж за 3 дні) повідомляє дату і час аудиту з керівником структурного підрозділу, що перевіряється. На цьому етапі можливий ризик, пов'язаний з термінами і часом проведення внутрішнього аудиту, які не влаштовує керівників структурних підрозділів або інших учасників внутрішнього аудиту. Запобіжні дії: важливо не тільки повідомити, але і погодити терміни внутрішнього аудиту з керівниками підрозділів, відділом кадрів, погодити програму з графіком відпусток.

Керівник групи аудиту готує план аудиту. План повинен бути гнучким і пристосованим до умов проведення внутрішнього аудиту. Якщо під час внутрішнього аудиту виявлено невідповідність у діяльності або документації, що не підлягала перевірці відповідно плану, то обсяг аудиту, як і його план, може бути розширено.

Керівник групи аудиту проводить попередню нараду з вищим керівництвом ТОВ «МАСПАП» для узгодження плану аудит, стислого опису робіт та вирішення будь-яких організаційних питань. План аудиту затверджує генеральний директор.

Групу з аудиту очолює начальник служби внутрішнього аудиту – керівник групи з аудиту.

Керівник групи аудиту призначає членів групи по аудиту. Відповідно до рекомендацій ДСТУ ISO 9001:2015 (розділ 7) при виборі групи аудиту враховується їх компетентність. Група з аудиту формується з числа аудиторів, які відповідають встановленим критеріям, пройшли підготовку та входять в перелік аудиторів. Якщо призначають тільки одного аудитора, то він повинен виконувати всі необхідні обов'язки керівника групи аудиту.

Внутрішні аудитори призначаються наказом по підприємству, який затверджується генеральним директором. Документи щодо підготовки аудиторів зберігаються у відділі кадрів.

При призначенні групи з аудиту для перевірки конкретного підрозділу, не призначаються аудитори, які мають безпосереднє відношення до цієї діяльності та підрозділу.

Керівник групи аудиту розподіляє функції, робочі завдання, обов'язки і відповідальність між членами групи аудиту.

Якщо це доцільно, керівник групи аудиту, може провести інструктажі групі аудиту для того, щоб розподілити робочі завдання і прийняти рішення щодо внесення можливих змін.

Можливий ризик: формування групи аудиту з недостатнім рівнем компетентності задля досягнення цілей внутрішнього аудиту або можливе виникнення ситуації, пов'язаної з конфліктом інтересів. Запобіжні дії: обговорення ситуації, що склалася, з відповідними сторонами і внесення змін до складу групи аудиту.

Підготовка до аудиту включає аналіз документації процесу і структурного підрозділу, який перевіряється.

Членам групи аудиту необхідно зібрати і критично проаналізувати доречну для їх робочих завдань з аудиту інформацію, та підготувати робочі документи, які потрібні для посилання на них і протоколювання доказів аудиту. Робочі документи можуть (за потреби) охоплювати:

- переліки контрольних запитань (контрольні листки);
- плани вибіркової перевірки під час аудиту;
- бланки для реєстрування інформації, у тому числі підтверджувальні докази, дані аудиту, протоколи нарад.

Робочі документи і оформлені на їх основі протоколи, потрібно зберігати щонайменше до завершення аудиту або як це установлено у плані аудиту.

Якщо у робочих документах наведено конфіденційну інформацію або інформацію, яка є комерційною таємницею, то члени групи аудиту повинні завжди належним чином забезпечувати її захист.

На вивчення документів має бути виділено достатня кількість часу, не менше, ніж займає перевірка «на місці».

Під час проведення перевірки завданням аудитора є отримання достатньої інформації, яка дасть змогу зробити обґрунтовані висновки щодо виконання встановлених вимог.

Аудитори повинні перевіряти наявність на робочих місцях необхідної документації (наприклад, робочі інструкції, посадові інструкції) і відповідність її встановленим нормам. Окрім того, вони вивчають і аналізують всі документи структурного підрозділу, який перевіряють, результати попередніх аудитів (за наявності) тощо.

Група аудиту ТОВ «МАСПАП» використовує такі методи отримання інформації під час внутрішнього аудиту:

1. опитування персоналу – пошук офіційних та неофіційних доказів в усній й письмовій формі у відповідальних за певну діяльність осіб. Може здійснюватися шляхом проведення інтерв'ю або анкетування;
2. аналізування документів, за потреби – комп'ютерних баз даних. Перевіряється інформація у поданих документах на :
   - повноту, тобто чи має документ весь очікуваний зміст;
   - узгодженість, а саме, чи є документ узгодженим сам по собі і з пов'язаними з ним документами;
   - чинність – чи є зміст документу актуалізованим;
   - коректність, тобто чи відповідає зміст іншим вірогідним джерелам, наприклад, стандартам.
3. спостереження – візуальний нагляд за діяльністю співробітників Підприємства щодо виконання покладених на них завдань і функцій відповідно посадовим інструкціям та за створеними робочими умовами з метою визначення фактичного способу їх виконання.

Якщо під час аудиту виявлено невідповідності, то оформлюється звіт про невідповідність відповідно затвердженої форми на Підприємстві.

Невідповідності класифікуються на суттєві і несуттєві.

Несуттєва відповідність – це окрема помилка та / або несистематичний збій.

Суттєва невідповідність – це невиконання пунктів стандарту або елементу інших критеріїв аудиту, наприклад, положення / інструкції / договору тощо або систематична невідповідність вимогам, тобто повторювальна несуттєва невідповідність.

Також аудитори можуть робити усні зауваження – невиконання встановленої вимоги, яке не впливає негативно на якість продукції та функціонування системи управління якістю (наприклад, помилки у тексті або оформленні документа).

Аудитор разом із представником / керівником підрозділу, який перевіряється, аналізують невідповідність з метою забезпечення правильності висновку й узгодження усіх розбіжностей. Аудитор і керівник структурного підрозділу визначають необхідні коригування і коригуючі дії, терміни їх виконання і відповідальних виконавців. Ці дані погоджують з аудитором і вносять у протокол невідповідності, який передають керівнику групи аудиту. Копію даного протоколу залишають у підрозділі, що перевірявся.

Група аудиту аналізує дані аудиту, які зареєстровані у робочих документах і готує попередні висновки аудиту. Керівник групи з аудиту проводить завершальну нараду з керівником підрозділу, який перевіряється, на якій представляє дані аудиту згідно з інформацією, зареєстрованою у робочих документах, і попередні висновки аудиту. Якщо виникають спірні питання, то вони потребують обговорення і, за можливістю, погодження.

У звіті про внутрішній аудит невідповідності повинні бути сформульовані чітко, конкретно і лаконічно. Потрібно наводити посилання на критерій аудиту, який був порушений.

Керівник підрозділу, який перевірявся, ознайомлюється зі звітом під підпис і отримує його копію для планування коригування та коригуючих дій.

Після завершення аудиту керівник групи аудиту разом із групою аудиту:

- аналізують отримані дані під час аудиту щодо досягнення цілей аудиту;
- формують висновки про ступінь виконання вимог та результативність процесів, що перевірялися;
- готують рекомендації у питанні вдосконалення діяльності відповідного структурного підрозділу чи процесу;
- визначають дії щодо форми контролю виконання коригуючих дій;
- розглядають доцільність і потребу повторного аудиту.

