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

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

16-6.1.
20.11.23

Сергій Іванович Куликівський

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник
д.е.н., проф. Людмила ЧИЖЕВСЬКА
_____
(підпис)

Рецензент
д. філос. Дмитро ЗАХАРОВ
_____
(підпис)

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

Житомир

2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна сутність внутрішнього аудиту …… 7

1.2. Мета та завдання внутрішнього аудиту…… 15

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Способи застосування системи внутрішнього аудиту на підприємстві…… 23

2.2. Система внутрішнього аудиту на підприємствах……... 30

2.3. Методика здійснення внутрішнього аудиту…… 37

РОЗДІЛ 3. ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК ФАКТОРА ВПЛИВУ НА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Удосконалення організації та методики внутрішнього аудиту……. 47

3.2. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграраційних процесів…….. 55

РОЗДІЛ 4. ФОРМУВАННЯ ЦИФРОВИХ КОМПЕТЕНТНОСТЕЙ У ПРОЦЕСІ ВИКЛАДАННЯ ДИСЦИПЛІН

4.1. Формування цифрових компетентностей у процесі викладання дисциплін управлінського циклу……. 65

4.2. Розробка лекційного матеріалу на тему: «Організація служби внутрішнього аудиту (СВА) на підприємстві»…… 71

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Внутрішній аудит сьогодні – досить суперечливе явище. З одного боку, його актуальність не потребує пояснення, з іншого – проблем і недоліків у галузі внутрішнього аудиту ще багато, що привертає до нього пильну увагу науковців. Метою дослідження є аналіз проблем та організації служби внутрішнього аудиту в сучасних наукових дослідженнях.

Ринкові умови господарювання суттєво вплинули на діяльність вітчизняних підприємств. Утворення суб'єктів господарювання різних форм власності спричинило розвиток нових форм контролю за станом обліку та ефективністю функціонування підприємств. Особливої актуальності набувають питання функціонування служб внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит і раціональна система обліку й економічного аналізу сприяють зниженню собівартості продукції та обсягів непродуктивних витрат, зростанню прибутку, підвищенню ефективності менеджменту підприємств, виявленню зловживань і помилок та забезпечують оперативне їх попередження й усунення.

Підвищення ефективності діяльності підприємств є проблемою не лише їх керівників і власників, а й держави, оскільки поліпшення економічної роботи суб'єктів господарської діяльності зумовлює зростання прибутків і відповідно надходжень до Державного бюджету України.

Окремі аспекти внутрішнього аудиту висвітлили у наукових працях вітчизняні вчені, зокрема М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, З.В. Задорожний, С.Я. Зубілевич, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Л.П. Кулаковська, Я.Д. Крупка, І.І. Пилипенко, Ю.В. Піча, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук, М.Т. Щирба.

Серед загальних проблем варто виділити теорію і практику внутрішнього контролю, стандартизацію внутрішнього аудиту, без чого важко домогтися ефективної аудиторської діяльності всередині підприємства.

Проблема розвитку внутрішнього аудиту в Україні полягає у виробленні комплексного, системного підходу і пов'язаних з ним методичних рішень, які б забезпечили практичні умови для створення та ефективного функціонування служб внутрішнього аудиту на підприємствах України.

Мета і задачі дослідження. Метою нашого дослідження є удосконалення внутрішнього аудиту в системі організації і управління сільськогосподарським виробництвом, а також виявлення й мобілізація резервів його росту, безпеки бізнесу. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

- розкрити економічну сутність внутрішнього аудиту, визначити основну його мету, завдання та класифікацію;

- висвітлити принципи, функції та способи формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві;

- дослідити особливості організації та методики проведення внутрішнього аудиту на підприємствах;

- розробити практичні пропозиції з удосконалення організації та методики внутрішнього аудиту.

Предмет і об’єкт дослідження. Предметом внутрішнього аудиту виступає стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходиться в сфері аудиторської оцінки. Об’єктом дослідження є процес внутрішнього аудиту.

Методи дослідження. Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту внутрішнього аудиту; групування – для класифікації об’єктів внутрішнього аудиту; аналізу та синтезу, порівняння; метод логічного аналізу – для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення внутрішнього аудиту. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, регістри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, стати-

стичні матеріали Держкомстату України тощо. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності.

Практичне значення одержаних результатів. На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності підприємства, розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення діючої методики організації внутрішнього аудиту з урахуванням національних та міжнародних стандартів.

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаної літератури, додатків. Загальний обсяг роботи складає 91 сторінку. Магістерська дипломна робота містить 20 таблиць, 9 рисунків, список літератури включає 75 найменувань.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1.1. Економічна сутність внутрішнього аудиту

Сьогодні серед фахівців спостерігаються протиріччя, відсутня єдність у формулюванні визначення терміну «внутрішній аудит».

Міжнародний Інститут Внутрішніх Аудиторів дає наступне визначення внутрішнього аудиту: «внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління» [36, с. 183]. В табл. 1.1 наведено найбільш поширені підходи до визначення поняття «внутрішній аудит».

Проте, вважаємо, що сьогодні доцільно розглядати більш сучасний підхід до трактування поняття та методології проведення внутрішнього аудиту, що пов'язаний з системою управління якістю підприємства в контексті вимог міжнародних стандартів.

Доцільність впровадження внутрішнього аудиту систем управління якістю обумовлюється також його роллю у забезпеченні своєчасного інформування керівників підприємства щодо поточного стану функціонування технологічних, фінансових, ресурсних, організаційних та управлінських процесів, бізнес-процесів на основі системного підходу до їхньої оцінки, що забезпечує прийняття своєчасних ефективних управлінських рішень.

Поняття «внутрішній аудит» можна виявити декількох базових підходів до його трактування. У вузькому розумінні поняття внутрішнього аудиту найчастіше ототожнюють з термінами «внутрішній контроль» і «ревізія». Відповідно до першого підходу, поняття внутрішнього аудиту ототожнюють з ревізією, під якою розуміється всебічна і глибока документальна і фактична перевір-

ка виробничо-фінансової та комерційної діяльності суб'єкта господарювання за певний період часу.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення поняття «внутрішній аудит»

Автор	Трактування визначення
Бурцев В. В. [18, с.35]	Внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами організації діяльність з контролю ланок управління і різних аспектів функціонування організації, здійснювана представниками спеціального контрольного органу в рамках допомоги органам управління організації.
Андрєєв В. Д. [4, с.21]	Внутрішній аудит – елемент системи внутрішнього контролю, необхідний для великих господарюючих суб'єктів, в основному недержавного сектора економіки, щоб з його допомогою успішно конкурувати на ринку за рахунок зростання якості, зниження собівартості продукції, знання потреб ринку і, таким чином, підвищення ефективності роботи.
Кулаковська Л. П. [61, с.438]	Внутрішній аудит – це незалежна діяльність у суб'єкта господарювання з перевірки та оцінки роботи в його інтересах.
Попов А. [15, с.104]	Внутрішній аудит – інструмент виявлення можливостей для підвищення ефективності бізнесу, і його впровадження, який відіграє велику роль для компаній, охочих привернути додаткове фінансування.
Пшенична А. Ж. [12, с.239]	Внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю і здійснюється за рішенням органів управління підприємством для контролю й аналізугосподарської діяльності.
Бровко Т.О. [15, с. 49]	Внутрішній аудит – це знаряддя управління, що постачає адміністративне й технічне керівництво підприємства результатами виконаного аналізу з питань налагодження ефективної виробничої та ринкової діяльності
Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. [19, с. 156]	Внутрішній аудит – невід'ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно віл мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства
Н.І. Дорош [42, с. 42]	Внутрішній аудит як незалежне об'єктивне підтвердження та консультування розроблено для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства
П.Н. Майданевич, О.І. Волошина [12, с. 243]	Внутрішній аудит – функція, яка дає незалежні, об'єктивні гарантії та консультації, спрямовані на вдосконалення господарської діяльності підприємства, тобто контроль і аналіз фінансової звітності

Джерело: [16, с. 183]

Найбільш поширеним є визначення внутрішнього аудиту як складової частини внутрішнього контролю. Як стверджує А. Д. Шеремет, внутрішній аудит - елемент внутрішнього контролю на підприємстві, який здійснюється спеціально призначеним персоналом у рамках підприємства [44, с. 37]. Подібне

визначення внутрішнього аудиту пропонує нам і Ф. Л. Дефліз, вважаючи, що це один із способів керівництва організації і ефективністю роботи інших ланок структури внутрішнього контролю [33, с. 150].

В.Д. Андреев вважає, що внутрішній аудит – це система контролю, яка організована на суб'єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит, як зазначає В.Д. Андреев, являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, що здійснюється в самій організації, заснована на системному науково-обгрунтованому процесі об'єктивному зборі, аналізі і оцінці свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад [5, с. 30].

Внутрішній аудит на підприємстві, як досліджує М.Т. Білуха, характеризується проведенням внутрішніх аудиторських досліджень та оцінок, інформуванням вищого керівництва про виявлені у їх ході істотні відхилення від обраної стратегії розвитку підприємства, існуючі й можливі ризики, сприянням у розробці заходів з удосконалення системи внутрішнього контролю та системи управління ризиками, наданням допомоги зовнішнім аудиторам з метою зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту [10, с. 101].

Кириленко Ю., вивчаючи внутрішній аудит в системі управління підприємством, вказує, що він проводиться спеціально створеним на підприємстві підрозділом, який підпорядковується раді директорів, аудиторському комітету або загальним зборам власників підприємства [55, с. 54]. Кириленко Ю. виділяє три підходи до організації внутрішнього аудиту на підприємстві: внутрішній аудит в інтересах керівництва, в інтересах власників та внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників.

Внутрішній аудит в інтересах керівництва розуміємо як незалежну діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в інтересах керівництва. Він проводиться аудиторами, які безпосередньо працюють у цій організації, та спрямований на конкретного користувача - адміністрацію підприємства. Внут-

рішній аудит в інтересах власників - це діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства, яку можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству. Служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватись власникам (акціонерам) підприємства і діяти в їх інтересах, оскільки основним принципом аудиту є незалежність аудиторів. Внутрішній аудит в інтересах керівництва та власників організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів та є системою разового періодичного або оперативного забезпечення користувачів необхідною інформацією для досягнення поставлених цілей [45, с. 55-56].

А. Мухтарова детально вивчала завдання внутрішнього аудиту, його сутність та зміст, виділивши принципові відмінності внутрішнього і зовнішнього аудиту. А. Мухтарова, на відміну від Ю. Кириленка, вважає, що принципова різниця між зовнішнім і внутрішнім аудитом полягає у кінцевому користувачеві [32, с. 81]. Тобто замовником внутрішнього аудиту є керівництво підприємства, а зовнішнього - власники підприємства (акціонери). На нашу думку, замовниками внутрішнього аудиту можуть бути як ті, так і інші користувачі.

П. І. Камишанов розглядає внутрішній аудит як невід'ємний і важливий елемент контролю в процесі менеджменту [53, с. 12], потреба у якому виникає у великих організаціях у зв'язку з тим, що вища ланка керівництва не займається повсякденним контролем діяльності нижчих управлінських структур [53, с. 12]. Внутрішній аудит - це поточний контроль за здійсненням економічної політики і якістю управління підприємством. Він необхідний для попередження втрати ресурсів, локалізації недоліків, своєчасного попередження фінансових труднощів. Характерною особливістю розуміння суті внутрішнього аудиту, за словами П. І. Камишанова, є те, що необхідність внутрішнього аудиту існує на великих підприємствах з двох - і більше рівневою структурою управління, для контролю керівництва вищого рівня за діяльністю керівництва нижчих рівнів, а також те, що це контроль поточний, тобто він здійснюється постійно.

У результаті вивчення зарубіжної і вітчизняної спеціальної літератури можна виділити такі ознаки класифікації визначень внутрішнього аудиту:

- внутрішній аудит в інтересах власників;

- внутрішній аудит в інтересах керівників;

- внутрішній аудит в інтересах керівників та власників.

Таку класифікацію наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація призначень внутрішнього аудиту

№ з/п	Науковці, які вивчали внутрішній аудит	Призначення внутрішнього аудиту та його роль
	Внутрішній аудит в інтересах керівників	
1	В. І. Подольський	Незалежна діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в інтересах керівництва [7]
2	П. І. Камишанов	Елемент контролю в системі менеджменту [53].
3	Г.М. Давидов	Сприяє прийняттю рішень керівництвом, визначає напрямки майбутнього розвитку підприємства [30]
	Внутрішній аудит в інтересах керівників та власників	
4	О. Макоєв	Система оперативного, періодичного чи разового забезпечення інформацією керівника чи власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю, підготовки управлінських рішень [6].
	Внутрішній аудит в інтересах власників	
5	Міжнародний стандарт аудиту	Забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікаційних помилок, забезпечення точності та повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки надійної інформації. Діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства [8].

Джерело: [42, с. 121]

Спробуємо визначити місце системи внутрішнього аудиту підприємства в структурі управління підприємством (рис. 1.1).

Поняття ревізії та внутрішнього аудиту мають багато спільного, а саме: оцінка та звірка достовірності бухгалтерської звітності проводяться за однаковими методиками ведення податкового і фінансового обліку, однаково здійснюються документальний і фактичний контроль. Але якщо заглибитися в поняття, ревізія є формою контролю над підприємством, організацією або компанією з боку держави з метою перевірки бюджетних правовідносин, а внутрішній аудит виконує не тільки контрольні функції, а й орієнтує сучасний бізнес

на отримання інформації для прийняття управлінських рішень. Тому різниця між ревізією та внутрішнім аудитом очевидна, хоча на перший погляд ці поняття дуже схожі [9, с. 197].

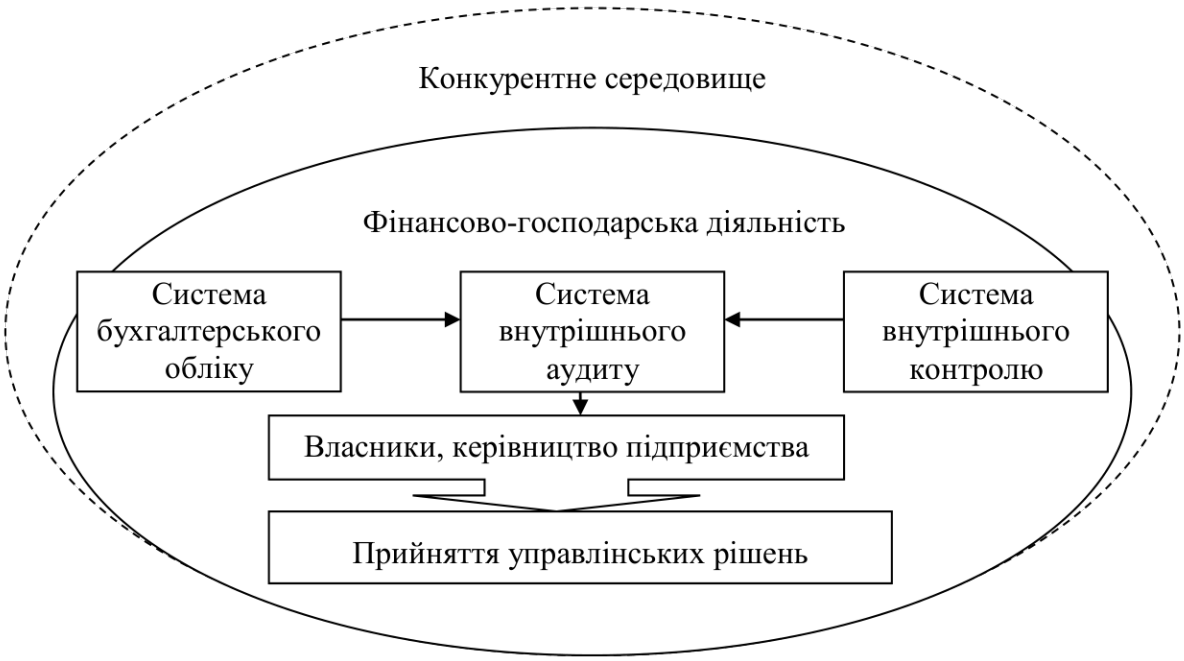


Рис. 1.1. Місце системи внутрішнього аудиту в структурі управління підприємством

Джерело: [16, с. 175]

Ми вважаємо, що сучасні вимоги потребують розширення трактування внутрішнього аудиту за рахунок доповнення додатковими акцентами на незалежність, на пріоритетність в процесі пошуку резервів ефективності діяльності та обґрунтування заходів з підтримки її конкурентних переваг підприємств.

Належний внутрішній аудит має фіксувати та відслідковувати дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих і нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна, правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності.

Основними етапами організації відділу внутрішнього аудиту на підприємстві є:

1) прийняття керівництвом підприємства рішення про організацію відділу внутрішнього аудиту;

2) складання розпорядчого документа про створення відділу внутрішнього аудиту;

3) розробка положення про організацію та основні аспекти діяльності відділу внутрішнього аудиту;

4) затвердження положення про організацію та основні аспекти діяльності відділу внутрішнього аудиту [14, с. 86].