Керівник групи аудиту складає звіт про проведення внутрішнього аудиту (звіт про внутрішній аудит) після його закінчення (у термін не пізніше 1 тижня з дати закінчення аудиту). У звіті керівник групи аудиту зазначає, чи необхідно проведення повторного аудиту для впевненості в усуненні невідповідності і перевірки результативності коригуючих дій. Після цього він доповідає про результати внутрішнього аудиту вищому керівництву ТОВ «МАСПАП».

Етап 4. Після виконання коригуючих дій керівник відповідного структурного підрозділу звітує про це керівнику групи аудиту. Допускаються фото або відео докази виконання коригуючих дій.

Керівник групи аудиту повинен після проведення аудиту забезпечити перевірку виконання коригуючих дій і оцінити їх ефективність.

Після перевірки керівник групи аудиту підтверджує своїм підписом усунення невідповідності із зазначенням дати у протоколі про невідповідність і звіті про внутрішній аудит.

Етап 5. Керівник групи аудиту організовує зберігання протоколів аудитів, контролює виконання програми внутрішніх аудитів, аналізує результати аудитів і доповідає про це на нарадах керівництва. Якщо є потреба, здійснює коригування програми внутрішніх аудитів (перенесення або планування додаткового аудиту).

За даними аудитів керівник групи аудиту і вище керівництво ТОВ «МАСПАП» аналізує ефективність процесу внутрішнього аудиту.

Етап 6. Керівник групи аудиту один раз на рік перед проведенням аналізу системи управління якістю узагальнює дані щодо запланованих і виконаних аудитів, готує річний звіт та подає його на аналізування вищому керівництву.

Результати внутрішнього аудиту використовують як інформацію для формування цілей щодо якості і поліпшення програми аудитів, процесів і системи управління якістю загалом.

4.3 Організація служби внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП»

Служба внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП» укомплектована трьома працівниками підприємства, спеціалістами, які мають вищу освіту, стаж практичної роботи у сфері управління якістю.

Під час формування служби внутрішнього аудиту у ТОВ «МАСПАП» перевага надавалася спеціалістам, які мали знання у таких сферах:

Законодавства України;

- принципах і методах належної практики виробництва та управління якістю;
- мали поглиблені знання з виробництва паперу;
- охороні праці і безпеки на виробництві;
- принципах і методах аналізу ризиків;
- охороні навколишнього середовища, яка пов’язана з виробництвом паперу та управління відходами, скидами;
- Кодексу етики;
- правилах внутрішнього трудового розпорядку.

Працівники, яких обрали для належного функціонування служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП», пройшли спеціальне навчання на курсах та мають сертифікати внутрішніх аудиторів.

Таким чином, аудитори служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» мають необхідні знання і навички з:

- процедур і методів аудиту, у тому числі методи збору інформації, за допомогою опитування, спостереження, аналізу документів, у тому числі записи;
- системи управління якістю і відповідних документів, які охоплюють сферу аудиту і критерії аудиту;
- відповідних законів, норм та інших вимог, які відносяться до системи управління якістю;
- методів управління якістю, які застосовують на Підприємстві;
- галузевій специфіці у термінології і процесах виробництва спеціального паперу.

Також внутрішні аудитори Підприємства мають наступні особисті якості: порядність, відкритість, дипломатичність, спостережливість, проникливість, різнобічність, завзятість, рішучість.

Аудитори служби внутрішнього аудиту повинні: діяти в обраній сфері аудиту; виявляти об'єктивність; збирати інформацію і аналізувати її; дотримуватися етичних норм; приймати участь у складанні звіту по внутрішньому аудиту; зберігати конфіденційність.

Начальником служби внутрішнього аудиту є представником управління, котрий несе відповідальність за планування, проведення і аналіз процесу внутрішніх аудитів у ТОВ «МАСПАП».

Начальник служби аудиту має необхідні знання і навички з:

- плануванню аудиту і використанням ресурсів;
- організації роботи служби внутрішнього аудиту і розподілу обов'язків і робіт між експертами служби;
- формування висновку з аудиту і складання звіту;
- проведенню аналізу, оцінки виконання і результативності внутрішнього аудиту;
- попередження та вирішення конфліктів.

Начальник служби аудиту і аудитори призначаються таким чином, щоб вони не були учасниками процесів виробництва, на яких вони проводять внутрішній аудит.

На Підприємстві розроблено і затверджено Положення про службу внутрішнього аудиту. Дане Положення є внутрішнім нормативним документом, яким визначено і регламентовано порядок створення та організацію роботи служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП».

Розглянемо основні складові Положення про службу внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»:

1. Загальні положення. У даному розділі наводиться характеристика Положення, перелік законодавчих і нормативно-правових документів, на підставі яких це Положення створене, порядок його затвердження, внесення змін тощо;
2. Статус служби внутрішнього аудиту. У цьому розділі описується статус служби внутрішнього аудиту у структурі Підприємства, основні принципи, на яких базується діяльність служби;
3. Мета і цілі служби внутрішнього аудиту. Даний розділ визначає мету і цілі служби внутрішнього аудиту з урахуванням вимог власників і стратегії розвитку підприємства;
4. Основні завдання та функції служби внутрішнього аудиту. У цьому розділу враховано широкий обсяг функцій і завдань, які ставляться перед службою внутрішнього аудиту;
5. Структура служби внутрішнього аудиту. У цьому розділі Положення чітко описана структура служби внутрішнього аудиту, виокремлено повноваженння серед працівників служби, визначено кількість штатних працівників, вказано точна назва посади керівника служби внутрішнього аудиту -- начальник служби внутрішнього аудиту, механізм його призначення і звільнення;
6. Кваліфікаційні вимоги, які висуваються до співробітників служби внутрішнього аудиту;

7. Права та обов’язки співробітників служби внутрішнього аудиту. У цьому розділі визначено чіткий перелік прав та обов’язків начальника та інших співробітників служби внутрішнього аудиту;
8. Відповідальність співробітників служби внутрішнього аудиту;
9. Проведення внутрішнього аудиту і оформлення результатів перевірки. У цьому розділі Положення викладено підстави для проведення контрольних заходів, порядок їх проведення, складання підсумкового документу, його сутність та форму подання, а також механізм реалізації матеріалів контрольних заходів;
10. Обов’язки служби внутрішнього аудиту із звітування. Процедуру подання звітів власникам та / або найвищому керівництву виділено у окремий розділ, у якому визначено терміни подання звіту про результати діяльності служби внутрішнього аудиту за рік, звітів за результатами спеціальних аудитів чи розслідувань, планів діяльності, пропозицій, оформлених в іншій формі, оцінки ризиків тощо. Також у даному розділі Положення описано механізм повідомлення результатів аудитів найвищому керівництву ТОВ «МАСПАП», начальникам структурних підрозділів підприємства, іншим зацікавленим особам.
11. Підзвітність служби внутрішнього аудиту. У даному розділі прописано посади осіб, яким зобов’язаний звітувати начальник служби внутрішнього аудиту, терміни звітування, форму подання відповідної інформації, порядок оцінки отримувачами аудиторських звітів діяльності служби;
12. Заключні положення.

Отже, цінність роботи служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» полягає в тому, що внутрішній аудитор:

– розуміє побудову систем, ефективне поєднання бізнес-процесів і внутрішніх контрольних процедур;

– покликаний допомагати організації у підтримці дієвої і адекватної системи внутрішнього контролю;

– об'єктивно оцінює отримані матеріали з наданням думки або висновку щодо підрозділу, операцій, функцій, процесів, систем.

4.4 Організація процесу внутрішніх аудитів ТОВ «МАСПАП»

Організація внутрішніх аудитів здійснюється у відповідності з розробленою згідно Плану аудиту – Програмою аудиту у вигляді спеціальних перевірок, проведених за певними причинами для досягнення конкретних цілей.

Відповідно до графіку внутрішніх аудитів служба внутрішнього аудиту складає Програму внутрішніх аудитів ТОВ «МАСПАП». Програма затверджується генеральним директором та є додатком до наказу. Програма розробляється на рік, таким чином, щоб кожен підрозділ, що сертифікується, було перевірено протягом року.

У разі виникнення невідповідностей у системі якості або процесах, за будь-яких змін, можуть проводитися позапланові аудити системи управління якістю. Позаплановий аудит проводиться за рішенням генерального директора відповідно наказу. Порядок проведення позапланових аудитів та звітність відповідають загальному порядку щодо проведення внутрішніх аудитів ТОВ «МАСПАП».

Начальник служби внутрішнього аудиту готує наказ про проведення внутрішнього аудиту і Програму внутрішнього аудиту на Підприємстві, які затверджуються генеральним директором. Секретар згідно протоколу поширення надає копії наказу всім зацікавленим підрозділам, згаданим у наказі. Керівники структурних підрозділів повинні довести наказ до відома співробітників та вжити необхідних заходів щодо підготовки до внутрішнього аудиту. Керівники структурних підрозділів оцінюють готовність підрозділу до внутрішнього аудиту, узгоджують з начальником служби внутрішнього аудиту план проведення аудиту, переконуються, що коригувальні дії попереднього аудиту виконані.

Згідно ДСТУ ISO 19011:2019 встановлено еталонну послідовність виконання робіт щодо керування програмою аудиту. Програма аудиту на ТОВ

«МАСПАП» розроблена відповідно до ДСТУ ISO 19011:2019. Вона охоплює інформацію та ресурси, які необхідні для результативного та ефективного організовування та проведення аудитів у встановлені строки. Якщо є можливості, то програма аудиту також охоплює наступні дані:

- цілі програми аудиту;
- ризики та можливості, пов'язані з програмою аудиту та дії щодо них;
- сферу (обсяг, межі, місця проведення) кожного аудиту в межах програми аудиту;
- графік (кількість / тривалість / періодичність) аудитів;
- види аудитів, такі як внутрішні чи зовнішні;
- критерії аудиту;
- методи аудиту, що їх застосовуватимуть;
- критерії формування групи аудиторів;
- перелік відповідної задокументованої інформації.

Цілі програми внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП» встановлено на основі:

- пріоритетів керування;
- вимог системи управління;
- комерційних та інших господарських намірів;
- правових і контрактних вимог, а також інших вимог, які підприємство зобов'язане дотримуватися;
- характеристик процесів, продукції, а також будь-яких змін до них;
- потреб і очікувань зацікавлених сторін, у тому числі замовників;
- ризиків для об'єкта аудиту;
- рівня дієвості об'єкта аудиту, що його відображають, відмови, інциденти чи скарги замовників;
- результатів попередніх аудитів, дотримання рекомендацій попередніх аудитів;
- рівня досконалості системи управління, аудит якої здійснюватимуть.

Програма внутрішнього аудиту виробництва спеціального паперу ТОВ «МАСПАП» наведено у табл 4.1.

Таблиця 4. 1

Таблиця 4. 1 – Програма внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПСАП»

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Затверджую: Генеральний директор
Програма аудиту		
Мета аудиту: оцінка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015. Місце проведення аудиту: ТОВ «МАСПАП» (Житомирська обл., м. Малин). Дата проведення: з 01.08.2023р. по 31.08.2023р. Керівник групи аудиту: Хоритько А. І. (начальник служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»). Члени групи аудиту: Науменко В. М. (інженер з якості і стандартизації); Михайленко Н. Г. (начальник лабораторії). Основні завдання аудиту: 1. перевірити виконання законодавчих та нормативних вимог, відповідність системи управління якістю вимогам діючого стандарту; 2. оцінити впроваджені нові технології та їх застосування на виробництві; 3. оцінити постійну придатність, відповідність та результативність системи управління якістю; 4. виявити можливості поліпшення системи управління якістю. Документи, які стосуються аудиту: план і програма аудиту, бланки протоколів невідповідностей, звіт з аудиту.		
Дії групи аудиту	Дата виконання	Відмітка про виконання
1. Погодження часу проведення аудиту з генеральним директором Підприємства	01.08.2023р.	
2. Ознайомлення із структурою і працівниками підрозділу, який перевіряється, погодження переліку осіб, які безпосередньо беруть участь в аудиті.	01.08.2023р.	
3. Погодження з керівниками підрозділів переліку використаної підрозділом документації, отримання необхідних документів.	01.08.2023р.	
4. Аналіз документів.	02.08.2023р.	
5. Попередня нарада у підрозділі, який перевіряється	04.08.2023р.	
6. Огляд робочий місць, ознайомлення з діяльністю	04.08.2023р.	
7. Проведення аудиту, спостереження за діяльністю	20.08.2023р.	
8. Обговорення результатів аудиту (Попередня нарада)	24.08.2023р.	
9. Складання звіту про аудит	27.08.2023р.	
10. Аналіз результатів аудиту: -перевірка повноти документів за результатами аудиту, достатності та коректності виконаних коригуючих дій; -проведення оцінки аудиторів	28.09.2023р.	

Продовження табл. 4. 1

11. Інформування керівництва про результати проведення внутрішнього аудиту (завершальна нарада)	31.08.2023р.	

Програма аудиту ТОВ «МАСПАП» планується і розробляється, враховуючи важливість процесів і ділянок, які підлягають аудиту, а також дії з оновлення і покращення, які були виконанні у результаті попередніх аудитів. Визначаються критерії аудиту, обсяг, періодичність і методи проведення.

Детальність програми пояснюється тим, що вона є своєрідною інструкцією для співробітників, які беруть участь у аудиті, а також інструментом контролю правильності виконання роботи. Програма передбачає, що члени аудиторської групи знають, які вимоги їм висуваються. Програма одночасно є і базовим документом для контролю виконання завдань аудиторами в аудиторській групі; визначення чисельності та обов'язків персоналу.

Аудитори служби внутрішнього аудиту забезпечують об’єктивність та неупередженість проведення аудиту і не повинні здійснювати аудит своєї роботи

Рішення про терміни проведення внутрішнього аудиту визначається начальником служби внутрішнього аудиту. Після закінчення внутрішнього аудиту здійснюється підготовка висновків перед завершальною нарадою.

Працівники підприємства, які задіяні у підготовці аудиту, на час проведення аудиту звільняються від своїх основних обов’язків. За результатами проведення аудитуду складається відповідний акт.

У процесі внутрішнього аудиту аудиторами заповнюються необхідні записи. Записи аудитора під час аудиту можуть вестись у довільній формі, при складанні Звіту аудитор переносить записи у Звіт. Записи аудитора структуруються відповідно до вимог стандарту ДСТУ ISO 9001:2015.

Якщо під час проведення діагностичного аудиту, виявлено невідповідності, аудитори обов’язково заповнювнюють «Протокол невідповідності». У «Протоколі невідповідносте» повинно бути чітко і стисло

сформульовано невідповідність з наведенням доказів та конкретних вимог нормативних документів, щодо яких виявлено порушення.