До складу служби внутрішнього аудиту мають входити професійно придатні, кваліфіковані кадри, які здатні виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Раціональний склад відділу внутрішнього аудиту представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Структура служби внутрішнього аудиту та функції фахівців

Фахівець	Функціональні обов'язки
1. Керівник (обов'язково сертифікований аудитор)	Складання планів та графіків перевірок; аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства; контроль виконання наказів керівництва підприємства; консультування; складання звіту про роботу відділу внутрішнього аудиту
2. Фахівець з розрахунків	Аналіз стану розрахунків на підприємстві на відповідність законодавству та ефективність; консультування інших служб підприємства в галузі розрахунків; складання звіту про роботу відділу внутрішнього аудиту (в питаннях розрахунків); надання рекомендацій щодо поліпшення стану розрахунків підприємства
3. Фахівець із документальних перевірок	Перевірка відповідності складання документації підприємства вимогам законодавства; консультування інших служб підприємства в галузі документообігу; складання звіту про роботу відділу внутрішнього аудиту (в питаннях документообігу); надання рекомендацій щодо поліпшення стану документообігу підприємства
4. Інші фахівці	Інші обов'язки (залежно від особливостей господарюючого суб'єкта)

Джерело: [14, с. 86]

Аграрні підприємства потребують створення дієвого механізму, для контролю ідентифікованих ризиків. Процес ідентифікації ризиків є річним або щоквартальним процесом і внутрішній аудит часто є джерелом моніторингу поточного стану ризиків. Він може зібрати додаткову інформацію стосовно моніторингу деякого ідентифікованого ризику, можливим є застосування перевірки, для кращого зрозуміння природи області ризику. Внутрішній аудит при вико-

нанні інформаційної та консультаційної функції сприяє здійсненню управління ризиками (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Внутрішній аудиту як засіб управління ризиками аграрного підприємства

№ п/п	Ризики аграрного підприємства	Можливості внутрішнього аудиту для врахування та попередження ризиків
1	Сезонність	Внутрішній аудитор має забезпечити стратегічне управління платоспроможністю аграрних підприємств та розробити шляхи подолання неритмічності збуту і надходження виручки від реалізації.
2	Природно- кліматичні умови (температура, вологість, якісний склад ґрунтів, стихійні лиха)	Ці чинники обґрунтовують доцільність прогнозування у прийнятті рішень та забезпечення їх максимальної гнучкості під впливом непередбачуваних обставин, викликаних несприятливими природно-кліматичними умовами та можливість виправлення.
3	Специфічні об'єкти обліку, такі як земля, біологічні активи	Аудитор має врахувати особливості таких об'єктів під час складання стратегії розвитку підприємства та пошуку невикористаних резервів.
4	Наявність спеціальних пільгових режимів оподаткування господарюючих суб'єктів, дотаційних механізмів.	Внутрішній аудитор може займатись податковим плануванням, знизити податковий тягар, не порушуючи закон. У будь-якої компанії є невикористані резерви для зменшення податкового тягара: дроблення бізнесу, нарахування зарплати через договір оренди з співробітниками, включення витрат на мобільний зв'язок до складу витрат, тощо. Задача внутрішнього аудиту - стежити, щоб податкова оптимізація не перетворилася на податкову мінімізацію.

Джерело: [37, с. 198]

Використовуючи систематичний та послідовний підхід внутрішній аудит повинен оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління ризиками та контролю

Внутрішній аудит сприяє формуванню потоку науково обґрунтованої контрольно-аналітичної інформації, перевірці й оцінці несприятливих ситуацій за допомогою аудиторських засобів, та прогнозуванню майбутнього розвитку суб’єкта господарювання. Наявність у структурі управління фірми служби внутрішнього аудиту та контролю, що розвивається на основі міжнародних стандартів, є необхідним атрибутом виходу на світові фінансові ринки.

1.2. Мета та завдання внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю має на меті надання інформації про всі аспекти діяльності підприємства, правильність ведення обліку, достовірність та точність облікових даних, правильність та дотримання податкового законодавства. Внутрішній аудит в сучасних умовах відіграє важливу роль в досягненні як стратегічних так і оперативних цілей, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та ефективне управління підприємством. Ось де-які з них:

1) Оцінка ефективності процесів та оптимізація робочих процедур. Внутрішній аудит допомагає визначити, наскільки ефективно функціонують різні процеси на підприємстві, адже аудитори, аналізуючи операції, виявляють слабкі місця та рекомендують поліпшення або оптимізацію для підвищення продуктивності та зниження витрат.

2) Забезпечення дотримання внутрішніх стандартів та облікової політики підприємства. Внутрішній аудит допомагає переконатися, що працівники дотримуються внутрішніх стандартів, що допомагає уникнути можливих порушень і незгод.

3)Удосконалення системи управління ризиками. Аудитори допомагають ідентифікувати та оцінювати ризики, пов'язані з різними аспектами діяльності підприємства, що дозволяє управлінню краще розуміти ризики і розробляти стратегії для їх управління.

4) Забезпечення дотримання законодавчих вимог. Внутрішній аудит допомагає переконатися, що підприємство дотримується всіх законодавчих вимог і нормативів.

5) Незалежна оцінка та внутрішній контроль. Внутрішній аудит допомагає підприємству покращити системи внутрішнього контролю і управління ризиками, а також забезпечити незалежне оцінювання своєї діяльності.

6) Підвищення фінансової стійкості та прибутковості. Шляхом ідентифікації та виправлення недоліків і невиконання, внутрішній аудит може спри-

яти підвищенню фінансової стійкості та прибутковості підприємства.

Організація внутрішнього аудиту на підприємстві є важливою складовою системи корпоративного управління і має на меті підвищення ефективності управління. Необхідність проведення внутрішнього аудиту на підприємстві полягає у оцінці можливих ризиків, підвищенні ефективності операцій, забезпечені дотримання внутрішніх та законодавчих вимог, контролі над фінансами та ресурсами, покращенні системи управління ризиками, незалежному оцінюванні, покращенні внутрішнього контролю та внутрішньої аудиторської системи.

Загалом, внутрішній аудит важливий для підприємства, оскільки він сприяє підвищенню ефективності управління, зменшенню ризиків і забезпеченню довіри зацікавлених сторін, включаючи інвесторів, партнерів та регуляторів.

На жаль, сучасна система внутрішнього контролю в Україні є недосконалою та не досягає поставлених цілей. Існує проблема відсутності методичного забезпечення внутрішнього аудиту, що знижує його ефективність. Використання сучасних інструментів контролю і управління дає підприємствам можливість підвищити ефективність своєї діяльності.

Виникнення внутрішнього аудиту обумовлено необхідністю підтвердження публічної звітності корпорацій економічно-розвинутих країн та наявністю висококваліфікованих фахівців з бухгалтерського та управлінського обліку, які почали надавати такі послуги. Тому на сьогодні гарантією успішної діяльності підприємства, безумовно, є внутрішній аудит, який виступає невід’ємним і важливим елементом ефективного управлінського контролю. Проте, внутрішній аудит не слід розглядати тільки як одну з функцій управлінського контролю, бо на сучасному етапі господарювання він виступає чи не найважливішим елементом системи управління, надаючи оперативні відомості про реальний перебіг процесів на підприємстві [8, с. 91].

Згідно з «The Global Internal Audit Common Body of Knowledge», який є однією з основних частин поточних наукових досліджень у сфері внутрішнього

аудиту, що проводяться Фондом досліджень Інституту (The IIA Research Foundation – IIARF), на сьогоднішній день у світі внутрішній аудит запроваджено в основному на підприємствах державного та фінансового секторів (рис. 1.2). У дослідженні взяли участь близько 14500 практиків з 106 інститутів та 156 відділень, що представили 165 країн світу.

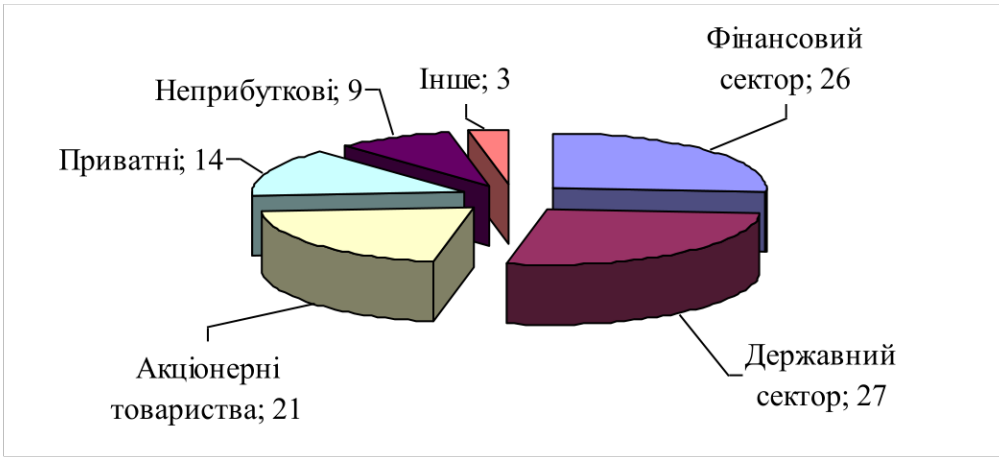


Рис. 1.2. Підприємства, на яких застосовують службу внутрішнього аудиту, %

Джерело: [8, с. 92]

В Україні Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів (ВІВА) створено у жовтні 2001 р. У травні 2006 р. з ініціативи громадян виникла Всеукраїнська громадська організація «Гільдія Професійних Внутрішніх Аудиторів України» (ГПВАУ). Основною метою даних організацій є сприяння впровадженню в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит передбачає поточну діяльність внутрішньої аудиторської служби (і служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку, незалежно від назви, можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг. Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в бухгалтерському обліку, а також контроль функцій внутрішньої системи контролю підприємства.

Таким чином, внутрішній аудит у загальному вигляді можна подати як організовану в межах підприємства та за ініціативи його керівників систему

контролю, дії якої регламентуються внутрішніми документами та реалізуються окремо створеною службою або посадовою особою з метою контролю за ефективністю діяльності, виявлення резервів та запобігання помилок.

Сутність внутрішнього аудиту найбільш повно розкривають його завдання, які, у свою чергу, залежать від законодавчо-нормативного регулювання, усвідомлення акціонерами і державними органами управління ролі та місця внутрішнього аудиту в загальній системі внутрішнього контролю [25, с. 142]. Основні завдання внутрішнього аудиту ілюструє рис. 1.3.

Значна кількість підприємств створюють підрозділи внутрішнього аудиту як частину структур внутрішнього контролю та управління. Цілі та обсяг діяльності служби внутрішнього аудиту (далі СВА), характер його відповідальності та його організаційний статус, враховуючи повноваження і підзвітність підрозділу, широко варіюються та залежать від розміру і структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу та стосовно тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

У суб'єкта господарювання можуть бути працівники, які виконують процедури, подібні до тих, що здійснюються СВА. Проте, якщо вони не виконуються об'єктивним і компетентним підрозділом підприємства, який повинен застосовувати систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості, такі процедури вважатимуться процедурами внутрішнього контролю і отримання доказів стосовно ефективності цих заходів контролю буде частиною дій аудитора у відповідь на оцінені ризики, визначені МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».



Рис. 1.3. Завдання служби внутрішнього аудиту

Джерело: [25, с. 142]

Розглянемо на умовному прикладі розподіл відповідальності між різними суб’єктами при виконанні окремих завдань з надання впевненості:

Служба внутрішнього аудиту зобов’язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно дотримання правлінням та управлінським персоналом публічного акціонерного товариства трудового законодавства для представлення його зборам акціонерів.

Таблиця 1.5

Класифікація завдань, які виконуються залежно від розподілу функцій між внутрішніми аудитором та відповідальними особами

Функції інших осіб	Функції аудитора
1	2
Завдання з підтвердження	
В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь лише одна сторона - відповідальна сторона, яка представляє предмет завдання; вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв; формує інформацію з предмета завдання; формує звіт або положення, яке містить результуючу інформацію з предмета завдання	Внутрішній аудитор виконує функції лише з висловлення впевненості, а саме: - отримує достатні та прийнятні докази для того, щоб зробити висновок про те, чи містить інформація з предмета завдання, представлена у звіті (положенні, іншому підсумковому документі) суттєві помилки або викривлення;
В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь дві сторони - відповідальна сторона та сторона, яка вимірює або оцінює предмет завдання. Відповідальна сторона представляє предмет завдання. Сторона, яка вимірює або оцінює предмет, виконує такі функції: - вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв; - формує інформацію з предмета завдання; формує звіт або положення, яке містить результуючу інформацію з предмета завдання	— складає звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок, чи містить інформація з предмета завдання, представлена у звіті (положенні, іншому підсумковому документі) суттєві помилки або викривлення
Прямі завдання	
Відповідальна сторона представляє предмет завдання та додаткові дані, необхідні для вимірювання або оцінювання предмета завдання	Аудитор поєднує функції з оцінювання предмета завдання з висловленням впевненості, а саме: оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв; формує інформацію з предмета завдання, яка представляється у вигляді звіту, що супроводжує звіт з надання впевненості, або буде включена до складу звіту як його частина; складає звіт з надання впевненості, в якому розкриває інформацію з предмета завдання та висловлює висновок, чи містить інформація з предмета завдання суттєві помилки або викривлення

Джерело: [50, с. 54]

У виконанні даного завдання задіяні: відповідальна сторона (правління акціонерного товариства та управлінський персонал); фахівець (служба внутрішнього аудиту, яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання); користувачі (акціонери).

Цілі зовнішнього аудитора, якщо у суб'єкта господарювання є СВА і зовнішній аудитор планує використати її роботу для модифікації характеру, часу чи зменшення обсягу процедур аудиту, які має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор, такі: а) визначити, чи можна використати роботу СВА, якщо так, то на яких ділянках і в якому обсязі; б) визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту у разі використання роботи СВА.

МСА висувають відповідні вимоги до аудиторів, які наводимо в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Вимоги МСА щодо використання роботи внутрішніх аудиторів

Вимога	Зміст	Параграф
Оцінка підрозділу внутрішнього аудиту	Визначити, чи можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, оцінюючи: а) обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів; б) рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту; в) чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості	Д10-Д14
Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту	Розглянути (як основу для визначення ділянок та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту) характер і обсяг виконаної роботи або роботи, яку планується виконати підрозділом внутрішнього аудиту, та її доречність для загальної стратегії та плану аудиту	Д15-Д17
	Здійснити всі значущі судження в завдання з аудиту і, щоб не допустити неналежного використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту; планувати не значне використання роботи підрозділу, а більше роботи безпосередньо зовнішнім аудиторам.	
	Оцінити, чи приведе в сукупності використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту в запланованому обсязі до достатньої участі зовнішнього аудитора в аудиті, за умови його одноособової відповідальності за висловлену аудиторську думку	Д15-Д22
	Повідомити, як аудитор планує використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту в межах повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту відповідно до МСА 260	Д23

Джерело: [10, с. 332]

Висновки до розділу 1.

Серед трактувань та визначень терміну "внутрішній аудит" в сучасному фаховому середовищі, можна визнати відсутність єдність у сприйнятті цього поняття. Незгодженість у формулюванні визначень відзначається міжнародними організаціями та фахівцями, що породжує неоднозначність його ролі та обсягу в сучасному управлінському процесі.

Внутрішній аудит в сучасних умовах виступає ключовим суб'єктом внутрішньогосподарського контролю, спрямованим на надання інформації про всі аспекти діяльності підприємства. Його роль виявляється в ряді стратегічних та оперативних напрямків, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та ефективного управління підприємством.

Одним із важливих аспектів внутрішнього аудиту є оцінка ефективності процесів та оптимізація робочих процедур. Аудитори виявляють слабкі місця та рекомендують поліпшення, сприяючи підвищенню продуктивності та зниженню витрат. Забезпечення дотримання внутрішніх стандартів та облікової політики, а також удосконалення системи управління ризиками, є ключовими завданнями внутрішнього аудиту.

Важливою функцією є також забезпечення дотримання законодавчих вимог та надання незалежної оцінки та внутрішнього контролю. Через ідентифікацію ризиків та їхню оцінку, внутрішній аудит сприяє формуванню стратегій для їх управління, а також сприяє підвищенню фінансової стійкості та прибутковості підприємства.

Внутрішній аудит виступає не лише інструментом внутрішнього контролю, але й важливою частиною системи корпоративного управління, спрямованою на підвищення ефективності управління підприємством. Враховуючи його різноманітні функції, внутрішній аудит визнається необхідним інструментом для уникнення ризиків, забезпечення дотримання стандартів та нормативів, а також підвищення довіри зацікавлених сторін, включаючи інвесторів, партнерів та регуляторів.