У протоколах невідповідностей зазначають:

- вид аудиту; підрозділ, який перевіряють;
- керівника підрозділу, який перевіряють;
- аудиторів служби внутрішнього аудиту, які проводять аудит;
- ідентифіковану невідповідність;
- коригувальні дії та терміни їх виконання.

Зазначимо, що кожному протоколу невідповідностей присвоюють індивідуальний номер. Керівник аудиту повинен інформувати керівника підрозділу,який перевіряють, про кожну виявлену невідповідність. Усі виявлені невідповідності керівник підрозділу, який перевірять, повинен підтвердити власним підписом у протоколі невідповідностей.

За результатами проведення діагностичного аудиту ТОВ «МАСПАП», можна виявити. наприклад, наступні невідповідності, які наведено в табл. 4. 2-4. 7 У таблицях також вказано можливі коригуючі дії щодо виявлених невідповідностей.

Вважаємо за потрібне зазначити те, що дійсно існуючі протоколи невідповідностей ТОВ «МАСПАП» є конфіденційною інформацією, тому у даній роботі наведено лише можливі приклади протоколів невідповідностей ТОВ «МАСПАП».

Таблиця 4. 2

Таблиця 4. 2 – Протокол невідповідності № 1

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Перевірка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015
ПРОТОКОЛ НЕВІДПОВІДНОСТІ № 1		
Перевірка № 1 від 31.08.2023 р.		
Підрозділ, який перевіряється: хімічний склад ТОВ «МАСПАП» Керівник підрозділу: Іваненко К. А. (завідувач складу) Керівник групи: Хоритько А. І. Члени групи: Науменко В. М., Михайленко Н. Г.		
Невідповідність: (загальний опис, де виявлено, з ким обговорювалося): виявлено похибку у вагах інв. №104 для зважування сировини		

_____Значна_____Незначна
Ідентифіковану невідповідність обговорено із відповідальним працівником Потреба у повторному аудиті: _____ТАК____НІ
Коригуючі дії і термін їх виконання: 1. Відправити ваги інв. №104 для зважування сировини на ремонт у сторонній організації; 2. Після ремонту необхідно відправити ваги інв. №104 для зважування сировини на повірку Термін виконання: до 15.09.2023р. Керівник підрозділу _____ (підпис, дата) Керівник групи: _____ (підпис, дата) Члени групи: _____ (підпис, дата) _____ (підпис, дата)
Коригуючі дії виконано: _____ТАК____НІ
Додаткові заходи: додаткових заходів не передбачено.

Таблиця 4. 3

Таблиця 4. 3 – Протокол невідповідності № 2

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Перевірка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015
ПРОТОКОЛ НЕВІДПОВІДНОСТІ № 2		
Перевірка № 1 від 31.08.2023 р.		
Підрозділ, який перевіряється: цех з виробництва паперу ТОВ «МАСПАП» Керівник підрозділу: Іванюк Х. Б. (начальник цеху з виробництва паперу) Керівник групи: Хоритько А. І. Члени групи: Науменко В. М., Михайленко Н. Г.		
Невідповідність: (загальний опис, де виявлено, з ким обговорювалося): виявлено прострочення повірки секундоміру номенклатурний номер №105609		
_____Значна_____Незначна		
Ідентифіковану невідповідність обговорено із відповідальним працівником Потреба у повторному аудиті: _____ТАК____НІ		
Коригуючі дії і термін їх виконання: Відправити секундомір номенклатурний номер №105609 на повірку Термін виконання: до 15.09.2023р. Керівник підрозділу _____ (підпис, дата) Керівник групи: _____ (підпис, дата) Члени групи: _____ (підпис, дата) _____ (підпис, дата)		

Коригуючі дії виконано: _____ТАК____НІ
Додаткові заходи: додаткових заходів не передбачено.

Таблиця 4. 4

Таблиця 4. 4 – Протокол невідповідності № 3

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Перевірка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015
ПРОТОКОЛ НЕВІДПОВІДНОСТІ № 3		
Перевірка № 1 від 31.08.2023 р.		
Підрозділ, який перевіряється: цех з виробництва паперу ТОВ «МАСПАП» Керівник підрозділу: Іванюк Х. Б. (начальник цеху з виробництва паперу) Керівник групи: Хоритько А. І. Члени групи: Науменко В. М., Михайленко Н. Г.		
Невідповідність: (загальний опис, де виявлено, з ким обговорювалося): виявлено захараженість території біля робочого станку інв № 550		
_____Значна_____Незначна		
Ідентифіковану невідповідність обговорено із відповідальним працівником Потреба у повторному аудиті: _____ТАК____НІ		
Коригуючі дії і термін їх виконання: Організувати і виконувати своєчасну утилізацію відходів виробництва біля робочого станку інв № 550 Термін виконання: до 15.09.2023р. Керівник підрозділу _____ (підпис, дата) Керівник групи: _____ (підпис, дата) Члени групи: _____ (підпис, дата) _____ (підпис, дата)		
Коригуючі дії виконано: _____ТАК____НІ		
Додаткові заходи: додаткових заходів не передбачено.		

Таблиця 4. 5

Таблиця 4. 5 – Протокол невідповідності № 4

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Перевірка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015
ПРОТОКОЛ НЕВІДПОВІДНОСТІ № 4		
Перевірка № 1 від 31.08.2023 р.		
Підрозділ, який перевіряється: цех з виробництва паперу ТОВ «МАСПАП» Керівник підрозділу: Іванюк Х. Б. (начальник цеху з виробництва паперу) Керівник групи: Хоритько А. І. Члени групи: Науменко В. М., Михайленко Н. Г.		

Невідповідність: (загальний опис, де виявлено, з ким обговорювалося): виявлено відсутність на робочому станку інв № 551 захисних кожухів на вузлах, які обертаються
_____Значна_____Незначна
Ідентифіковану невідповідність обговорено із відповідальним працівником Потреба у повторному аудиті: _____ТАК____НІ
Коригуючі дії і термін їх виконання: 1. Встановити на робочому станку інв № 551 захисні кожухи на вузлах, які обертаються; 2. Здійснювати контроль за наявністю захисних кожухів на вузлах, які обертаються, на робочому станку інв № 551 у подальшому Термін виконання: до 10.09.2023р. Керівник підрозділу _____ (підпис, дата) Керівник групи: _____ (підпис, дата) Члени групи: _____ (підпис, дата) _____ (підпис, дата)
Коригуючі дії виконано: _____ТАК____НІ
Додаткові заходи: додаткових заходів не передбачено.

Таблиця 4. 6

Таблиця 4. 6 – Протокол невідповідності № 5

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Перевірка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015
ПРОТОКОЛ НЕВІДПОВІДНОСТІ № 5		
Перевірка № 1 від 31.08.2023 р.		
Підрозділ, який перевіряється: цех з виробництва паперу ТОВ «МАСПАП» Керівник підрозділу: Іванюк Х. Б. (начальник цеху з виробництва паперу) Керівник групи: Хоритько А. І. Члени групи: Науменко В. М., Михайленко Н. Г.		
Невідповідність: (загальний опис, де виявлено, з ким обговорювалося): виявлено недотримання графіку прибирання виробничих приміщень		
_____Значна_____Незначна		
Ідентифіковану невідповідність обговорено із відповідальним працівником Потреба у повторному аудиті: _____ТАК____НІ		
Коригуючі дії і термін їх виконання: Встановити і здійснювати контроль за дотриманням графіку прибирання виробничих приміщень Термін виконання: до 08.09.2023р. Керівник підрозділу _____ (підпис, дата) Керівник групи: _____ (підпис, дата) Члени групи: _____ (підпис, дата) _____ (підпис, дата)		

Коригуючі дії виконано: _____ТАК____НІ
Додаткові заходи: додаткових заходів не передбачено.

Таблиця 4. 7

Таблиця 4. 7 – Протокол невідповідності № 6

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Перевірка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015
ПРОТОКОЛ НЕВІДПОВІДНОСТІ № 6		
Перевірка № 1 від 31.08.2023 р.		
Підрозділ, який перевіряється: цех з виробництва паперу ТОВ «МАСПАП» Керівник підрозділу: Лавриненко Ю. Н.. (головний механік) Керівник групи: Хоритько А. І. Члени групи: Науменко В. М., Михайленко Н. Г.		
Невідповідність: (загальний опис, де виявлено, з ким обговорювалося): виявлено відсутність робочої інструкції новоствореної штатної одиниці слюсаря 5 розряду		
_____Значна_____Незначна		
Ідентифіковану невідповідність обговорено із відповідальним працівником Потреба у повторному аудиті: _____ТАК____НІ		
Коригуючі дії і термін їх виконання: 1. Розробити згідно встановлених норм робочу інструкцію слюсаря 5 розряду; 2. Контролювати наявність робочих інструкцій Термін виконання: до 10.09.2023р. Керівник підрозділу _____ (підпис, дата) Керівник групи: _____ (підпис, дата) Члени групи: _____ (підпис, дата) _____ (підпис, дата)		
Коригуючі дії виконано: _____ТАК____НІ		
Додаткові заходи: додаткових заходів не передбачено.		

У наведених вище протоколах невідповідностей присутні всі необхідні реквізити цього документу та наведена вся необхідна інформація.

Було проаналізовано кількість невідповідностей і зауважень, які було виявлено під час внутрішніх аудитів ТОВ «МАСПАП» за останні 3 роки (викладено у табл. 4. 8) .

Таблиця 4. 8

Таблиця 4.8 – Кількість невідповідностей і зауважень за 2023 – 2021 роки ТОВ «МАСПАП»

№	Роки	Кількість виявлених невідповідностей	Кількість зауважень
1	2	3	4
1	2021	6	10
2	2022	4	7
3	2023	3	6

Як ми бачимо з наведеної таблиці, на Підприємстві присутня тенденція зменшення виявлених невідповідностей і зауважень, а це показує, що служба внутрішнього аудиту ефективно функціонує, надає інструкції і консультації для усунення невідповідностей і зауважень, та попередження їх у майбутньому, але з іншого боку ця тенденція може бути пов'язана з браком часу для проведення аудиту всіх необхідних ділянок і процесів.

По завершенню аудиту керівник групи аудиту має провести завершальну нараду, на якій представляють попередні підсумки аудиту (позитивні сторони, виявлені відхилення), представляються корекції та коригуючі дії щодо усунення та недопущення виявлених невідповідностей. Одним з видів коригуючих процесів може бути поповнення бази знань у системі управління ризиками. У разі незгоди керівника підрозділу, на якому проводився аудит, з виявленими відхиленнями, керівник групи аудиту повинен надати аргументоване обґрунтування, вказавши які вимоги стандарту і внутрішньої нормативної документації було порушено, а також навести об'єктивні докази виявленого відхилення (зауваження чи невідповідності). Якщо керівник підрозділу не згоден з поданими поясненнями, керівник групи аудиту повинен зупинити аудит та проінформувати про те, що сталося, генерального директора ТОВ «МАСПАП». Вирішення подібних ситуацій генеральний директор ТОВ «МАСПАП» залишає за собою.

У тижневий термін після проведення аудиту керівник групи аудиту разом з членами групи аудиту повинні підготувати Звіт про внутрішній аудит системи

управління якістю у встановленій формі та погодити його з керівником структурного підрозділу. Незалежно від наявності або відсутності відхилень у структурному підрозділі аудитор зобов'язаний описати у звіті функціонування процесів та відповідність усім критеріям, заявленим у плані аудиту. Звіт про внутрішній аудит подається на аналізування генеральному директору та власникам ТОВ «МАСПАП».

Типова форма Звіту про внутрішній аудит на ТОВ «МАСПАП» наведено у додатку А.

4.5 Аналіз і шляхи удосконалення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»

Перед початком проведення аналізу і знаходженням місць для покращення необхідно прийняти участь у етапах проведення аудитів, щоб зрозуміти зсередини, як це відбувається, виявити невідповідності і місця для удосконалень.

Після ознайомлення зсередини з процесом внутрішнього аудиту необхідно зробити аналіз, щоб виявити всі переваги і недоліки процесу і надати рекомендації з удосконалення.

Для оцінки переваг і недоліків внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» обрано один із найпоширеніших аналітичних методів – SWOT-аналіз.

SWOT-аналіз – інструмент, який використовується для стратегічного планування. Він полягає у пошуку факторів внутрішнього та зовнішнього середовища організації / процесу та поділу їх на чотири категорії. Назва цього аналізу є акронімом, утвореним з початкових букв видів сторін:

- S (Strengths) – сильні сторони, характеристики процесу, які відрізняють його від інших процесів організації, наприклад, від аналізу вищого керівництва;
- W (Weaknesses) – слабкі сторони, які роблять процес внутрішнього аудиту вразливим щодо інших процесів;
- O (Opportunities) – можливості, елементи внутрішнього аудиту, які можна використовувати для підвищення ефективності процесу в нових умовах;

- T (Threats) – загрози, елементи, які можуть завдати шкоди системі управління якістю Підприємства, аудиторам та іншим учасникам процесу.

SWOT-аналіз – метод стратегічного планування та якісної попередньої оцінки процесу. Даний метод дозволяє у комплексі усвідомити і оцінити власні сильні сторони, завдяки яким можна підвищити ефективність процесу. Також, отримана інформація, під час його використання, може бути використана надалі для з'ясування причин низької ефективності процесу та визначення характерних його показників.

Процедура проведення SWOT-аналізу зводиться до заповнення матриці, в якій відображаються і потім зіставляються сильні та слабкі сторони процесу, а також можливості та загрози зовні. Це дозволяє визначити кроки, які можуть бути зроблені для покращення функціонування процесу і проблеми, на які необхідно звернути особливу увагу.

SWOT-аналіз ефективний при здійсненні початкової оцінки поточної ситуації, однак він не може замінити стратегію або якісний аналіз динаміки [42].

Для проведення SWOT-аналізу процесу внутрішнього аудиту спочатку були зібрані дані з таких документів як: звіти про внутрішні та зовнішні аудити, підсумки аналізу попередніх внутрішніх аудитів.

Потім було поставлено такі питання для виявлення різних сторін процесу, який аналізується:

- «які сильні сторони мають співробітники, які проводять внутрішній аудит?»;
- «які місця внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП» є найслабшими?»;
- «чи конкурентна перевага внутрішнього аудиту над іншими процесами у організації?»;
- «які загрози спричиняють погіршення внутрішнього аудиту?»;
- «як можна удосконалити процес проведення внутрішнього аудиту?».

У таблиці 4.9 наведено SWOT-аналізу процесу внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП».

Таблиця 4. 9

Таблиця 4. 9 – Матриця SWOT-аналізу процесу внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП».