РОЗДІЛ 2
СУЧАСНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Способи застосування системи внутрішнього аудиту на підприємстві

Внутрішній аудит є дуже важливим способом контролю за діяльністю підрозділів та підприємства в цілому. Основною метою впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві є отримання незалежної достовірної оцінки його фінансово-господарської діяльності з метою встановлення фактів порушень, виявлення резервів поліпшення підприємства [61, с. 144].

Внутрішній аудит повинен сприяти вирішенню проблем, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої, відповідної динамічним сучасним вимогам, системи формування первинної інформації та своєчасних оптимальних управлінських пропозицій для прийняття ефективних управлінських рішень з розвитку суб'єктів господарювання не тільки в даний момент, але й в довгостроковій перспективі. Кваліфікована служба внутрішнього аудиту здатна за допомогою інструментів, властивих ексклюзивно аудиту, не тільки перевіряти та діагностувати проблемні ситуації, але й прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також формувати управлінські рекомендації, відповідні до змін середовища (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Характеристика навиків внутрішніх аудиторів за оцінками експертів

Навики	Важливість навику, %
Комунікація – вміння чітко формулювати та слухати	61
Правильність судження	48
Незалежність суджень	45
Вміння працювати в команді	41
Співпраця з різними рівнями менеджменту	30
Етичність	25
Здатність переконувати	22
Навики налагодження взаємовідносин	12

Джерело: [43, с. 129]

Проте, дієвий внутрішній аудит для здійснення таких функцій повинен бути не структурним елементом, що тільки констатує, контролює та підтверджує інформацію, що вже відбулась (історичні факти), але – органом, що проводить різновекторні дослідження, надає консультації та є орієнтованим на перспективу. Функціонування СВА повинно відповідати таким критеріям: оптимальності складу (не порушувати налагоджену управлінську та організаційну структуру суб'єкта господарювання через створення нових заплутаних вертикалей чи механізмів управління); ефективності (не лише виконувати покладені функції оперативно, але й не переобтяжувати адміністративні витрати шляхом залучення надмірної кількості працівників як внутрішніх, так і зовнішніх, нівелюючи отримані фінансові напрацювання (збільшення доходів чи зниження витрат) суттєвим зростанням вартості таких результатів); фаховості (включати компетентних працівників або залучати організації, що характеризуються належною репутацією, оскільки залежно від ситуації може бути економічно обгрунтованіше скористатися послугами зовнішніх фірм, ніж підбирати чи навчати власний персонал); синергетики (СВА є елементом підприємства, тому лише у співпраці з іншими структурами суб'єкта господарювання можливе досягнення бажаного ефекту діяльності, особливо уважно варто слідкувати за внутрішньо-корпоративними конфліктами, які можуть виникнути у звязку з перерозподілом деяких контролюючих повноважень на користь СВА).

Таким чином запропоновано систему критеріїв (оптимальності складу, ефективності, фаховості та синергетики) функціонування системи внутрішнього аудиту, що дасть змогу застосовувати ключові вимоги до ефективної діяльності служби та посилити на цій основі достовірність обліку та звітності і транспарентність інформації суб'єкта господарювання [43, с. 129].

Виконання зазначених критеріїв при формуванні служби внутрішнього аудиту торгівлі однак не означає, що робота цього відділу забезпечить миттєвий ефект та буде налагоджена оптимально. Для ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту необхідно врахувати, що її діяльність – це комплекс взаємопов'язаних факторів, що забезпечують виконання покладених на

неї функцій. Вважаємо, що результативна діяльність служби внутрішнього аудиту від основної діяльності можлива за умови наявності всіх атрибутів організаційно-методичного забезпечення: об'єкта, суб'єкта, предмета, методів, кінцевої мети, вертикалі підпорядкування, забезпечення, принципів та процедур діяльності, основних завдань та оцінки ефективності.

Також постає питання про підпорядкування та ієрархію звітності внутрішніх аудиторів у таких організаційних структурах. У світовій практиці таке питання вирішується наступним чином (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Ієрархія звітності внутрішніх аудиторів у світовій практиці

Звітності внутрішніх аудиторів	Частка, %
Керуючий, президент, голова правління	42
Аудиторський комітет	34
Голова фінансового управління	11
Інші	5
Рада керуючих	3
Голова операційного відділу	2
Голова ризик-менеджменту	2

Джерело: [43, с. 130]

Безумовно, структура управління та ієрархія повноважень та звітності займає важливе місце у створенні ефективної СВА, оскільки чітка схема управлінської вертикалі забирає питання дублювання повноважень, конфлікти підпорядкування та надання інформації, спрощує застосування заходів реагування та впливу.

Питання організаційної форми служби внутрішнього аудиту має вирішуватися самостійно кожним підприємством з урахуванням специфіки його діяльності. Однак можна виділити основні найбільш загальні вимоги та підходи, що існують в Україні та закордоном:

1. Перший спосіб передбачає створення власної служби внутрішнього аудиту. Даний підхід володіє наступними перевагами:

- співробітники суб'єкта господарювання обізнані з внутрішньою структурою підприємства та галузевою специфікою бізнесу;

- коли аудиторські завдання реалізують співробітники підприємства, то фахові навички та досвід, отримані в процесі, залишаються в підприємства та можуть використовуватися надалі;

- менеджмент суб'єкта господарювання може застосовувати внутрішніх аудиторів у будь-який час для здійснення завдань;

- зберігається конфіденційність щодо інформації, отриманою у процесі надання аудиторських послуг;

- існує можливість проведення постійного моніторингу за впровадженням пропозицій внутрішніх аудиторів та корегування результатів їх застосування.

2. Другий спосіб організації системи внутрішнього аудиту – це застосування аутсорсингу (англ. outsourcing – здійснення усіх або частини функцій менеджменту підприємства сторонніми фахівцями), тобто передати функції внутрішнього аудиту повністю або частково зовнішньому консультантові або спеціалізованій компанії.

3. Врешті, третій спосіб – ко-сорсинг, що передбачає створення служби внутрішнього аудиту в межах підприємства, але з можливістю за потреби залучати зовнішнього консультанта чи експертів спеціалізованої компанії.

Використання аутсорсингу та ко-сорсингу дає такі потенційні переваги:

1) можливість використання послуги фахівців різних галузей;

2) доступ до фахових аудиторських кадрів;

3) доступ до новітніх технологій і методик здійснення внутрішнього аудиту;

4) гнучкість використання аудиторських ресурсів (наприклад, за умови впровадження нової системи або потреби у проведенні позапланового аудиту не доведеться збільшувати штат внутрішніх аудиторів або відволікати їх від виконання інших проектів).

Аутсорсинг та ко-сорсинг застосовують різні підприємства як невеликі суб'єкти господарювання сфери торгівлі (малі та середні фірми, у яких для створення власної служби внутрішнього аудиту обмежені фінансові ресурси),

так і великі торгівельні компанії. Останні вдаються до таких послуг за умови необхідності аудиту специфічної області (наприклад, капітального будівництва або інформаційних технологій тощо) чи в періоди, коли навантаження на власних аудиторів суттєво зростає. Застосування аутсорсингу та ко-сорсингу в світовому масштабі виглядає наступним чином (табл. 2.6).

Проблеми зі застосуванням аутсорсингу та ко-сорсингу стосуються кількох ключових моментів. По-перше, вибір фірми з належними параметрами клаліфікації та якості наданих послуг, особливо якщо це відбувається вперше, займає час та сприяє зростанню витрат організації. По-друге, існує ризик, що оптимальна вибрана компанія не матиме можливості допомогти і доведеться жертвувати якимось критеріями, вибираючи іншого партнера, що в кінцевому підсумку може негативно позначитися на результаті та отриманих ефектах від співпраці. По-третє, фірми завжди обережно використовують зовнішні компанії через можливість неетичної поведінки (розповсюдження інформації про діяльніть, саботаж ефективності, промисловий шпіонаж).

Таблиця 2.3

Використання аутсорсингу та ко-сорсингу внутрішніми аудиторами у світі

Країни	Більше 10%	10% і менше	Не використовується, %
Загалом	17	27	56
Африка	14	28	58
Західна Європа	16	34	50
США та Канада	25	32	43
Середній Схід	28	28	44
Латинська Америка	18	17	65
Східна Європа-Центральна Азія	7	17	76
Тихоокеанська Азія	14	28	58

Джерело: [43, с. 130]

Предметом внутрішнього аудиту є механізм управління підприємством та його структура; дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень менеджменту; система бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління ризиками; стан використання та збереження майна, ступінь забезпеченості ресурсами та їх використання; окремі бізнес-процеси основної ді-

яльності. У табл. 2.7 бачимо оцінку найважливіших знань та навиків внутрішнього аудиту за оцінкою The Institute of Internal Auditors Research Foundation).

Варто наголосити, що в умовах розвиненого ринку ключовим критерієм ефективності всіх служб підприємства є його ринкова капіталізація, проте в вітчизняних реаліях СВА швидше орієнтуватиметься на знання середовища, змін законодавства та вміння розв'язувати конфлікти.

Таблиця 2.4

Знання та навики внутрішніх аудиторів за оцінкою The Institute of Internal Auditors Research Foundation

Знання та навики	Оцінка, %
Зростання вартості фірми за допомогою внутрішнього аудиту	88
Комунікаційні навики (ораторські, вміння презентувати матеріал)	71
Знання середовища, змін законодавства та професійних стандартів	60
Вміння розв'язувати конфлікти	51
Критичне, концептуальне і аналітичне мислення	48
Організаторські навики	45
Підвищення кваліфікації і розвиток персоналу	38
Зростання навиків керівництва	30
Навики бухобліку	13
IT-навики та користування технікою	11
Культурні особливості та знання іноземних мов	5

Джерело: [43, с. 132]

Крім того, залежно від сфери та специфіки діяльності завдання можуть змінювати важливість та змістовне навантаження. В даному випадку предмет конкретизуватиме безпосередні об'єкти дослідження внутрішніх аудиторів. Наприклад, якщо мова йде про визначення збереженості запасів, то предметом вважатимуться: оцінка інвентаризаційних відомостей та висновків й відповідність обліковій інформації; визначення ефективності та якості умов зберігання; аналіз застосування альтернативних варіантів зберігання; аналіз частоти постачання та вивезення (продажу, переміщення) запасів у відповідності до термінів зберігання та обсягів продажів; формування висновків щодо відповідальних осіб та розробка рекомендацій для усунення виявлених недоліків.

Методи внутрішнього аудиту об'єднують у загальнонаукові та спеціальні (розрахунково-аналітичні, документальні та методи узагальнення). Розрахун-

ково-аналітичні методи – це класичні прийоми економічного аналізу (групування, порівняння, ланцюгові підстановки, балансові вв'язування тощо), статистичні й економіко-математичні методи, аналітична перевірка.

Найпоширенішими методичними прийомами одержання аудиторських свідчень є аналітичні процедури, наведені в табл. 2.5.

Очевидно, що найбільш ефективними інструментами внутрішнього аудиту будуть ті, які ґрунтуватимуться на динамічному аналізі відносних показників діяльності та достовірно відображатимуть зміни, що відбуватимуться на підприємстві, та джерела коригування отриманих результатів.

Таблиця 2.5

Інструменти та техніки, що використовуються внутрішніми аудиторами у світі

Інструменти аудиту	Частка, %
Ризик-орієнтоване планування	76
Інші електронні засоби	70
Аналітичні огляди	64
Статистична обробка	57
Електронні документи	56
Техніка компютерного аудиту	48
Контрольна самооцінка	42
Блок-схемне програмне забезпечення	39
Бенчмаркінг	37
Безперервний та он-лайн аудит	31
Візуальна інтерпретація даних	28
Збалансована система показників	23
Процесне моделювання	12

Джерело: [43, с. 133]

Серед безлічі завдань, що стоять перед внутрішніми аудиторами як в Україні, так і за кордоном, можна виділити такі напрями роботи служби внутрішнього аудиту у сфері торгівлі (табл. 2.9):

- контрольна та ревізійна діяльність (найбільш поширена на вітчизняних суб'єктах господарювання у сфері торгівлі) – оскільки служба внутрішнього аудиту підпорядковується управлінцям як орган контролю за діяльністю менеджменту та працівників з боку вищого керівництва, тобто функціонально виконує роботу контролера-ревізора, а саме: виявляє господарські, фінансові та

інших порушення, факти розкрадань активів та інших шахрайств, причини порушень та винні особи і залучає їх до відповідальності; розробляє пропозицій з усунення виявлених порушень.

Розглядаючи українську модель внутрішнього аудиту можемо побачити два основних напрями роботи: ревізія та власне внутрішній аудит (забезпечення достовірності бухгалтерсько-фінансової звітності, мінімізація оподаткування та сприяння збереженості активів підприємства).

Таблиця 2.6

Основні напрями роботи служби внутрішнього аудиту у міжнародній практиці

Напрямок роботи	Частка, %
Операційний аудит	89
Аудит фінансових ризиків	72
Оцінювання ефективності контролю	70
Аудит інформаційних ризиків	63
Аудит підприємницького ризику	57
Забезпеченість цінних паперів та інвестицій	54
Управлінський аудит	50
Тести на банкрутство	42
Аудит аутсорсингових операцій	35
Огляд стратегій збалансованої системи показників	26
Кількісний аудит	24
Аудит оподаткування	19
Імплементація стандартів аудиту	5

Джерело: [43, с. 134]

Служба внутрішнього аудиту підприємств повинна реалізовувати різноманітні та масштабні завдання, які включають такі елементи:

1) моніторинг ефективності заходів внутрішнього контролю;

2) дослідження управлінської та бухгалтерської інформації;

3) контроль результативності та ефективності, в тому числі контроль нефінансовими засобами;

4) контроль за дотриманням вітчизняного законодавства, нормативно-правових актів та інших зовнішніх вимог, а також директив, політик та інших внутрішніх вимог керівництва.

При формуванні служби внутрішнього аудиту важливо також налагодити

автоматичну систему постачання інформації через спрямування інформаційних потоків, оскільки повна та своєчасна первинна інформація є обов'язковою умовою успішної реалізації не лише аналітичної функції, але й ухвалення правильних рішень у сфері запобігання помилок і розроблення системи заходів з посилення фінансово-економічної стабільності підприємства.

2.2. Система внутрішнього аудиту на підприємствах

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою яскраво свідчить, що досягнення високих показників ефективності управління та контролю забезпечуються завдяки створенню на підприємстві спеціальної служби внутрішнього аудиту, працівники якої повинні досконало знати специфіку власного підприємства, його організаційно-управлінську структуру, володіти технікою і методикою проведення перевірок, добре знати законодавчі та нормативні акти, вміти опрацьовувати отримані матеріали, визначати шляхи попередження та ліквідації недоліків і втрат, визначати резерви підвищення ефективності усіх видів діяльності підприємства [7, с. 21].

Функції внутрішнього аудиту залежать від змісту і специфіки діяльності підприємства. Однак, можна виділити низку типових функцій, притаманних відділу внутрішнього аудиту, незалежно від особливостей роботи підприємства, на якому він проводиться.

До функцій служби внутрішнього аудиту слід відносити [14, с. 86]:

1) контроль (полягає в контролі за відповідністю роботи підприємства вимогам законодавства та прийнятій політиці самого підприємства);

2) аналітику (полягає в аналізі діяльності всіх служб підприємства);

3) інформаційну функцію (полягає в інформаційному забезпеченні керівництва правдивою, повною та об'єктивною інформацією щодо діяльності підприємства);

4) консультування (полягає в наданні консультацій для підвищення ефективності діяльності кожного відділу окремо та підприємства в цілому).

Вважаємо за доцільне навести негативні аспекти при організації служби внутрішнього аудиту, що призводять до меншої ефективності здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві та недовіри до такої системи. Хоча із впровадженням внутрішнього аудиту фірма має істотні переваги, зокрема: виявлення резервів засобів та джерел підприємства, розробка рекомендацій щодо удосконалення системи обліку на підприємстві, що в кінцевому випадку призведе до економії витрат. Переваги і недоліки впровадження постійно діючої аудиторської служби на підприємстві наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Переваги і недоліки у впровадженні постійно діючої аудиторської служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Переваги	Недоліки
1. Ефективна система контролю за господарською діяльністю суб'єкта господарювання	1. Недостатнє виконання принципу незалежності аудитора
2. Сприяння покращенню якості зовнішніх аудиторських перевірок	2. Можливість помилкового уявлення зовнішніх аудиторів про фінансовий стан підприємства на основі ознайомлення із звітами внутрішніх аудиторів
3. Потреба внутрішнім аудиторам у меншій кількості часу та зусиль для виявлення наявних відхилень	3. Можливість зовнішніх аудиторів з легкістю вказати на прорахунки не лише рядових працівників, але й керівника підприємства
4. Забезпечення потреби підприємства у попередньому, поточному і наступному контролі	4. Менша вартість зовнішніх одноразових аудиторських послуг, ніж постійний контроль з боку внутрішніх аудиторських служб

Джерело: [14, с. 87]

Впровадження постійно діючої аудиторської служби на підприємстві у сучасних умовах господарювання має більше позитивних наслідків, ніж негативних. Тому, основними перевагами при впровадженні системи внутрішнього аудиту на, наш погляд, є виявлення резервів підприємства (у розрізі засобів та їхніх джерел); надання рекомендацій відносно вдосконалення систем бухгалтерського, податкового та оперативного обліку; оцінка ефективності використання ресурсів підприємства.