Strengths – сильні сторони	Weaknesses – слабкі сторони
Висока кваліфікованість аудиторів служби внутрішнього аудиту	Не всі співробітники мають розуміння системи управління якістю на Підприємстві
Зацікавленість всіх співробітників у введенні покращень, коригуючих дій для підвищення якості продукції і процесів діяльності Підприємства	Недостатність часу для реалізації коригуючих дій, покращень у повному об'ємі
Opportunities – можливості	Threats – загрози
Розширення і поглиблення знань співробітників служби внутрішнього аудиту	Невиконання рекомендацій і коригуючих дій, розроблених згідно результатів внутрішніх аудитів, у призначений термін виконання
Зміцнення взаємозв'язку між співробітниками	Певне погіршення стану системи управління якістю Підприємства

З наведеного SWOT-аналізу помітно, що у проведенні внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП» присутні важливі сильні сторони, які створюють основу для можливостей. Але, на противагу сильним сторонам внутрішнього аудиту, присутні і слабкі сторони, які можуть призвести до загроз.

Слабкі сторони «не всі співробітники мають розуміння системи управління якістю на Підприємстві» та «недостатність часу для реалізації коригуючих дій, покращень у повному об'ємі» призводять до застою (стагнації) у процесі постійного удосконалення або можливої загрози погіршення стану системи управління якістю Підприємства.

Відповідно до п. 2.3.3.2 ДСТУ ISO 9000:2015 (ISO 9000:2015, IDT) «Щоб результативно та ефективно керувати організацією, важливо поважати та залучати весь персонал на всіх рівнях. Визнання, правонаділення та підвищення компетентності сприяє задіяності персоналу до досягнення цілей організації у сфері якості. Деякі можливі ключові вигоди: — поліпшене розуміння персоналом цілей організації у сфері якості та підвищена мотивація до їх досягнення» [43].

Для відстеження якості виконання коригуючих дій і рекомендацій у повному обсязі, підвищення виконавчої дисципліни співробітників та реалізації можливості «зміцнення взаємозв'язку між співробітниками» необхідно:

- роз'яснити співробітникам організації поняття «система управління якістю» та її складових;

- підвищити залучення співробітників у постійне поліпшення системи управління якістю підприємства;

- підвищити прозорість внутрішнього аудиту для встановлення контролю;

- збільшити час для проведення діяльності внутрішнього аудиту і аналізу підсумків внутрішніх аудитів.

За рахунок можливостей розширення і підвищення кваліфікації аудиторів служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» можна зменшити вплив загроз, наведених у SWOT-аналізі процесу внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП».

Так як, аудитори служби внутрішнього аудиту пройшли спеціальне навчання на курсах та мають сертифікати внутрішніх аудиторів, то вищому керівництву було запропоновано проводити семінари підвищення кваліфікації аудиторів в середині підприємства.

У ТОВ «МАСПАП» для керівника аудиту та для інших аудиторів служби внутрішнього аудиту нами було розроблено і запропоновано програму підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації тощо, що наведено у таблиці 4. 10.

Таблиця 4. 10

Таблиця 4. 10 – Зміст та форми навчання аудиторів ТОВ «МАСПАП»

Форми навчання	Зміст навчання	Мета навчання	Дата проведення	Працівник, який пройшов навчання
Семінари / навчання на робочому місці	Основи управління виробництвом	Формування вмінь ефективного використання ресурсного і виробничо-господарського потенціалу		

Продовження табл. 4. 1.

Семінари / навчання на робочому місці	Сучасні тенденції управління якістю	Аналіз розвитку і вдосконалення систем управління якістю		

За допомогою такої програми можна забезпечити досягнення високого рівня кваліфікації внутрішніх аудиторів, розширення знань і компетентностей, а це, у свою чергу, допоможе у підвищенні якості внутрішнього аудиту і всієї системи управління якістю Підприємства.

Також, під час прийняття участі у внутрішньому аудиті було виявлено те, що мало уваги приділяється незначним, офіційно незафіксованим зауваженням, так звані «спостереження» аудитора. На нашу думку, слід фіксувати дані цих «спостережень» які не підкріплені достатніми доказами, для їх класифікації як «невідповідності», задля зазначення свідчень аудиту.

Зазначені окремі «спостереження» можуть представляти сукупність відхилень, які належать до одного критерію, і тому можуть бути класифіковані як «невідповідність».

Тому, задля зручності процесу аудиту в цілому і зазначення «спостережень», перед початком внутрішнього аудиту необхідно розробити контрольну карту.

Контрольна карта – це заздалегідь складений систематизований перелік запитань, відповіді на які дають змогу аудитору безпосередньо під час аудиторської перевірки допомагає систематизувати процес аудиту, одержувати інформацію, достатню для оцінки стану об'єкта аудиту, уникнути помилок. Приклад контрольного чек-листа наведений у таблиці 4. 11.

Таблиця 4. 11

Таблиця 4. 11 – Контрольна карта аудитора

Об’єкт аудиту	Підрозділ, який перевіряється	Посада, ПІБ керівника підрозділу	Критерії перевірки	Спостереження	Нотатки
Контрольні питання					

Заповнена належним чином та підписана аудитором контрольна карта може розглядатися як офіційний документ аудиторської перевірки. Зазначимо, що контрольна карта аудитора – це методичний інструмент аудитора, який особливо може стати у нагоді на початковому етапі роботи аудитора. Використання контрольної карти не має обмежувати обсяг дій з аудиторської перевірки, який може змінюватися в залежності від інформації, зібраної під час аудиторської перевірки.

Відповідно до проведеного SWOT-аналізу (табл. 4. 9), ми бачимо зацікавленість співробітників у введенні покращень, коригуючих дій для підвищення якості спеціального паперу і процесів діяльності ТОВ «МАСПАП» і тому, задля зміцнення взаємозв’язку між співробітниками, комунікації вищого керівництва із співробітниками запропоновано розробити і запровадити анкету-опитування «оцінка задоволеності персоналу на підприємстві». Анкету-опитування наведено в Додатку Б.

Здійснивши аналіз наявної програми внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП», було виявлено її недоліки і прийнято коригуючі дії. Рекомендовано збільшити термін проведення внутрішнього аудиту, тому що недоцільно проводити аудит в період запуску виробництва.

Удосконалену програму внутрішнього аудиту виробництва спеціального паперу наведено у табл.4. 12.

Таблиця 4. 12

Таблиця 4. 12 – Удосконалена програма внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПСАП»

ТОВ «МАСПАП»	Внутрішній аудит	Затверджую: Генеральний директор
Програма аудиту		
Мета аудиту: оцінка відповідності системи управління якістю вимогам ДСТУ ISO 9001:2015. Місце проведення аудиту: ТОВ «МАСПАП» (Житомирська обл., м. Малин). Дата проведення: з 01.08.2023р. по 15.09.2023р. Керівник групи аудиту: Хоритько А. І. (начальник служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»). Члени групи аудиту: Науменко В. М. (інженер з якості і стандартизації); Михайленко Н. Г. (начальник лабораторії). Основні завдання аудиту: 1. перевірити виконання законодавчих та нормативних вимог, відповідність системи управління якістю вимогам діючого стандарту; 2. оцінити впроваджені нові технології та їх застосування на виробництві; 3. оцінити постійну придатність, відповідність та результативність системи управління якістю; 4. виявити можливості поліпшення системи управління якістю; 5. перевірити наявність всіх форм документів з аудиту у цілому та внутрішнього аудиту. Документи, які стосуються аудиту: план і програма аудиту, бланки протоколів невідповідностей, опитувальна карта, звіт з аудиту.		
Дії групи аудиту	Дата виконання	Відмітка про виконання
1. Погодження часу проведення аудиту з генеральним директором Підприємства	04.08.2023р.	
2. Ознайомлення із структурою і працівниками підрозділу, який перевіряється, погодження переліку осіб, які безпосередньо беруть участь в аудиті.	05.08.2023р.	
3. Погодження з керівниками підрозділів переліку використаної підрозділом документації, отримання необхідних документів.	09.08.2023р.	
4. Аналіз документів, у т. ч. робочі документи внутрішнього аудитора	10.08.2023р.	
5. Підготовка опитуваня	15.08.2023р.	
6. Попередня нарада у підрозділі, який перевіряється	18.08.2023р.	
7. Огляд робочий місць, ознайомлення з діяльністю	20.08.2023р.	
8. Проведення аудиту, спостереження за діяльністю	21.08.2023р.	
9. Обговорення результатів аудиту (Попередня нарада)	02.08.2023р.	
10. Складання звіту про аудит	03.08.2023р.	