До недоліків впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві можна віднести зміну організаційної структури підприємства, що тягне за собою як

фінансові, так й інші види витрат, адже організація відділу внутрішнього аудиту вимагає залучення спеціалістів, окремого місця розміщення служби та збільшення документації.

Якщо визначати оцінку ефективності роботи внутрішніх аудиторів, то витрати на утримання служби внутрішнього аудиту звісно набагато менші у порівняння із позитивним ефектом наслідків її роботи. Функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві, за умови додержання вимог до її організації, є надійною гарантією недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства, неправильних та неефективних управлінських рішень.

На нашу думку, ефективність роботи служби внутрішнього аудиту буде вищою тоді, коли менші її функціональні зв'язки з іншими підрозділами. Обмеження та мінімізація відносин із різними службами мають позитивний вплив на вирішення поставлених проблемних питань. У протилежному разі, їх діяльність розширюється настільки, що результатом роботи стає не вирішення проблем, а їх констатація або фіксування.

У дослідженні аудиторської компанії «Ernst & Young» зауважено на зміщенні пріоритетів діяльності служби внутрішнього аудиту із забезпечення дотримання законодавчих вимог і фінансового контролю за збереженням майна до підвищення рівня покриття ризиків і вирішення актуальних для бізнесу завдань. У цьому ж звіті виокремлено п'ять основних напрямів розвитку функції внутрішнього аудиту в системі управління сучасним підприємством:

1) удосконалення процесу оцінки ризиків;

2) удосконалення механізмів виявлення і моніторингу нових для бізнесу ризиків;

3) встановлення тісного взаємозв'язку завдань служби внутрішнього аудиту і бізнес-цілей підприємства;

4) скорочення загальних витрат на служби внутрішнього аудиту без зниження рівня покриття ризиків;

5) виявлення можливостей скорочення витрат підприємства [14, с. 88].

Важливим питанням організації внутрішнього аудиту є, з одного боку, побудова раціональної структури апарату його управління, а з іншого – застосування відповідної організаційної форми. Це може бути як створення служби внутрішнього аудиту всередині підприємства, так і укладання угоди на надання послуг з питань, що стосуються внутрішнього аудиту незалежними аудиторськими фірмами (аутсорсинг).

Таблиця 2.8

Порівняльна характеристика форм організації внутрішнього аудиту*

Організаційна форма внутрішнього аудиту	Переваги	Недоліки
Створення відділу внутрішнього аудиту	- конфіденційність; - знання особливостей ведення бізнесу.	- залежність від вищого керівництва; - можлива наявність недостатнього досвіду та відсутність певних навичок і знань.
Аутсорсинг	- висока якість; - професіоналізм працівників; - своєчасність; - незалежність; - оптимізація витрат на утримання служби внутрішнього аудиту, оновлення програмного забезпечення; - надійність.	- висока вартість; - проблеми, пов'язані з передачею масиву інформації для здійснення послуг; - ймовірність настання банкрутства компанії, що надає послуги; - можливе недотримання конфіденційної інформації, збільшення терміну прийняття управлінських рішень.
Аутстафінг	- скорочує витрати на оплату праці та ведення документообігу; - зростає рівень керованості персоналом; - можливість зосередитися на основних напрямах бізнесу.	- відсутність чіткої нормативної бази в Україні; - відсутність контролю в кадрових питаннях.

Джерело: [11, с. 243]

Аутсорсинг – це передача організацією частини своїх завдань чи процесів на договірній основі сторонньому виконавцю (організації або фізичній особі), який є фахівцем у цій галузі та володіє необхідним досвідом, знаннями та технічними засобами.

Можливий і третій варіант – прийняття на роботу вузькоспеціалізованих

працівників для виконання певних завдань, які не в змозі виконати власні працівники підприємства. Така форма організації добре відома, як аутстафінг.

Аутстафінг – це виведення працівників зі штату персоналу підприємства та оформлення його у штаті іншої компанії із забезпеченням виконання трудових обов'язків на цьому підприємстві. Зазначені форми організації внутрішнього аудиту мають як свої переваги, так і недоліки (табл. 2.8).

Роботу служби внутрішнього аудиту необхідно організовувати таким чином, щоб її результати об'єктивно відображали діяльність структурного підрозділу, що перевіряється, та були зрозумілими для всіх користувачів цієї інформації. Тому при організації внутрішнього аудиту потрібно слідувати принципам: спеціалізації, пропорційності, паралельності, безперервності та ритмічності. Поруч з цим варто зазначити, що незалежно від обраної організаційної форми внутрішній аудит має здійснюватися в чітко визначеній послідовності (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Етапи здійснення процесу внутрішнього аудиту

Джерело: [11, с. 243]

На етапі визначення стратегічних цілей керівник служби внутрішнього аудиту проводить діагностику фактичного стану справ у різних напрямах діяльності підприємства, аналізує результати попередніх внутрішніх перевірок, оцінює елементи внутрішнього контролю підприємства. Для визначення пріо-

ритетних напрямів контролю керівник служби внутрішнього аудиту проводить консультації та наради з вищим керівництвом підприємства.

Суть етапу планування полягає у визначенні строків виконання внутрішнього аудиту, його виконавців, технічних засобів, оцінюванні рівня аудиторського ризику та меж суттєвості, складанні плану та програми внутрішнього аудиту.

Операційна функція – це основний етап аудиторської перевірки, на якому внутрішній аудитор збирає необхідні аудиторські докази, використовуючи заплановані аудиторські методи, прийоми та процедури. Зібрана внутрішнім аудитором інформація повинна бути належним чином відображена в його робочій документації. Він самостійно приймають рішення щодо методики та правил ведення робочих документів.

На етапі узагальнення інформації внутрішній аудитор оцінює зібрану в процесі перевірки інформацію згідно з встановленими критеріями, внутрішніми положеннями та інструкціями підприємства, законодавчими та нормативними актами, порівнює кількість виявлених помилок та порушень зі встановленим рівнем суттєвості.

На етапі формування висновків внутрішні аудитори складають аудиторський звіт, розробляють необхідні рекомендації та пропозиції та повідомляють вище керівництво підприємства про отримані результати.

На завершальному етапі контроль за усуненням виявлених недоліків та виконанням рекомендацій після обговорення усіх питань з вищим керівництвом здійснює служба внутрішнього аудиту.

До основних проблем в галузі внутрішнього аудиту слід відносити: недостатню кількість методичних, організаційних та методологічних розробок або повну їхню відсутність (в деяких аспектах); недостатнє нормативно-правове забезпечення та неефективність діючої бази; недостатню кількість кваліфікованих фахівців із внутрішнього аудиту та брак досвіду аудиторської діяльності; недостатню кількість або повну відсутність типових форм документів із внут-

рішнього аудиту; недостатнє інформаційне забезпечення та ступінь автоматизації процесу внутрішнього аудиту.

Зупинимося на основних проблемах, виявлених науковцями при дослідженні галузі внутрішнього аудиту (табл. 2.12), оскільки без розуміння наявних проблем та можливих шляхів їхнього подолання організація внутрішнього аудиту на підприємстві може виявитися неефективною.

Саму організацію внутрішнього аудиту на підприємстві можна умовно подати в розгляді таких питань: загальні питання; організаційні та методологічні питання.

Таблиця 2.9

Проблемні питання в сфері внутрішнього аудиту

Виявлена проблема	Шляхи подолання
Недостатня кількість методичних, організаційних та методологічних розробок або повна їхня відсутність (в деяких аспектах)	Як шлях подолання проблеми можна зазначити подальші дослідження в галузі методичного, організаційного та методологічного забезпечення внутрішнього аудиту
Недостатнє нормативно-правове забезпечення та неефективність діючої бази	Як шляхи подолання проблеми можна зазначити: вдосконалення існуючої нормативно-правової бази; подальші розробки нормативів
Недостатня кількість кваліфікованих фахівців із внутрішнього аудиту та брак досвіду аудиторської діяльності	Як шляхи подолання проблеми можна зазначити: виділення професії «внутрішній аудитор» в окрему спеціальність; забезпечення можливості підготовки кваліфікованих кадрів; застосування світового досвіду
Недостатня кількість або повна відсутність типових форм документів із внутрішнього аудиту	Як шляхи подолання проблеми можна зазначити: адаптація існуючих аудиторських документів до потреб та особливостей внутрішнього аудиту; розробка принципово нових форм документів; участь держави у процесі розробок у вигляді стимулювання підприємств до розробки власних форм
Недостатнє інформаційне забезпечення та ступінь автоматизації процесу внутрішнього аудиту	Як шляхи подолання проблеми можна зазначити: розробка та впровадження програм оцінювання аудиторських ризиків; синтез бухгалтерських та аудиторських програм

Джерело: [9, с. 149]

Як шляхи подолання зазначених проблем слід відмітити: вдосконалення нормативної бази; підготовку фахівців з внутрішнього аудиту; розробку документів з внутрішнього аудиту.

Отже система внутрішнього аудиту на підприємстві за умови дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та зниження ризику прийняття недоцільних та неефективних управлінських рішень вищим керівництвом.

2.3. Методика здійснення внутрішнього аудиту

Суб'єкти господарювання у вітчизняній практиці високим темпом перетворюються в усе складніші інституції, а турбулентності світової економіки розширюють масштаби кризових явищ між національними ринками. Забезпечення керованості розповсюдження зовнішніх впливів можливе за змін у методах, підходах та інструментах внутрішнього аудиту, які відповідатимуть складності внутрішнього, зовнішнього середовища і характеризують його як «ризико-орієнтований аудит».

З метою ефективної організації та методики аудиторської перевірки необхідно дотримуватись науково-обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт. Вивчення практики внутрішнього аудиту дозволило визначити три таких етапи: підготовчий (планування та визначення аудиторського підходу); поточний (тестування засобів контролю; перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичні процедури); результативний (завершення аудиту) (рис. 2.2).

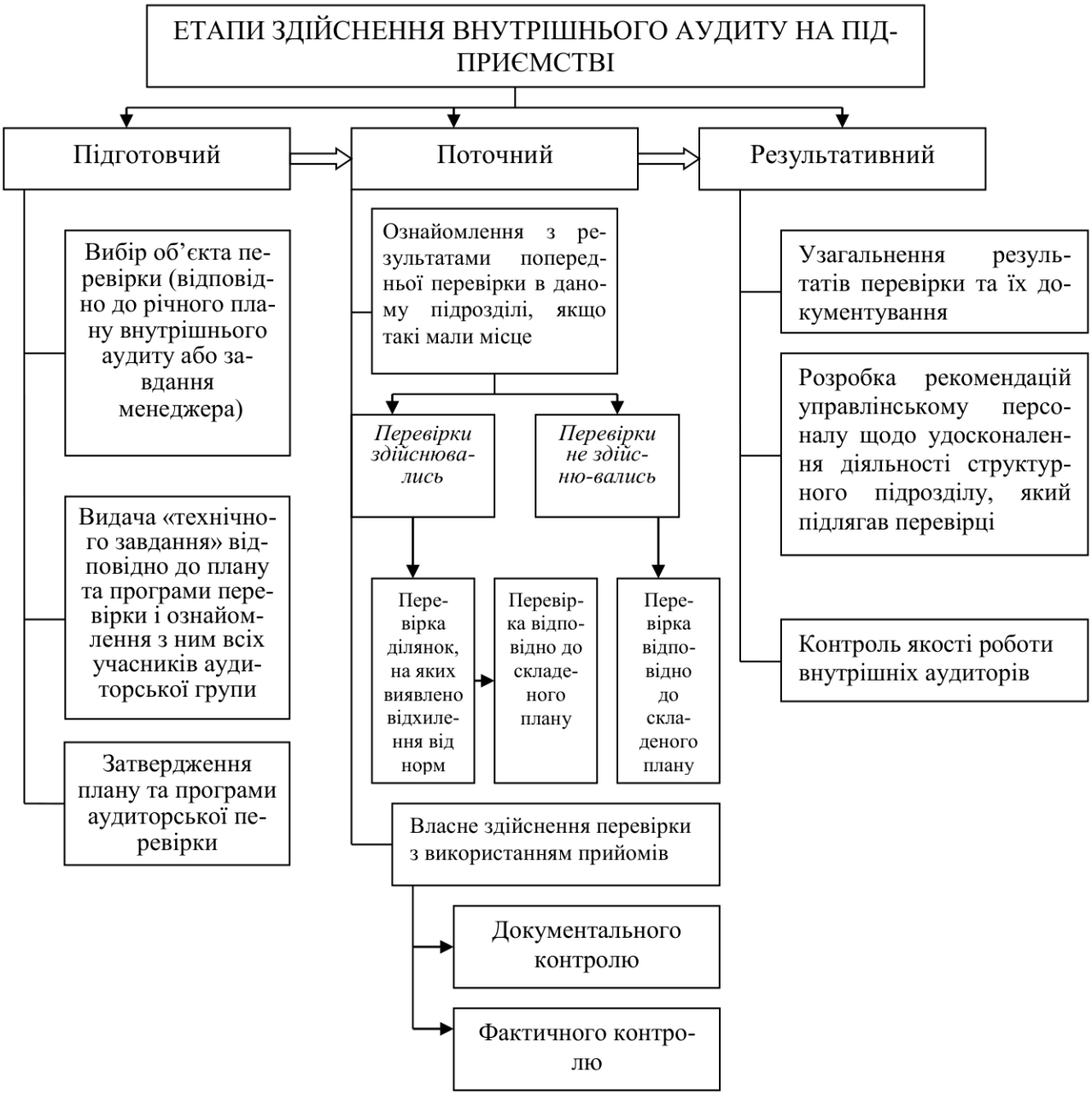


Рис. 2.2. Схема аудиторського процесу при здійснені внутрішнього аудиту на підприємстві

Джерело: узагальнено автором

Здійснення внутрішнього аудиту на першому етапі починається з формулювання мети його проведення. Наприклад, метою аудиту системи бухгалтерського обліку може бути перевірка відповідності обліку та звітності вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), перевірка незмінності облікової політики підприємства, наявність у працівників облікового персоналу обов'язків, що не можна суміщувати, своєчасність, повнота та результатив-

ність проведення інвентаризацій тощо.

Після того, як визначено мету аудиту, складається план аудиторської перевірки, визначається аудиторський підхід щодо досягнення поставленої мети та підсумкові документи, у яких будуть викладені результати аудиту.

Вибір внутрішнім аудитором власного підходу зумовлюється двома головними аспектами: по-перше, необхідно зібрати достатню кількість аудиторських доказів (свідчень), щоб аудитор зміг взяти на себе професійну відповідальність за виконання аудиту, по-друге, витрати часу аудита на отримання доказів мають бути мінімальними, щоб внутрішній аудитор зміг вчасно виконати дане завдання та приступити до виконання іншого.

У зв'язку з вищезазначеним необхідно прийняти декілька рішень управлінського і стратегічного характеру, зокрема, чи слід залучати до роботи інших спеціалістів (експертів); чи потрібно використовувати результати перевірок іншими внутрішніми аудиторами або аудиторськими організаціями дочірніх підприємств та ін.

Аудитору потрібно добре вивчити бізнес підприємства. Знання такого роду включає інформацію про загальні економічні фактори (динаміку макроекономічних показників, рівень економічної діяльності, джерела фінансування тощо), галузь економіки (ринок, конкуренти, характер діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку, система оподаткування, охорона довкілля та ін.). Отримується та постійно вдосконалюється інформація про об'єкт господарювання: управління і структура власності, організаційна структура та методи управління; особливості та динаміка діяльності – продажі, ринки, постачальники; особливості формування витрат; тенденції динаміки фінансових показників; система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; важливі дати, зокрема, дати проведення інвентаризацій; дати зустрічі аудитора з ревізійною комісією, радою директорів (спостережною радою, аудиторським комітетом).

На етапі планування здійснюється також оцінка ризику. Висновки аудитора щодо оцінки внутрішнього ризику та ризику контролю визначають характер, обсяг і масштаб процедур оцінювання обліку рахунку чи групи рахунків,

інших заходів внутрішнього аудиту. Якщо результати тестів контролю позитивні, аудитор визначає, чи може він зменшити детальні аудиторські процедури по суті (попередньо визначивши рівень суттєвості економічної інформації) або залишити значний обсяг процедур.

Тестування засобів контролю спочатку проводяться, щоб отримати уявлення про систему внутрішнього контролю, з тим, щоб аудитор міг оцінити рівень ризику як «ризик нижче максимального». Далі аудитор визначає, чи необхідні додаткові докази ефективності контрольних заходів, процедур структури контролю і чи дозволять ці докази провести подальше зменшення обсягу перевірки для виконання поставлених завдань аудиту. Якщо необхідно, аудитору слід провести додаткові перевірки засобів контролю.