Продовження табл. 4. 12

11. Аналіз результатів аудиту: - перевірка повноти документів за результатами аудиту, достатності та коректності виконаних коригуючих дій; - проведення оцінки аудиторів	06.09.2023р.	
12. Інформування керівництва про результати проведення внутрішнього аудиту (завершальна нарада)	11.08.2023р.	

Удосконалена програма внутрішнього аудиту виробництва спеціального паперу допоможе у кращому і поглибленому проведенні внутрішнього аудиту системи управління якістю на ТОВ «МАСПАП».

Отже, виходячи з наведених вище даних можна зробити висновок, що внутрішні аудити на Підприємстві проводиться з деякими недоліками і проблемами.

Знайдені недоліки:

- нестача часу для проведення внутрішніх аудитів;

- приділяється мало уваги на незначні, офіційно не фіксовані зауваження, так звані спостереження;

- не всі співробітники мають розуміння системи управління якістю на Підприємстві.

Для їх вирішення були розроблені рекомендації:

- підвищити прозорість внутрішнього аудиту для встановлення контролю;

- підвищити залучення співробітників у постійне поліпшення системи управління якістю підприємства;

- збільшити часовий ресурс для аналізу підсумків внутрішнього аудиту.

Висновки до розділу 4

У цьому розділі наведено загальну інформацію про ТОВ «МАСПАП».

На ТОВ «МАСПАП» розроблена, документально оформлена, впроваджена і підтримується у робочому стані, а також постійно покращується система управління якістю згідно ДСТУ ISO 9001.

Проаналізувавши системи управління якістю ТОВ «МАСПАП», ми дійшли до висновків, що запровадження даної системи дуже допомогло Підприємству, у багатьох сферах, а особливо у питанні поліпшення показників функціювання процесу, спроможності організації й підвищення задоволеності замовників.

Досліджено етапи проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП».

Етапи проведення внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП»: визначення цілей, обсягу, відповідальності і повноважень у рамках внутрішніх аудитів; ініціювання аудитів; проведення аудитів; виконання і перевірка коректування, коригуючих і попереджувальних дій; моніторинг і аналіз процесу внутрішніх аудитів; дії з покращення.

На ТОВ «МАСПАП» є служба внутрішнього аудиту, яка ефективно проводить перевірки і дійсно надає цінність для діяльності ТОВ «МАСПАП».

Так як, було прийнято участь у проведенні внутрішнього аудиту, то було проведено спостереження за роботою і аналіз роботи служби внутрішнього аудиту. Це допомогло у складанні SWOT-аналізу процесу внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» та виявленні деяких недоліків у внутрішньому аудиті.

Удосконалено програму внутрішнього аудиту, розроблено контрольну карту аудитора та запропоновано програму підвищення кваліфкації внутрішніх аудиторів.

ВИСНОВКИ

На сьогодні, не зважаючи на складні часи, в Україні внутрішній аудит ще активно розвивається та запроваджується на підприємствах. Це пов’язано з тим, що наявність внутрішнього аудиту на підприємстві викликає довіру і потенційних замовників і інвесторів.

Дослідивши різні літературні джерела поняття і сутності внутрішнього аудиту, дійшли висновків, що внутрішній аудит — це об'єктивна діяльність з оцінки, аналізу і контролю уповноваженого структурного підрозділу або уповноваженої особи, яка діє в інтересах керівництва або власників та займає важливе місце у системі управління підприємством.

На ТОВ «МАСПАП» розроблена, впроваджена та функціонує система управління якістю виробництва спеціального паперу, яка відповідає вимогам стандарту ISO 9001:2015.

На ТОВ «МАСПАП» успішно функціонує кваліфікована служба внутрішнього аудиту, яка займається розробкою і покращенням плану проведення внутрішнього аудиту, який включає у собі: установлення цілей програми внутрішнього аудиту, формування програми аудиту, її виконання, подальший моніторинг та критичне аналізування.

Спеціалісти служби внутрішнього аудиту ТОВ «МАСПАП» мають сертифікати внутрішніх аудиторів і необхідні знання і навички, та належні особисті якості для ефективної роботи внутрішнього аудиту.

Запровадження системи управління якістю, наявність кваліфікваної служби внутрішнього аудиту допомогло оптимізувати дієвість завдяки результативному керуванню процесами виробництва і управління, ефективному використанню ресурсів, поліпшенню операційної результативності та ефективності Підприємства в цілому.

Задля удосконалення діючого внутрішнього аудиту на ТОВ «МАСПАП», рекомендовано проводити підвищення кваліфікації для фахівців внутрішнього аудиту. Варто подумати про організацію семінарів більшої різноспрямованості для обміну досвідом між співробітниками та експертами в цій галузі.

Програма аудиту на ТОВ «МАСПАП» охоплює майже всю інформацію і ресурси, які необхідні для результативної й ефективної організації та проведення аудитів у встановлені строки. Тому нами було запропоновано удосконалену програму внутрішнього аудиту виробництва спеціального паперу, яка стане у нагоді у кращому і поглибленому проведенні внутрішнього аудиту системи управління якістю на ТОВ «МАСПАП».

Запропоновано і розроблено такий методичний інструмент внутрішнього аудитора як контрольна карта, яка допоможе систематизувати процес аудиту, отримати інформацію, достатню для оцінки стану об'єкта аудиту, уникнути помилок.

Отже, внутрішній аудит – це ефективний інструмент для покращення діяльності підприємства та вагомий елемент в системі управління підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Внутрішній аудит : навчальний посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. – Суми :ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. – 248 с.
2. Закон України “Про акціонерні товариства” від 17.09.2008 року № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17?find=1&text=%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%96%D0%B9+%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82#w1_1
3. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток / Т. О. Каменська / / Статистика України. - 2015. - № 4
4. Бюджетний кодекс України, редакція від 01.07.2023: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text
5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України в редакції від 22.10.2008 р. № 1347-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua.
6. Аудит: Навч. посібник. – Вид. 2-ге, без змін. – К.: КНЕУ, 2009. – 324с.
7. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, редакція від 27.09.2005: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05#Text
8. Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України, редакція від 21.04.2023 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text
9. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України : Наказ Міністерства фінансів України від 07.10.2008 р. № 417 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0417506-08#Text
10. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва

ім. О. М. Бекетова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319 с.