Перший етап аудиторської перевірки закінчується складанням робочого плану, графіку, плану-графіку, програми аудиторської перевірки та інших документів з планування внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит націлений насамперед на оцінку та аналіз системи управління ризиками і систему внутрішнього контролю.

При формулюванні цілей вивчення об'єктів внутрішнього аудиту варто звернути увагу на наявні та можливі ризики, систему контролю і процес корпоративного управління. Визначення і документування цілей є необхідною умовою для встановлення й оцінки системи внутрішнього контролю. Оскільки функції, що виконуються внутрішніми аудиторами, є також частиною системи внутрішнього контролю, то цілі внутрішнього аудиту випливають із загальних цілей і завдань компанії.

Відповідність і взаємозв'язок цілей підприємства з цілями внутрішнього аудиту схематично представлено на рис. 2.3.

Поставлені перед внутрішніми аудиторами індивідуальні аудиторські завдання повинні включати: аналіз і оцінку адекватності елементів системи внутрішнього контролю і відповідних процедур; додержання підприємством положень нормативних і законодавчих актів; наявність і ефективність роботи систем бухгалтерського обліку й облікових процедур; наявність у системі управ-

лінської інформації підсистем, що контролюють виявлення і виправлення можливих помилок.



Рис. 2.3. Взаємозв’язок цілей підприємства і цілей внутрішнього аудиту

Джерело: узагальнено автором

Основним в аудиторській перевірці є відповідь на запитання, чи слід проводити додаткові перевірки засобів контролю і тим самим значно скоротити кількість аудиторських процедур по суті, чи їх слід проводити без великих обмежень на основі результатів перевірок засобів контролю. На рис. 2.4 наведені основні вимоги до аудиторських доказів при внутрішньому аудиті.



Рис. 2.4. Вимоги до аудиторських доказів при внутрішньому аудиті

Джерело: узагальнено автором

Нижче подаємо організаційну модель внутрішнього аудиту (табл. 2.10). Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи: умови проведення аудиту, систему бухгалтерського обліку та процедури аудиту. Кожний елемент становить сукупність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, видачі надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи та дотримання відповідних вимог. У поєднанні всі перераховані елементи структури внутрішнього контролю забезпечують підприємству зниження небажаного ризику в процесі ділової і фінансової діяльності, а також у бухгалтерському обліку.

Одним з основних й істотних відмінностей внутрішнього аудиту від інших систем та видів контролю є те, що він повинен проводитися як процес попередньо ретельно спланований (а не спонтанний). Попереджувальний характер внутрішнього аудиту є немаловажним психологічним фактором. Це озна-

чає, що кожна перевірка планується, а персонал підрозділу, що перевіряє, повідомляється про час, об'єкт і критерії перевірки для того, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри й виключити можливість відхилення персоналу від надання й демонстрування всіх необхідних даних.

Таблиця 2.10

Організаційна модель внутрішнього аудиту

Об'єкти внутрішнього аудиту	Джерела інформації	Методичні прийоми та способи аудиту
Майнові ресурси (основні засоби, МШП, сировина, матеріали, товари тощо)	Законодавчі акти	Суцільні перевірки
Касові, банківські операції (звіти касира, виписки банку)	Нормативні документи з обліку та аудиту	Вибіркові перевірки при аудиторському тестуванні
Праця і заробітна плата	Первинні й зведені документи	Інвентаризація
Розрахунки з постачальниками, покупцями, іншими дебіторами, кредиторами	Регістри бухгалтерського обліку	Лабораторний аналіз і експертні перевірки
Власний капітал (статутний, пайовий, резервний, додатковий)	Баланси та фінансові звіти	Економіко-математичне моделювання
Витрати	Засновницькі документи (статут, протоколи зборів засновників, свідоцтво, ліцензія)	Методи порівняльного аналізу
Фінансові результати	Акти перевірок, довідки, висновки, податкових адміністрацій, банку, державних фондів тощо	- технологічний контроль; - прогнозування результатів діяльності; - перевірка якості продукції, складання рекламаційних актів; - оформлення результатів перевірки та їх реалізація (накопичувальні відомості, акти обстежень, аудиторські звіти)

Джерело: узагальнено автором

Робочі документи аудитора мають відображати характер, час та обсяг аудиторських процедур. Зважаючи на те, що діяльність внутрішнього аудитора

регулюється відповідними внутрішніми положеннями, у зазначених документах необхідно чітко прописати формат документів, що фіксуватимуть результати роботи внутрішніх аудиторів.

Узагальнюючим документом результатів внутрішнього аудиту є Звіт внутрішнього аудиту. Однак можуть бути й інші (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Документи, які узагальнюють результати окремих напрямків діяльності служби внутрішнього аудиту

Напрямки діяльності служби внутрішнього аудиту у відповідності до поставлених завдань	Форма звітності
Періодичний контроль фінансово-господарської діяльності головної організації та її підрозділів	Звіт служби внутрішнього аудиту про перевірку підрозділу
Аналіз господарської і фінансової діяльності, оцінка економічних і інвестиційних проектів, економічної безпеки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю головної організації і її підрозділів	Аналітичні звіти фінансово-господарської діяльності підрозділів і усієї організації в цілому, аналітичні довідки і звіт по окремих питаннях
Проведення семінарів, підвищення кваліфікації і навчання персоналу, надання допомоги кадровій службі у підборі і тестуванні бухгалтерського персоналу	Звіти служби внутрішнього аудиту
Наукова розробка, видання методичних посібників, рекомендацій по бухгалтерського обліку, оподаткуванню, аналізу та інших напрямків інформаційного обслуговування підрозділів підприємства	Звіти служби внутрішнього аудиту
Консультування з питань фінансового, банківського та іншого господарського законодавства, оптимізації оподаткування, реорганізації та ліквідації підприємства	Довідки з посиланням на закони і інструкції
Комп'ютеризація бухгалтерського обліку, складання звітності, розрахунків з оподаткування та ін.	Звіти служби внутрішнього аудиту
Взаємодія з зовнішніми аудиторами, представниками податкових та інших контролюючих органів	Звіти служби внутрішнього аудиту

Джерело: узагальнено автором

Для внутрішнього аудиту поки що не розроблені форми звітності, узагальнення результатів перевірки. Не можна механічно використовувати ті форми звітності, які застосовуються у вітчизняній практиці зовнішнього аудиту, ревізії. Звіти внутрішніх аудиторів повинні складатися за формою, розробленою безпосередньо на підприємстві.

Висновки до розділу 2.

Внутрішній аудит виступає важливим інструментом контролю за діяльністю підрозділів та підприємства в цілому. Основною метою його впровадження є отримання незалежної та достовірної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення фактів порушень та визначення резервів для поліпшення.

Важливою функцією внутрішнього аудиту є сприяння вирішенню проблем, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої та відповідної сучасним вимогам системи формування інформації та управлінських пропозицій. Кваліфікована служба внутрішнього аудиту, користуючись ексклюзивними інструментами аудиту, не лише виявляє проблеми, але й здатна прогнозувати їхню майбутню динаміку та формувати рекомендації, спрямовані на прийняття ефективних управлінських рішень в довгостроковій перспективі.

Такий підхід до внутрішнього аудиту підкреслює його стратегічне значення як інструменту, спроможного не лише реагувати на поточні проблеми, але й активно впливати на розвиток та конкурентоспроможність підприємства. Забезпечуючи незалежну та компетентну оцінку, внутрішній аудит стає невід'ємною частиною системи управління, спрямованою на досягнення стратегічних та оперативних цілей організації.

Оцінюючи ефективність роботи служби внутрішнього аудиту на підприємстві, можна констатувати, що витрати на утримання цієї служби є набагато меншими порівняно з позитивними наслідками її діяльності. Функціонування служби внутрішнього аудиту, при дотриманні вимог до її організації, становить надійну гарантію недопущення майбутніх необгрунтованих та незаконних дій працівників підприємства, а також прийняття правильних та ефективних управлінських рішень.

Дослідження практики внутрішнього аудиту виявило, що для досягнення ефективної організації та методики аудиторської перевірки необхідно дотримуватись науково-обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт, яка включає три ключові етапи.

РОЗДІЛ 3
ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК ФАКТОРА ВПЛИВУ НА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Удосконалення організації та методики внутрішнього аудиту

Важливим при проведенні внутрішнього аудиту є його нормативно-правове забезпечення. При розробці нормативної бази з внутрішнього аудиту необхідно визначити її основні цілі та завдання, а також коло інформації, яку необхідно мати власникам та вищим державним органам відносно цього підприємства.

Основними вимогами до нормативно-правових актів з внутрішнього аудиту є:

– однозначність трактування (уникнення моментів, трактуючи які можна по-різному розуміти одну і ту саму норму);

– зрозумілість (нормативні акти з внутрішнього аудиту повинні бути зрозумілими для всіх суб'єктів, які керуються ними при здійсненні внутрішнього аудиту або при використанні його результатів);

– відповідність суміжним нормативно-правовим актам (положення нормативного акту з внутрішнього аудиту не повинні суперечити окремим положенням суміжним нормативно-правовим актам);

– універсальність (нормативний акт з внутрішнього аудиту повинен бути таким, який можна використовувати при здійсненні економічної діяльності в усіх галузях економічної діяльності);

– адаптивність до економічних змін в країні (в положеннях нормативних актів не повинно міститись вимог, які необхідно змінювати при зміні економічної ситуації в країні).

Враховуючи вищевикладену інформацію, окрім внесення змін та коригувань до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, які враховуватимуть особливості національної економіки та її нормативно-правового регулювання,

необхідно розробити та впровадити в дію Положення “Про внутрішній аудит на вітчизняних підприємствах”.

Прийняття та використання даного положення дозволить підприємствам збільшити ефективність їхньої діяльності, а також дозволить розширити зв’язки з іноземними партнерами, для яких одним із основних показників успішної діяльності підприємства є здійснення внутрішнього аудиту. Структура положення та інформація, яка повинна в ньому міститись, наведена в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Структура положення “Про внутрішній аудит на вітчизняних підприємствах”

Структура положення	Пояснення до розділу
1	2
1. Сфера дії положення	Наводиться інформація про суб’єктів господарювання, впровадження внутрішнього аудиту для яких є обов’язковим
2. Законодавство про внутрішній аудит	Перелічуються суміжні нормативно-правові акти, які регулюють здійснення внутрішнього аудиту
3. Основні поняття	Наводяться основні визначення, необхідні для розуміння положення, серед них внутрішній контроль, внутрішній аудит, внутрішній аудитор, головний внутрішній аудитор, висновок внутрішнього аудиту, аудиторський комітет тощо
4. Внутрішній аудитор та служба внутрішнього аудиту	Наводяться вимоги до внутрішніх аудиторів та основні засади діяльності служби внутрішнього аудиту
5. Стандарти внутрішнього аудиту	Основа та суб’єкти розробки Стандартів внутрішнього аудиту, а також ступінь обов’язковості до виконання
6. Висновок внутрішнього аудиту та інші документи, які відображають результат роботи внутрішніх аудиторів	Зазначаються особливості висновку внутрішнього аудиту, порядок його складання та подання, суб’єкти його використання, а також вимоги щодо інформаційного навантаження інших документів, які відображають роботу внутрішніх аудиторів
7. Проведення позапланового внутрішнього аудиту	Зазначаються випадки, за яких внутрішній аудит проводиться поза графіком
8. Права та обов’язки суб’єктів господарювання при проведенні внутрішнього аудиту	Наводяться права та обов’язки суб’єктів на підприємстві, в ході проведення аудиту (терміни та обсяги інформації), а також порядок взаємодії служби внутрішнього аудиту та інших підрозділів при проведенні аудиту
9. Кваліфікації внутрішніх аудиторів	Наводиться кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів, а також порядок проходження ними курсів підвищення кваліфікації
10. Відповідальність аудиторів	Наводиться інформація про види відповідальності, які накладаються на внутрішніх аудиторів у зв’язку з порушенням окремих правил їхньої діяльності

Джерело: запропоновано автором

У результаті аналіз наведеної в табл. 3.1 структури запропонованого документу встановлено, що його впровадження та використання в практичній діяльності окремих підприємств сприятиме підвищенню якості їх діяльності, оскільки передбачає:

– уніфіковане трактування внутрішнього аудиту;

– обов'язковість впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах, які мають вихід на міжнародний ринок;

– забезпечення служби внутрішнього аудиту висококваліфікованими кадрами.

Визначення організаційної форми суб'єкта внутрішнього аудиту та розробка базового нормативного документу є підставою розробки подальших заходів у межах організаційного забезпечення внутрішнього аудиту.

Позитивні результати впливу внутрішнього аудиту вказують на важливість його ролі та значення у здійснені фінансово-господарській діяльності підприємств.

Основні результати ефективної роботи служби внутрішнього аудиту:

1. Підтвердження достовірності та повноти інформації при складанні річної звітності.

2. Попередження помилок у бухгалтерському обліку.

3. Раціональне використання матеріальних ресурсів.

4. Покращення фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб.

5. Попередження зловживань на всіх ланках організації виробництва.

6. Покращення фінансового стану підприємства.

7. Прогнозованість діяльності підприємства та уникнення ризиків.

Практичний досвід функціонування внутрішнього аудиту свідчить, що на кожному етапі обробки первинних документів і їхньої трансформації у звіти внутрішній аудит відіграє важливу роль для правильності заповнення цих документів (обов'язкові реквізити, вчасне отримання їх бухгалтерією), облікових реєстрів (правильність складання бухгалтерських проведень, повнота відобра-

ження сум), фінансових, податкових і статистичних звітів підприємства.

Також внутрішній аудит сприяє попередженню помилок у бухгалтерському обліку. Роль і значення внутрішнього аудиту полягає у попередженні потенційних помилок, виявленні вже здійснених, а також в їхньому усуненні до складання звітів чи перевірки контролюючими органами.

Служба внутрішнього аудиту сприяє покращенню фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, оскільки передбачає постійний поточний контроль завідувачів складів, касирів, підзвітних осіб, інших матеріально-відповідальних осіб. Таким чином, внутрішній аудит дає змогу запобігти крадіжкам, зловживанням, халатності, безвідповідальному ставленню до обов'язків цих осіб, а також штрафним санкціям за порушення строків звітування підзвітними особами.

Значення внутрішнього аудиту для покращення фінансового стану підприємств загалом полягає у підвищенні їхньої ліквідності та платоспроможності, збільшенні показників фінансової стійкості шляхом надання пропозицій внутрішнім аудитором щодо поліпшення організації господарських процесів, проведення фінансового та економічного аналізу діяльності підприємства, виявлення резервів збільшення випуску продукції.

Підсумовуючи результати аналізу, зазначимо, що внутрішній аудит має істотне значення для виявлення та попередження помилок в обліку, виявлення та мобілізації наявних резервів, сприяє підвищенню ефективності та якості роботи, в тому числі фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, посиленню режиму економії, дає змогу прогнозувати діяльність підприємства та уникнути ризиків.

Відділ внутрішнього аудиту на підприємстві має бути організований таким чином, щоб чисельність його працівників була оптимальною, тобто такою, при якій економічні вигоди від його функціонування перевищували витрати на його утримання.

Для оптимізації кількості внутрішніх аудиторів спочатку необхідно проаналізувати залежність кількісних показників, наприклад, обсягу реалізації та

прибутку від наявності та ефективного функціонування окремої служби внутрішнього аудиту.

Досліджувані підприємства, де немає окремого відділу внутрішнього аудиту, на запитання щодо створення в майбутньому служби внутрішнього аудиту відповіли по-різному. Причини невпровадження окремої служби внутрішнього аудиту на підприємствах різні: брак інформації про внутрішній аудит та його доцільності, брак коштів та брак спеціалістів.

Оптимальна величина кількості внутрішніх аудиторів залежить на підприємстві від таких чинників:

– загальна чисельність працюючих;

– валюта балансу;

– кількість покупців продукції;

– асортимент продукції.

– фактична кількість видів діяльності;

– кількість суб'єктів господарювання, що входять у склад підприємства;

– здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Кількість внутрішніх аудиторів залежить від загальної чисельності працюючих, оскільки велика кількість працівників передбачає існування багатьох підрозділів на підприємстві, різних відділів, розгалуженості діяльності, а значить внутрішній виконує більший обсяг роботи ніж той, який працює на підприємстві з незначною кількістю працюючих. Значна кількість виробничих цехів вимагає значної кількості майстрів, завідувачів складів тощо, тому необхідно посилювати контроль за їхньою діяльністю і виконанням обов'язків.

Валюта балансу як фактор впливу на кількість внутрішніх аудиторів передбачає різноманітність заповнених підприємством статей балансу. В активі балансу підприємств завжди мають місце основні засоби, виробничі запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти. Рідше – поточні та довгострокові біологічні активи, нематеріальні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, витрати майбутніх періодів У пасиві балансу цих підприємств завжди мають місце статутний, резервний і додатковий

капітали, нерозподілені прибутки (непокриті збитки), поточна кредиторська заборгованість. Рідше – довгострокова кредиторська заборгованість, відстрочені податкові зобов'язання, цільове фінансування та цільові надходження, доходи майбутніх періодів.

Таким чином, чим більша валюта балансу, що передбачає більшу кількість об'єктів аудиту, тим більші обсяги роботи аудитора. Якщо на підприємстві кількість об'єктів (заповнених статей балансу) не значна, то первинної та зведеної документації для аудиторської перевірки буде не багато, а значить простішим буде аналіз ліквідності та платоспроможності, ділової активності, фінансової незалежності тощо. Збільшення кількості об'єктів прямо пропорційно впливає на обсяги роботи та функціональні завдання аудитора, на кількість аудиторів на підприємстві.

Кількість покупців продукції підприємства має вплив на чисельність внутрішніх аудиторів, оскільки останні перевіряють первинні документи з реалізації продукції, правильність оформлення податкових і товаротранспортних накладних, інших первинних документів, здійснюють аналіз руху дебіторської заборгованості контрагентів. Чим більша кількість покупців і договорів укладених з ними, тим більша інформаційна база перевірки внутрішнього аудитора, відтак збільшуються його функціональні завдання.

Асортимент продукції має прямий вплив на обсяги роботи внутрішніх аудиторів. Чим більший асортимент продукції підприємства, тим детальніше аудитор має вивчати процеси виробництва, здійснювати контрольні запуски списання сировини на виробництво продукції, надавати пропозиції щодо удосконалення процесу виробництва.

Основним завданням перевірки фінансової звітності структурних підрозділів підприємства є встановлення її достовірності. В цілому, порядок перевірки фінансової звітності у процесі внутрішнього аудиту подібний до порядку, розробленого для зовнішнього аудиту фінансової звітності. Однак проведення внутрішнього аудиту показали необхідність приділення особливої уваги перевірці правильності відображення взаємних розрахунків між

підрозділами і головним підприємством (рис. 3.1).

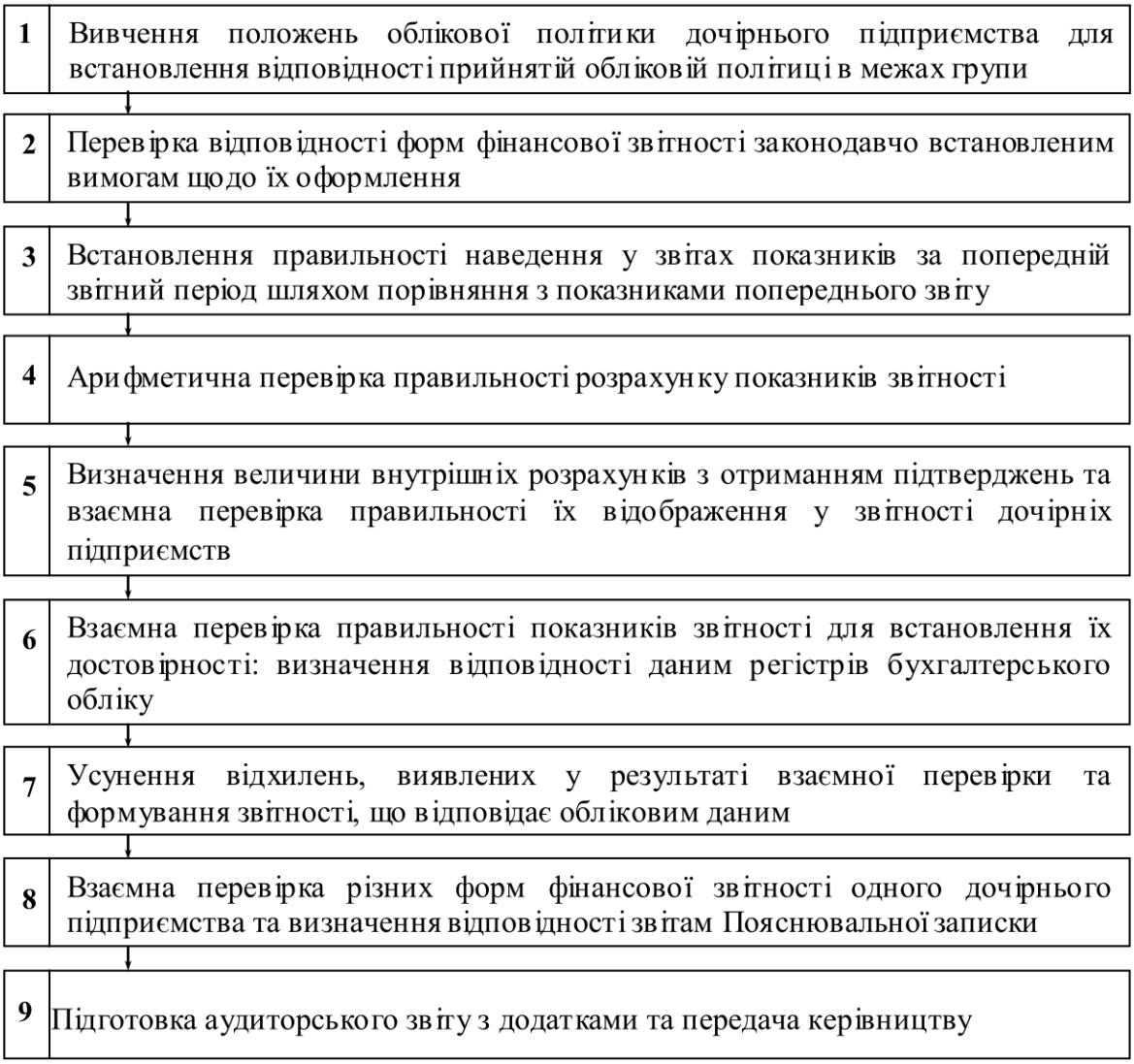


Рис. 3.1. Запропонована модель методики внутрішнього аудиту фінансової звітності структурних підрозділів

Джерело: узагальнено автором

Для реалізації наведених у рис. 3.2 дій необхідно вжити ряд організаційних заходів:

1) у додатку до Положення про облікову політику підприємства, а також в Положенні про внутрішній аудит визначити строки подання відповідними структурними підрозділами фінансової звітності до служби внутрішнього аудиту;

2) у внутрішніх нормативних документах навести перелік документів, які слід надавати з фінансовою звітністю для проведення її аудиту: форми

річної фінансової звітності (повної або скороченої), пояснювальна записка до звіту підрозділу, відомості за аналітичними рахунками обліку дебіторської та кредиторської заборгованості, запасів, доходів від реалізації, а також доходів і витрат за іншими видами діяльності, оформлені відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 зі змінами та доповненнями довідки про залишки і динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості іншим структурним підрозділам підприємства, витрати і доходи у результаті внутрішньо групових операцій з реалізації та придбання;

3) затвердити графік проведення аудиту фінансової звітності підприємств із закріпленням строків їх проведення та відповідальності за їх порушення;

4) встановити відповідальність посадових осіб підприємства за надання внутрішньої недостовірної звітності.

У розвиток запропонованої методики розроблено робочі документи внутрішнього аудитора, які призначені для накопичення необхідних для перевірки показників звітності та інших допоміжних документів (облікових регістрів).

З метою документального фіксування обсягів внутрішніх розрахунків та встановлення правильності їх відображення у звітностях головного та підпорядкованих підприємств запропоновано документ за формою табл. 3.2

Таблиця 3.2

Відомість перевірки внутрішніх розрахунків у межах підприємства

№ з/п	Підприєм-ство	Показник	Сума, грн.	Підтверджуючий документ	Контрагент	Відображено у звітності		Примітки
						форма, ря-док	сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: запропоновано автором

На основі показників даної таблиці здійснюється взаємна перевірка відомостей різних підприємств про спільні здійснені операції, що є в подальшому підставою для елімінування сум внутрішніх розрахунків із зведеної або консолідованої звітності.

Порівняння внутрішніми аудиторами показників фінансової звітності з наданими обліковими регістрами, як правило, здійснюється за допомогою робочих таблиці, що використовуються внутрішніми аудиторами. У вказаних робочих документах фіксуються показники звітних форм, облікових регістрів, виявлені відхилення і примітки аудиторів щодо внесених змін у перевірені звіти або причин розбіжностей.

Узагальнення результатів перевірок фінансових звітів відображається у звіті внутрішнього аудитора, вимоги до якого відповідають вимогам до зовнішнього аудиторського звіту.

Для виконання внутрішніми аудиторами завдання зі сприяння оптимізації витрат і скорочення втрат необхідно діяти в наступному порядку:

1) проаналізувати обсяг витрат і розрахувати показники ефективності використання ресурсів підприємства;

2) дослідити відповідність працівників, що несуть матеріальну відповідальність, а також наділені контрольним повноваженнями, займаним посадам. Для цього запропоновано внутрішнім аудиторам наступний порядок дій: вивчити посадової інструкції працівника, визначити своєчасність виконання ним поставлених завдань і підготовки звітних документів (на основі журналів реєстрації, дослідження наказів на преміювання, дисциплінарні стягнення), а також оцінити рівень знань, яких вимагає займана посада (шляхом тестування, співбесіди), окреслити коло документів, які уповноважена підписувати посадова особа, порівняти ці документи з відомостями, в яких виявлено перевитрачання чи нецільове використання ресурсів підприємства на попередньому етапі аналізу витрат, оцінити величину завданих збитків;

3) підготувати звіт про виявлені відхилення з пропозиціями щодо заходів

для усунення та попередження недоліків з обґрунтуванням вартісного результату проведених дій.

Впровадження служби внутрішнього аудиту дозволить:

1) виявити помилки щодо ведення бухгалтерського обліку активів, пасивів та фінансових результатів, а також при складанні фінансової та статистичної звітності;

2) підвищити ефективність прийняття управлінських рішень на рівні підприємства, використовуючи результати внутрішнього аудиту Модель інформаційних потоків між відділом внутрішнього аудиту та іншими підрозділами підприємства .

Отже, розроблено організаційні засади функціонування підсистеми внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві.

Зокрема, запропоновано структуру підсистеми внутрішнього аудиту, а також передумови для розроблення посадової інструкції аудитора з перевірки обліку та звітності.

Стандартне Положення про службу внутрішнього аудиту підприємства адаптовано до специфіки сільськогосподарського підприємства, розроблено Календарний план роботи відділу внутрішнього аудиту і його спеціалістів.

Також для підвищення ефективності діяльності підприємства пропонуємо Методичні вказівки щодо планування внутрішнього аудиту та Методичні вказівки щодо оформлення робочих документів внутрішнього аудитора.

Спираючись на те, що служба внутрішнього аудиту є структурним елементом підприємства, вважаємо, що операції, пов’язані з її діяльністю, повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. Відображення витрат та доходів від утримання служби внутрішнього аудиту на рахунках бухгалтерського обліку дасть можливість отримувати повну інформацію щодо економічної ефективності внутрішнього аудиту.

3.2. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграраційних процесів

Важливість управління господарськими процесами, критичні стани в діяльності суб'єктів господарювання, невизначеність їх діяльності зумовлюють перегляд інструментів підготовки управлінської інформації. Вищенаведене, поза сумнівом, посилює значення внутрішнього аудиту, якість якого виступає вирішальним чинником. Якісною визнається послуга, котра надається аудиторами з дотриманням професійних стандартів внутрішнього аудиту, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють діяльність, і така, котра задовольняє потреби користувачів [5, с. 229].

Метою контролю якості аудиту є забезпечення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. Варто розрізняти стратегічні та тактичні аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту.

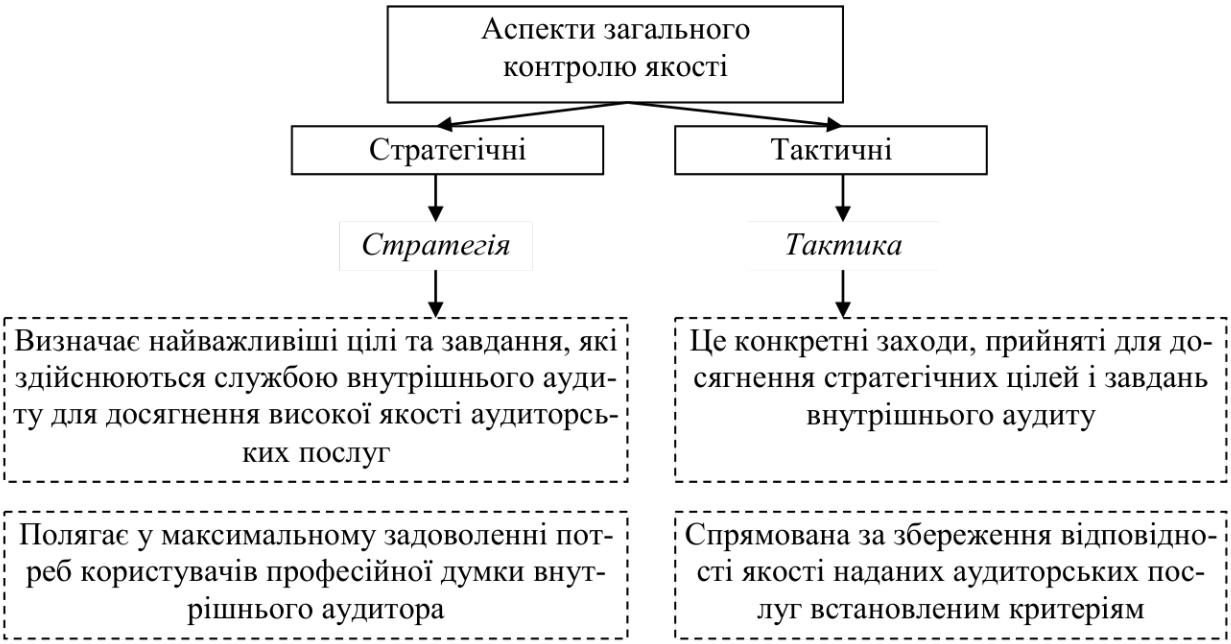


Рис. 3.2. Аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту

Джерело: [5, с. 230]

Для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість - це головне при наданні аудиторських послуг, внутрішній аудит встановлює свою політику та відповідні процедури контролю якості.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості внутрішнього аудиту несе керівник служби. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити та впровадити у практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що персонал служби, а також сам керівник діють відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу професійної етики та законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, а висновки (звіти), що надаються службою, відповідають умовам аудиторських завдань.

Політика та процедури контролю якості служби внутрішнього аудиту «мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з професійними стандартами внутрішнього аудиту, наприклад, у вигляді положення чи посібника з контролю якості, збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень служби внутрішнього аудиту».

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів, як відповідальність керівника за організацію контролю якості, етичні стандарти, отримання завдання і співпраця з клієнтом, виконання спеціальних завдань, фахові людські ресурси, виконання та моніторинг завдання.

Усі елементи контролю якості є взаємозалежними. Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені політика та процедури контролю якості. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів ґрунтується на стандартних процедурах і політиках, а також на професійній думці керівника служби та керівника аудиторського завдання конкретного об'єкта, якому доручено виконувати таке завдання та керувати персоналом, зайнятим у його виконанні. Система контролю якості повинна забезпечити комплексну оцінку проведення аудиторських процедур і розроблення механізмів їхнього корегування. Для того, щоб акціонери підприємства, а також вищий менеджмент, комітет з аудиту та зовнішні аудитори почували себе впевнено, отримуючи послуги вну-

трішнього аудиту, керівник служби розробляє програму внутрішніх і зовнішніх оцінок якості роботи внутрішнього аудиту.

Зовнішні експерти повинні мати професійний досвід у сфері внутрішнього аудиту та підтверджену професійну кваліфікацію, мати уявлення про конкретний виробничий сектор, галузь, знати технічні та технологічні процеси. Незалежність експертів припускає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів.

Оцінка може проводитися зовнішньою стороною, тоді аналіз буде мати незалежний і неупереджений характер, а отже, користь від такої роботи буде очевидною. Проте зовнішня оцінка навряд чи зможе повною мірою врахувати всі фактори, що впливають на співвідношення витрат і вигід при аналізі прибутковості та корисності служби внутрішнього аудиту та синергійного ефекту від її наявності. Таке обмеження зумовлене тим, що певна фінансова та інша інформація може виявитися конфіденційною, недоступною зовнішнім оцінювачам.

На завершення проведення оцінки зовнішній експерт повинен підготувати офіційний письмовий звіт, який має містити висновки про ступінь відповідності організації діяльності служби внутрішнього аудиту діючим стандартам, а також, якщо буде потреба, надати рекомендації з удосконалення процесів і процедур. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний поінформувати вище керівництво та наглядову раду про результати виконання програми гарантії та підвищення якості.