11. Аудит : [підруч.] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.
12. Внутрішній контроль і аудит як ефективні інструменти управління підприємством / С. П. Лозовицький // Вісник Львівської комерційної академії. – 2009. – № 31. – С. 107-110. – (Серія економічна).
13. Кодекс етики / Інститут внутрішніх аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1187-instytut-vnutrishnikh-audytoriv-vypustyv-rekomendatsii-shchodo-vprovadzhennia-kodeksu-etyky-vnutrishnoho-audytora
14. 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.
15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг Видання 2016–2017 років Частина I [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf
16. Основи аудиту: Навчально практичний посібник. - Ільїна С.Б. — К.: Кондор, 2009 р. – 378 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://kpdi.edu.ua/biblioteka/%D0%9E/%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83%20%D0%86%D0%BB%D1%8C%D1%97%D0%BD%D0%B0%20%D0%A1.%D0%91..pdf
17. Науковий вісник Херсонського Державного університету, Серія: Економічні Науки Випуск 8 Частина 6, Херсон 2014 с. 203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_08/economic_08_6.pdf

18. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / І.В. Колос, Н.Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2017. - Вип. 1(25). - С. 126-140. - Режим доступу: pbo.ztu.edu.ua/ article/ download/28528/37722
19. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://fibi.tech/wiki/finansovij-audit
20. Внутршній аудит ефективності. Методичні засади та практичні аспекти. Методичний посібник (проект, редакція 2018 року), Київ 2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.mof.gov.ua/storage/files/project_vn_audit_efect.pdf)
21. Аудит: Навчальний посібник. К. О. Утенкова – К.: Алерта, 2011. – 408 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://pdf.lib.vntu.edu.ua/books/2017/Utenkova_2011_408.pdf
22. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні. Монографія. – В. Є. Слюсаренко - Ужгород; «УжНУ», 2014. – 200 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/9339/1/%D0%9C%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D1%96%D1%8F___%D1%81%D0%BB%D1%8E%D1%81%D0%B0%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE1_.pdf
23. АССА : учеб. аудиторов Великобритании). – К., 2001. – 400 с
24. Внутрішній аудит : конспект лекцій для студентів денної і заочної форм навчання (для студентів денної і заочної форм навчання другого рівня (магістерського) рівня вищої освіти спеціальності 071 – Облік і оподаткування) / Є. В. Гавриличенко ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. –164 с.
25. Електронний посібник: Управління якістю продукції, Луцьк – 2019, Луцький національний технічний університет, Факультет технологічний, Кафедра прикладної механіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

https://elib.lntu.edu.ua/sites/default/files/elib_upload/%d0%a1%d0%b0%d0%bc%d1%87%d1%83%d0%ba%20%d0%9b.%d0%9c/

26. «Система управління якістю» Г. І. Хімічева, І. В. Назаренко, Л. О. Стріха 2015 р. с.5
27. Сертифікація управління якістю : курс лекцій / Г. І. Хімічева, І. В. Назаренко, Л. О. Стріха. – Миколаїв : МНАУ, 2015. – 82 с.
28. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://iso-certify.com/ua/publikatsii/protsesy-systemy-upravlinnya-yakistyu/
29. Якість та конкурентоспроможність як утопічні ознаки української економіки // економіка та держава. - Шнипко О.С. – 2011. – № 6. – С. 4-6.)
30. ДСТУ ISO 9000:2015 (ISO 9000:2015, IDT) Системи управління якістю ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА СЛОВНИК ТЕРМІНІВ - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://khoda.gov.ua/image/catalog/files/%209000.pdf
31. Методичне забезпечення щодо проведення внутрішнього аудиту з менеджменту якості на підприємстві. Методичний посібник для студентів економічних спеціальностей і фахівців з якості. / Л Кравченко Л.А., Корнева Н.А., Штепа о.В., Філіпчук Н.В., Саваріна І.П./ - Миколаїв: Вид-во _____ 2019. - 102 с [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.researchgate.net/profile/Olena-Shtepa/publication/341119952_METODICNE_ZABEZPECENNA_SODO_PROVEDENNA_VNUTRISNOGO_AUDITU_Z_MENEDZMENTU_AKOSTI_NA_PIDPRIEMSTVI/links/5eafca8d92851cb267730b00/METODICNE-ZABEZPECENNA-SODO-PROVEDENNA-VNUTRISNOGO-AUDITU-Z-MENEDZMENTU-AKOSTI-NA-PIDPRIEMSTVI.pdf
32. Оценка результативности системы менеджмента качества // Методы менеджмента качества. - Горячев В.В. – 2009. – № 12. – С. 14–18.
33. Управління якістю: навч. допомога. - Мазур І. І., Шапіро В. Д. М .: Омега-Л, 2011; Кузнєцов М. Ю. Загальне управління якістю: навч. допомога. Тюмень: Вид-во Тюменського державного університету, 2009; Сергєєв І.

В. Економіка підприємства: навч. допомога. 3-е изд., Перераб. і доп. М .: Велбі; Проспект, 2005.

34. Сертифікація та якість продукції в сучасних умовах господарювання / Л.С. Кириченко, Н.М. Чернухіна. – Львів, 2005. – 215 с

35. Економіка і організація управління • О. Ю. Попова, Г. Г. Скибенко. - № 3 (19) – 4 (20)• 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://journals.donnu.edu.ua/index.php/eou/article/view/1111

36. МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ ДО ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ «Внутрішній аудит» для студентів за напрямом підготовки 07 Управління та адміністрування, спеціальності 071 «Облік і оподаткування», освітньо-кваліфікаційний рівень «бакалавр» «26» травня 2021 року. Шульга С.В., Щирська О.В. – 239 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/5829/1/%D0%9C%D0%95%D0%A2%D0%9E%D0%94%D0%98%D0%A7%D0%9D%D0%86%20%D0%92%D0%9A%D0%90%D0%97%D0%86%D0%92%D0%9A%D0%98%20%D0%94%D0%9E%20%D0%92%D0%98%D0%92%D0%A7%D0%95%D0%9D%D0%9D%D0%AF%20%D0%94%D0%98%D0%A1%D0%A6%D0%98%D0%9F%D0%9B%D0%86%D0%9D%D0%98%20%C2%AB%D0%92%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%96%D0%B9%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%C2%BB.pdf

Аутсорсинг та косорсинг функції внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ebskiev.com/ua/ebs-onlajn-dajdzhest/upravlinnya-kompanieyu

38. Внутренний аудит: от идеи до развитой риск-ориентированой работыпредприятия - Наталья Гойло [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://finacademy.net/media/programs/vnutrennij_audit_ot_idei_do_razvitoj_risk-orientirovannoj_raboty_podrazdeleniya.pdf

39. Системы внутреннего контроля. Организационные аспекты построения // Кириченко М.А. – Финансовая газета. 2013. No 11. С. 8.
40. Аудит. Навчальний посібник. - Г. М. Колісник, В. Є. Слюсаренко. – Ужгород; ДВНЗ «УзНУ», 2015. – 296 с.
41. Настанови щодо проведення аудитів систем управління» (ISO 19011:2018, IDT) ДСТУ ISO 19011:2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.isu.net.ua/sites/default/files/normdocs/dstu_iso_19011_2019.pdf
42. SWOT-анализ функционирования процесса / В. А. Новиков, А. И. Гришин // Компетентность. – 2012. – No 4(95). – С. 26–30.
43. ДСТУ ISO 9000:2015 (ISO 9000:2015, IDT) Системи управління якістю ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА СЛОВНИК ТЕРМІНІВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://khoda.gov.ua/image/catalog/files/%209000.pdf