Оцінка відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури служби внутрішнього аудиту щодо системи контролю якості є відповідними, адекватними, працюють ефективно та додержуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Підтримка високої якості аудиту гарантує підприємству одержання максимальної користі від своєї служби аудиту. Відповідальність за процес моніторингу повинен нести керівник служби внутрішнього аудиту. Контроль за якіс-

тю можна здійснювати через керівництво служби аудиту; групи однакових за посадовим рівнем співробітників всередині аудиторської служби; зовнішній аудит. Керівник Служби повинен забезпечувати щоквартальний контроль якості роботи внутрішніх аудиторів щодо застосування професійних стандартів (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Питання оцінки якості застосування професійних стандартів

Стандарти планування	Стандарти виконання	Стандарти завершальної стадії
- яким є рівень якості аудиторських документів та висновків; - чи анотував керівник аудиторської перевірки планові завдання, щоб виділити області, що вимагають спеціальної уваги; - чи ставилися перевіряльниками питання про найбільш важливі зміни у робочому процесі або про недавні труднощі; - чи існує свідчення того, що питання, виділені у ході попередньої аудиторської перевірки, були поставлені на перший план поточної перевірки	- чи досягнуто цілей аудиторської перевірки; наскільки вагомою є інформація, - чи підтримує вона зроблені висновки; - чи всі завдання у рамках аудиторської перевірки були виконані; - чи оцінювали аудитори стан контрольних механізмів в цілому по кожній області, що перевіряється; - чи були своєчасно спрямованими первинні результати аудиторської перевірки, що проводиться; - чи своєчасно була отримана відповідь від об'єкта, що перевіряється; - чи була ця відповідь адекватною	- чи було ознайомлене керівництво служби аудиту з робочими документами до того, як був випущений офіційний звіт; - чи всі важливі питання, відбиті у первинних документах, включено до звіту; - чи всі важливі питання були відбиті у первинних документах звіту; - чи за прийнятний час був підготовлений звіт; - якщо звіт припускає одержання відповіді, то чи одержав хто-небудь зі співробітників завдання контролювати його надходження; - чи було проведено аудиторську перевірку в рамках виділених на неї коштів; - чи чітко є визначеними питання для контролю при проведенні наступної аудиторської перевірки; - якою є якість виконання аудиторських документів

Джерело: [5, с. 231]

Також рекомендується здійснювати моніторинг системи контролю якості та ефективності діяльності служби. Здійснюючи моніторинг системи контролю якості, уповноважена особа, у першу чергу, оцінює затверджену керівництвом внутрішню систему контролю якості, її відповідність прийнятим нормативним документам, що регламентують діяльність внутрішніх аудиторів. Варто враховувати, що наявність затвердженої керівництвом системи контролю якості не дає повної гарантії того, що служба внутрішнього аудиту дійсно здійснює ау-

диторські послуги на найвищому рівні якості, тому уповноважена особа повинна вибірково ознайомитися з результатами проведення перевірок з метою одержання підтвердження дієвості внутрішніх процедур контролю.

Завданням моніторингу є розробка необхідних процедур, спрямованих на тестування функціонуючої системи контролю якості для забезпечення впевненості у високому рівні якості та надійності контролю. Для цього реалізуються такі заходи.

1. Розробка програми моніторингу контролю якості Програма моніторингу контролю якості включає перевірку дотримання нормативних вимог і умов; перевірку наявності розроблених і прийнятих корпоративних стандартів; оцінку системи підбору кадрів і програми підвищення кваліфікації працівників; дослідження корпоративних систем контролю якості та висловлення думки про її ефективність; оцінку практичного здійснення всіх етапів аудиторської перевірки (від прийняття завдання до завершення аудиту та надання аудиторського висновку при правильному та повному оформленні робочої документації відповідно до нормативних документів); оцінку інших факторів, що забезпечують необхідний рівень якості діяльності служби внутрішнього аудитуі виконуваних завдань з аудиту.

2. Моніторинг контролю якості окремих аудиторських завдань Контроль якості виконання аудиторських завдань можливо здійснювати відповідно до шаблона контролю якості. При цьому кожне окреме питання може мати власну оцінку, залежно від своєї значності. Загальна сума балів розподіляється між окремими працівниками служби внутрішнього аудиту та в кінцевому варіанті може впливати на оцінку ефективності роботи кожного аудитора та на об'єктивну оцінку визначення можливої суми винагороди за результатами діяльності кожного звітного періоду.

Перевірки окремих завдань мають здійснюватися циклічно. Завдання, які відбираються для перевірки, мають включати, як мінімум, одне завдання на кожного керівника групи із завдань за період, який зазвичай становить не більше трьох років. Схема організації перевірки, включно з часом проведення

окремих завдань, залежить від багатьох чинників, які включають: розмір підприємства та служба внутрішнього аудиту; кількість і географічне розташування офісів структурних підрозділів; результати попередніх моніторингових процедур; ступінь повноважень як персоналу, так і структурних підрозділів (наприклад, чи має право служба внутрішнього аудиту структурного підрозділу проводити власні перевірки, чи перевірки призначає та проводить лише служба внутрішнього аудиту головного офісу); природа та складність практики та організації діяльності підприємства; ризики, пов'язані із замовниками внутрішнього аудиту та конкретними завданнями.

Процес перевірки завершених завдань включає відбір необхідних завдань, які можуть бути відібрані без попередження робочої групи. Перевіряють завдання аудитори, що не входили до складу робочої групи, не здійснювали контроль якості виконання завдання. Для визначення обсягів перевірки особа, що здійснює моніторинг, бере до уваги обсяг висновків незалежної зовнішньої перевірки. При цьому незалежна зовнішня перевірка не замінює власної внутрішньої програми моніторингу.

Керівник служби внутрішнього аудиту повинен періодично готувати звіти, що підсумовують всі проблеми, виявлені системою контролю якості. Питання, які здаються незначними при ізольованому розгляді процесів контролю, розглянуті поряд з іншими аспектами, можуть виявити загрозливі негативні тенденції. Вчасно не усунуті, такі тенденції здатні перетворитися у великі недоліки системи контролю якості. Проведена в ході моніторингу оцінка кожного з недоліків повинна перетворитись у рекомендації з їхнього усунення.

Для підтримки системи контролю якості внутрішнього аудиту на відповідному рівні пропонуємо: обумовити процедури забезпечення стандартів якості служби внутрішнього аудиту при виконанні аудиторських завдань, а саме: проводити контроль за фаховим складом та підвищенням кваліфікації кадрів служби; розробити методичні вказівки відносно форми та складу робочих документів; запропонувати методологію узгодження розбіжностей у професійних судженнях працівників, зайнятих на одному завданні; + сприяти підвищенню

професійного рівня працівників за допомогою: обговорення сучасних аудиторських процедур, їхнього впливу на можливості удосконалення роботи підприємства; у програмі керування кадрами надавати особливої уваги новачкам, включати у навчальні програми плани щодо підвищення їх кваліфікації; стимулювати працівників до навчання та підвищення кваліфікації; здійснювати поточну оцінку реалізованих завдань з метою виявлення відповідності досвіду роботи, встановленим органом державного регулювання діяльності внутрішніх аудиторів та професійними об'єднаннями внутрішніх аудиторів; оцінки досвіду в різних сферах аудиту та різних галузях економіки; урізноманітнення виконуваної роботи.

3. Документування системи контролю якості. Служба внутрішнього аудиту зобов'язана застосовувати політику та процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка б містила опис кожного елемента системи контролю якості внутрішнього аудиту.

Висновок до розділу 3.

Внутрішній аудит, як важливий інструмент контролю та управління в організації, вимагає належного нормативно-правового забезпечення. При розробці нормативної бази для внутрішнього аудиту важливо чітко визначити основні цілі та завдання, а також обсяг інформації, яку слід надавати власникам та вищим державним органам щодо даного підприємства.

Основні вимоги до нормативно-правових актів з внутрішнього аудиту включають однозначність трактування, зрозумілість, відповідність суміжним нормативно-правовим актам, універсальність і адаптивність до економічних змін у країні. Однозначність та зрозумілість гарантують, що нормативи будуть інтерпретовані єдиним чином, уникнення розбіжностей в їх розумінні. Відповідність суміжним нормативам забезпечує узгодженість із загальним правовим контекстом. Універсальність та адаптивність дозволяють нормативам залишатись актуальними та ефективними в різних сферах економічної діяльності та при різних економічних умовах.

Забезпечуючи виконання цих вимог, нормативно-правова база з внутрішнього аудиту стає надійним фундаментом для впорядкування та розвитку внутрішнього аудиту в організації, сприяючи його ефективній діяльності в умовах економічних змін.

Якість внутрішнього аудиту визнається ключовим фактором, оскільки вона гарантує відповідність внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. Для визначення якості аудиторських послуг необхідно дотримуватися професійних стандартів внутрішнього аудиту, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють їхню діяльність. Якісна аудиторська послуга повинна задовольняти потреби користувачів.

Мета контролю якості аудиту полягає в забезпеченні відповідності внутрішньої аудиторської діяльності встановленим критеріям якості. Важливо розрізняти стратегічні та тактичні аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту для забезпечення оптимальної ефективності та відповідності вимогам управлінської практики.

РОЗДІЛ 4
ЦИФРОВІ КОМПЕТЕНТНОСТЕЙ У ПРОЦЕСІ ВИКЛАДАННЯ ДИСЦИПЛІН

4.1. Формування цифрових компетентностей у процесі викладання дисциплін управлінського циклу

Актуальність дослідження проблем цифрового суспільства пов'язане з формуванням цифрових компетентностей у процесі викладання дисциплін управлінського циклу. Ситуація в освітньому процесі складається таким чином, що сьогодні слід викладати дисциплін – цифрового менеджменту, цифрового маркетингу, цифрової економіки, цифрового публічного управління та адміністрування і навіть цифрової філософії. Україна не повинна залишитись на обочині історії, так як всі передові країни інтегрувались з метою, щоб розвивати технології блокчейнової революції і активізувати процеси формування цифрових кромпетентностей.

Сьогодні в навчальному процесі закладів вищої освіти упроваджуються інформаційно-комп'ютерні технології, ІТ-індустрії, що вимагають адекватних підходів до цифровізації та виховання відповідного цифрового світогляду та свідомості, що пов'язано з моделлю формування цифрової особистості. Саме тому професорськовикладацький склад кафедр управлінського циклу повинен оволодіти цифровими компетентностями, щоб успішно формувати їх у студентів та виробляти відповідні навички та схильності до цифрової роботи з метою успішним оволодінням інформацією та знаннями.

В роботах сучасних зарубіжних авторів, як Келлі Кевіна, Еріка Брінелфссона і Ендрю Макафі, Регіни Андрюкайтене, Мартіна Форда, Тіма О'Райлі, Річарда Флориди розглянуто сутність і значення цифрових компетентностей та їх вплив на сучасний технологічний світ. Методологія, що використовується для аналізу, - Agileметодологія, системний підхід і моделювання у розвитку цифрових технологій, методи інформаціологічного, системного і сис-

темно-структурного аналізу. Висувається гіпотеза, що в основі технологічної галузі, яка формується на компоненті цифровізації світу, розвиваються цифрові технології, які проникають в усі сфери людської життєдіяльності. Цифрові технології виступають головною рушійною силою людського розвитку, які трансформують цілі галузі виробництва.

Обґрунтування впровадження циклу управлінських дисциплін – цифровий менеджмент, цифрова економіка, інформаційне забезпечення в менеджменті, інформаційно-комунікативний менеджмент, свідчить, що управлінські дисципліни сьогодні представляють найдинамічнішу та інноваційну сферу розвитку, яка оволодіває світом. Цьому сприяє глобалізація, нова Діджитал ера, розвиток інформаційно-комунікаційних технологій, аналіз великих даних - Big DATA. Інформаційно-технологічна сфера, яка стрімко розвивається, свідчить, що сучасний глобальний світ сьогодні поглиблюється з неймовірною швидкістю, і це стосується кожної сфери, кожної науки, бізнесу, підприємництва, страхування, медицини, освіти.

Нова цифрова ера - це мислення у категоріях складних систем, тому слід:

1) формувати у студентів нову цифрову культуру і нове цифрове мислення, здатне реалізуватися у режимі системної динаміки;

2) розвивати управлінське цифрове мислення у категоріях складних систем, завдяки якому можливо адаптуватися до змін у середовищі;

3) розвивати глобальне мислення, необхідне для того, щоб студенти оволодівали функціями глобального менеджера і могли працювати у міжнародних організаціях. Економіка, менеджмент, маркетинг, публічне управління та адміністрування розвиваються на основі розвитку цифрових технологій, які несуть зміни і сприяють розвитку успішного підприємництва і бізнесу.

Інновації вже прийшли у наш світ і будуть змінювати світ з небаченою швидкістю і це буде стосуватися всіх галузей виробництва і всіх сфер, а в перспективі буде сприяти розвитку smart-суспільства і smart-технологій у контексті сучасної глобальної цифрової цивілізації, тому при викладанні цих дисциплін викладачі повинні враховувати всі ці зміни. Основними завданнями викла-

дання дисципліни управлінського циклу є:

- формування у студентів системи знань про розвиток цифрового управління в умовах нової промислової революції INDUSTRY 4.0 як чинника становлення екологічно збалансованої і соціально-орієнтованої економіки в умовах нових технологічних проривів;

- формування знань про цифрове управління, що представляє у динамічну та інноваційну сферу розвиток як основу прориву у технологічній галузі, від якої залежить конкурентоспроможність держав;

- вивчення теоретико-методологічних підходів до моделей, технологій та інструментарію цифрового управління, в основі якого цифрові технології, що виступають головною рушійною силою, яка трансформує цілі галузі виробництва;

- освоєння основних прийомів аналізу природних ресурсів та обмеженості асимілюючих можливостей планетарної екосистеми та підвищення її ефективності;

- вивчення процесів глобалізації як системної цілісності економічних, політичних, культурних та національних процесів та цифрового управління як сукупності знань про нові цифрові (інформаційні) технології та їх впливу на сучасний світ;

- розуміння процесів формування, розвитку і оцінки діяльності організацій, що працюють на глобальному рівні та освоєння сутності цифрового мислення та його трансформацій відповідно до реалій XXI століття;

- виявлення проблем цифрового управління в економічній, політичній, соціальній та духовній сферах розвитку та напрямів його удосконалення у становленні сталого розвитку суспільства та визначення шляхів його ефективності;

- виявлення проблем взаємодії людини, суспільства, інформації в умовах нових технологічних проривів та шляхів їх подолання, що сприяють формуванню нової концепції глобальної економіки і глобального менеджменту;

- формування теоретичних знань про інноваційні засади цифрового управління в умовах діджиталізації, виявлення місця і ролі України в глобаліза-

ційних процесах сучасності.

У результаті вивчення дисциплін – цифрового менеджменту, цифрового маркетингу, цифрової економіки, цифрового публічного управління та адміністрування і навіть цифрової філософії студенти повинні оволодіти всією сукупністю знань з соціогуманітарних, управлінських, та економічних дисциплін, які націлені на формування комплексу теоретичних знань і практичних вмінь у процесі дисциплін цифрового управлінського спрямування. Для цього студенти повинні оволодіти сукупністю інноваційних знань та передових управлінських технологій, для чого знати:

- теоретичні основи, принципи, закономірності, основні тенденції розвитку організацій (корпорацій) в умовах становлення і розвитку цифровізації;

- найновіші результати з проблем цифрового управління, методи проектування організаційних систем та основні тенденції розвитку організацій в умовах діджиталізації;

- теоретико-методологічні засади цифрового управління, що розвивається на основі розвитку цифрових технологій, які несуть зміни і сприяють розвитку успішного підприємництва і бізнесу;

- управління інноваційними процесами що стосуються всіх галузей виробництва і всіх сфер, які у перспективі будуть сприяти розвитку smart-суспільства і smart-технологій у контексті розвитку сучасної глобальної цифрової цивілізації;

- чинники, що впивають на цифровізацію глобальної економіки та глобального менеджменту, що розвиваються на основі цифрових технологій та проникають в усі управлінські науки;

- основні положення провідних управлінських шкіл у сфері цифровізації та критерії оцінювання ефективності їх на міжнародному рівні;

- оцінка проблем цифрового управління в умовах нових цифрових (інформаційних) технологій, їх вплив на сучасний технологічний світ та формування альтернативних варіантів управлінських рішень;

У результаті вивчення дисциплін управлінського циклу студенти повинні

вміти:

- аналізувати ситуації, моделювати сценарії розвитку, оцінювати вплив зовнішнього і внутрішнього середовища на діяльність міжнародних організацій та удосконалення систем управління;

- оцінювати діяльність організацій та стратегій їх розвитку в умовах ринку, глобалізації та цифровізації та визначати особливості механізму управління бізнес-процесами на глобальному рівні;

- розробляти конкурентні моделі стратегій розвитку міжнародних організацій та окремих їх підрозділів та напрями подолання кризи управління;

- оцінювати та діагностувати особливості поточного стану організацій на рівні глобального управління та вміння знайти виходи з ситуації кризи та нестабільності; - розробляти стратегії розвитку організацій та визначати удосконалення моделей, методології системної динаміки, сучасних комп'ютерних можливостей та їх впливу на глобальне управління;

- формувати концепції цифрової економіки і цифрового менеджменту як складових чинників створення екологічно збалансованої і соціально-орієнтованої економіки, яка націлена на збільшення добробуту населення та розвиток цифрового суспільства.

Згідно з вимогами освітньо-професійних програм управлінських дисциплін студенти повинні досягти таких компетентностей. Загальні компетентності:

- здатність проявляти організаторські навички та розробляти програми організаційного розвитку організацій;

- здатність володіти методами Agile-менеджменту (гнучкого менеджменту), необхідного для адаптації організацій до умов глобалізації, промислової революції 4.0 та цифрової революції;

- здатність обробляти емпіричні та експериментальні дані та приймати обґрунтовані рішення, щоб працювати у міжнародному просторі;

- здатність розробляти цифрові проекти та управляти ними, мати здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу інформації, обробки великих даних Big Data та розробки управлінських моделей розвитку організації,

підготовки інформації для управління бізнес-процесами;

- здатність до розуміння структури корпорації, її стратегії, прогнозування різноманітних варіантів розвитку. Згідно з вимогами освітньо-професійної програми студенти повинні досягти таких компетентностей:

- здатністю розробляти програми організаційного розвитку та змін, що забезпечать їх реалізацію в організаціях в умовах формування цифрового суспільства та подолання проблем інформаційної стохастичності;

- застосування методів та технологій розробки стратегічного аналізу та оволодіння методологією Agile-менеджменту для підвищення ефективності організацій та їх підрозділів; - здатністю готувати аналітичні матеріали для управління бізнеспроцесами, оцінки їх ефективності та вміння проявляти компетентності проведення розрахунків ключових показників ефективності організацій на рівні глобального управління;

- обґрунтування методики побудови організаційно-управлінських моделей організацій та основні проблеми і концепції глобального управління. Спеціальні (фахові, предметні) компетентності:

- здатність використовувати теоретичний та методичний інструментарій для діагностики і моделювання діяльності організацій в контексті розвитку нових тенденції розвитку людської цивілізації;

- здатність використовувати нові поняття, принципи і методи для аналізу діяльності організацій з метою виходу їх на міжнародний рівень та умови досягнення їх конкурентоспроможності;

- здатність до пошуку, використання та інтерпретації інформації у процесі вирішення професійних завдань глобальної політики кадрової політики промислових підприємств;

- здатність кваліфікаційно оцінювати стан, особливості і ризики бізнес-середовища, визначати особливості механізму управління бізнес- процесами у міжнародних компаніях, ефективно вибирати методи ведення бізнесу з врахуванням ділової репутації та нових управлінських підходів;

- здатність володіти сучасними методиками вирішення економічних та

управлінських задач на основі методології складності (самоорганізації) та подалання інформаційної стохастичності;

- здатність володіти інформаційно-комунікаційними технологіями для прогнозування бізнес-процесів та основними статистичними методами вирішення типових організаційно-управлінських завдань;

- здатність до соціальної взаємодії, до співробітництва й розв'язання конфліктів; - здатність забезпечувати належний рівень вироблення та використання управлінських продуктів, послуг чи процесів;

- здатність забезпечувати дотримання нормативно-правових та морально-етичних норм поведінки;

- здатність використовувати в процесі підготовки і впровадження управлінських рішень сучасні ІКТ і використовувати систему електронного документообігу;

- здатність здійснювати інформаційно-аналітичне забезпечення управлінських процесів із використанням сучасних інформаційних ресурсів та технологій і розробляти тактичні та оперативні плани управлінської діяльності; - здатність готувати проекти управлінських рішень та їх впроваджувати та впроваджувати інноваційні технології;

- здатність до дослідницької та пошукової діяльності в сфері публічного управління та адміністрування та складі робочої групи проводити прикладні дослідження в сфері публічного управління та адміністрування. Інтегральна компетентність включає:

- здатність розв'язувати складні спеціалізовані завдання та практичні проблеми у сфері управлінських наук у процесі навчання, що передбачає застосування сучасних теорій, наукових методів, що характеризуються комплексністю та невизначеністю умов.

Ми живемо у в епоху цифровізації, у часи, коли біти з цифрового царства зливаються з атомами фізичного світу. Цифрові цінності цифрового суспільства Четвертої промислової революції повинні розвиватися у контексті справжньої науки сталого розвитку – мабуть, найважливіше завдання управлінських

наук, без неї все інше не матиме значення. Інформаційні технології й цифрові зміни несуть «революційні зміни», а то й «руйнування», проте становлення цифрового світу - це тільки один з проявів виразнішої тенденції до взаємозалежності, коли взаємодіють і впливають одна на одну маса різних речей: торгівля, подорожі, цензура, приватність, і багато іншого.

Цифрові технології цілком можуть змінювати хибні стереотипи й упередження та поглиблювати нерівність. Замість старих маркерів ідентичності, в основі якої лежала класова, етнічна й політична протилежність, виникають нові, ґрунтовані на поділі між міським /сільським або освіченим/неосвіченим населенням. Якщо ми зможемо взяти під цілковитий контроль наші технології й чітко визначимо потенційні наслідки цифрових технологій і пристосуємося до цих насідків, то в такому разі результат їх впровадження буде цілком оптимістичніший. Пошуки вірного шляху крізь ці складні й заплутані чинники і побудова цифрового суспільства забезпечать стабільність і добробут усього людства, що може виявитися чи не найближчим викликом нашої доби.

4.2. Розробка лекційного матеріалу на тему: «Організація служби внутрішнього аудиту (СВА) на підприємстві»

Тема 1. Організація служби внутрішнього аудиту (СВА) на підприємстві

Зміст

1. Функції, завдання та форми СВА.
2. Управлінська модель СВА.
3. Документування діяльності СВА.
4. Взаємодія СВА з іншими структурними підрозділами підприємства.

Рекомендована література:

1. Сучасний аудит. Підручник. наук. ред.. Івана Ісаковича Пилипенка; Нац. акад.. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 643 с.

2. Аудит. Підручник /за ред. проф. О.А. Петрик. – К.:КНЕУ, 2015. – 498 с.

3. 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.

4. Балазюк О.Ю. Професійна етика бухгалтера в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні. Економіка і суспільство. 2017. Вип. 10. С. 710– 714.

5. Бардаш С.В., Боговик Д.С. Державні пріоритети розвитку незалежного аудиту в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2015. Вип. 3. С. 17–21.

6. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник.- К.: ТОВ "Імекс - ЛТД", 2007. - 304 с.

Виклад основного матеріалу:

Під внутрішнім аудитом розуміємо незалежну оцінку діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів дає таке тлумачення: «Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки і оцінки роботи організації в її інтересах». Виходячи із зарубіжного досвіду, слід відзначити, що внутрішні аудитори здійснюють незалежне оцінювання управлінських функцій підприємства, в тому числі і власної діяльності. Відомо, що внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищенню ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління . Аналіз зарубіжних і вітчизняних джерел показав, що існує різноманіття думок вчених щодо визначення головної мети внутрішнього аудиту, наприклад, таких як: -

удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання ; - вдосконалення діяльності організації ; -запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін в середині підприємства ; - допомога керуючому персоналу у ефективності виконання своїх функцій та ін. Рішення про те, чи необхідний компанії внутрішній аудит, приймають власники та вище виконавче керівництво підприємства. Визначається це рішення спираючись на наступні фактори: розподіл функцій володіння та управління бізнесом, розміри й структурна розвиненість підприємства, рівень ризиків, які притаманні діяльності підприємства. В залежності від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлена однією особою або цілою службою (відділом внутрішнього аудиту). Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і приватному секторі.

До основних функцій внутрішнього аудиту віднесемо: контрольну, захисну, аналітичну, координаційну, інформаційну, консультаційну функції. Основні функції внутрішнього аудиту складаються із процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки відповідності відбиття їх у бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства. Різноманітність виконавців (суб’єктів) внутрішньогосподарського контролю вимагає їх систематизації за покладеними на них функціями Внутрішній аудит є найдієвішим інструментом, який дає змогу виявляти можливості для підвищення ефективності бізнесу. На необхідність запровадження на підприємстві внутрішнього аудиту впливає насамперед так званий ефект масштабу, який полягає в тому, що спочатку у міру зростання масштабів виробництва підприємство досягає зниження його витрат за рахунок низки факторів, і це є позитивним ефектом.

Проте при цьому існує і негативний ефект, який полягає в тому, що виникають деякі проблеми, пов'язані з управлінням та координуванням діяльності підприємства. Зі зростанням масштабів виробництва і диверсифікації бізнесу розширюються управлінські ланки, що поділяють вищий управлінський персонал та рівні управління, на яких відбувається впровадження робочих

програм, а тому виникають проблеми обміну інформацією: -зростає ймовірність прийняття рішень, які суперечать одне одному; -знижується ступінь контролю за виконанням рішень, що підвищує ризик прийняття неправильних управлінських рішень та зловживань персоналу. Для вирішення цих проблем на допомогу керівництву приходить служба внутрішнього аудиту, яка забезпечує захист від помилок і зловживань шляхом ідентифікації можливих зон ризику в системі керування й розробки рекомендацій щодо ліквідації слабких місць і запровадження заходів, спрямованих на підвищення ефективності системи керування для досягнення основних цілей такого підприємства.

Фактори, що впливають на необхідність створення служби внутрішнього аудиту Рішення про необхідність створення на підприємстві підрозділу внутрішнього аудиту приймають власники та вищий управлінський персонал. На прийняття рішення впливає низка факторів, до яких належать: розподіл функцій володіння й управління бізнесом, розмір і структура підприємства, рівень ризиків, який супроводжує його діяльність. У тому випадку, коли власники підприємства одночасно є менеджерами та самостійно контролюють усі аспекти бізнесу, запровадження внутрішнього аудиту не є необхідним. Однак зі збільшенням обсягів виробництва, розширенням видів діяльності та підвищенням складності процесів управління на підприємстві у власників цих підприємств виникають проблеми щодо контролю та підконтрольності всіх ситуацій.

Отже, в цьому випадку внутрішній аудит є необхідною умовою зростання якості системи управління. Внутрішній аудит також є необхідним для вищого управлінського персоналу, що не є власниками підприємства. Завдання менеджменту – керувати бізнесом для досягнення цілей, визначених власниками, найефективнішим шляхом. На успіх вирішення цього завдання впливають такі питання: чи володіє менеджмент інформацією, необхідною для прийняття правильних управлінських рішень, та чи існує ефективна система контролю за виконанням цих рішень, які приймаються менеджментом. Внутрішній аудит, виходячи зі специфіки своєї діяльності, володіє всією інформацією за всіма ас-

пектами діяльності підприємства та різними інструментами для узагальнення і аналізу даних.

Таким чином, внутрішній аудит є об'єктивним джерелом, який допомагає менеджерам з іншого боку оцінювати якість виконання управлінських рішень. Функція внутрішнього аудиту особливо важлива, коли підприємство має географічно відокремлені філії або підрозділи, керівництво яких приймає самостійні рішення. Керівництво головного підприємства потребує надходження достовірної інформації про їх діяльність щодо здійснення контролю та оцінки рішень, які приймаються керівництвом філій. Внутрішній аудит надає допомогу у своєчасному отриманні й аналізі зазначеної інформації. Наявність у компанії внутрішнього аудиту також підвищує довіру і впевненість інвесторів та інших зацікавлених сторін у раціональному використанні ресурсів, збереженні активів, оптимізації ризиків діяльності, прозорості компанії та відповідності діяльності підприємства кращим зразкам корпоративного управління. У сучасних умовах економічного розвитку України до вищезазначених факторів додається низка інших.

Це бажання власників і вищого керівництва вдосконалити структуру та організацію бізнес-процесів, що може привести до суттєвої економії ресурсів підприємства. Короткострокові або довгострокові плани підприємств щодо виходу на міжнародні ринки капіталу також вимагають необхідності створення служб внутрішнього аудиту. Це обумовлено тим, що правила великих фондових бірж передбачають наявність на підприємстві внутрішнього аудиту як обов'язкової умови для внесення цінних паперів компанії до котирувальних списків бірж.

Переваги й обмеження внутрішнього аудиту Створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві дасть змогу:

- забезпечити ефективне функціонування, стабільність і відповідний визначеним цілям розвиток підприємства в умовах ринкової конкуренції;

- зберігати і продуктивно використовувати ресурси та потенціал підприємства;

- своєчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;

- сформувати адекватну сучасним умовам господарювання, які постійно змінюються, систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дасть змогу миттєво реагувати на зміни внутрішнього й зовнішнього середовища та своєчасно адаптувати функціонування підприємства до цих змін.

Робоча документація має включати наступну обов'язкову інформацію:

- сфера діяльності банку, в якій проводився аудит;
- назва аудиторського документу;
- код документу (посилання);
- посилання на відповідний пункт програми аудиту або пояснення мети складання даного документу;
- описання виконаної роботи та отриманих результатів;
- джерела отримання інформації, необхідної для завершення аудиту;
- висновки;
- прізвище співробітника, який склав даний документ та дата його заповнення;
- підпис керівника, який перевіряв документ. Кожен результат має оформлятись документи прийнятого підприємством зразка за єдиною формою, наприклад: «Результати аудиторської перевірки», та включатись до робочої документації внутрішнього аудитора.

Кожний аудиторський висновок повинен мати наступні сім характеристик:

1. Достовірність. Аудиторський висновок має підтверджуватися фактами. Надзвичайно важливо, щоб ступінь довіри до служби внутрішнього аудиту та до кожного аудитора була найвищою завдяки інформативним неупередженим та об'єктивним аудиторським висновкам.

2. Зрозумілість. Аудиторський висновок має бути зрозумілим та прозорим. Дуже важливо, щоб ваш висновок не потребував додаткових усних пояс-

нень або коментарів. Аудиторський висновок має бути окремим самостійним документом.

3. Кількісні характеристики. Усі коментарі мають максимально супроводжуватись кількісними даними з метою підкреслення серйозності можливих наслідків. Прикладом кількісних даних можуть бути: суми в гривнах, обсяг аудиту, кількість винятків з аудиторських тестів.

4. Стислий виклад. Аудиторський висновок має бути стислим та доречним, але це не обов'язково означає, що він має бути коротким.

5. Неупередженість. Аудиторський висновок має зберігати дипломатичну зваженість, з огляду на сприйнятливість адресатів цього висновку. Наголос треба робити на необхідності вдосконалень, а не критикувати діяльність службовців або минулі події.

6. Своєчасність. Аудиторський висновок треба надавати незадовго після закінчення перевірки, бажано – протягом двох тижнів.

7. Вирішення проблеми. Аудиторський висновок має вказувати, хто, як і коли буде впроваджувати зміни, необхідні для виправлення ситуації.

Ефективність втрачається без отримання конкретних відповідей та без призначення відповідальних осіб. Рекомендації і висновки внутрішніх аудиторів повинні сприяти скороченню витрат і підвищенню ефективності діяльності підприємства, цим самим створюючи умови для реалізації його генеральної стратегії. Важливою складовою інформаційного наповнення діяльності підприємства є узгодженість інформаційних потоків для своєчасності заходів управління. Бухгалтерський облік є проміжною, але основною складовою в процесі інформаційного забезпечення для прийняття ефективних управлінських рішень.

Джерелами інформації для подальшої систематизації та обробки є факти, явища, події та процеси, що відбуваються під час діяльності господарюючого суб'єкта. Сукупність інформації, що спрямована до отримувача, згрупована за окремими ознаками (функціональними зв'язками): місцем виникнення, джерелом, методом отримання, рівнем доказовості, напрямком застосування,

аналітичністю тощо, називають інформаційним потоком.

Несистематизовані інформаційні потоки далекі від досконалості, що обумовлено можливістю дублювання інформації, несвоєчасності її отримання, необхідності уточнення окремих даних та ін. Розгляд сутності і визначення основних структурних параметрів інформаційних потоків в інформаційній системі підприємства, за допомогою якої забезпечується управлінні економічною діяльністю підприємства є важливим питанням, що обумовлює оптимізацію процесу діяльності та забезпечує максимально позитивні результати.

Необхідність розвитку та підвищення надійності і ефективності внутрішнього аудиту як підсистеми СВК на середніх та великих підприємствах в умовах сьогодення в Україні зумовлена такими причинами як: на макро-рівні: наявність поточних проблем, зумовлених економічною кризою у світі та в Україні; глобалізація бізнесу; посилення конкурентної боротьби між підприємствами; на мікро-рівні: ускладнення організаційної структури підприємств; потреба забезпечення ефективної взаємодії з відповідними службами підприємства; потреба належного функціонування та сталого розвитку високоефективної системи бухгалтерського обліку і СВК; потреба збереження комерційної таємниці; намагання керівництва підприємства отримати достатньо об’єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів усіх рівнів; потреба своєчасного отримання керівництвом підприємства та іншими користувачами об’єктивної та достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства для прийняття якісних рішень; потреба своєчасного виявлення та попередження виникнення порушень, прихованих недоліків та відхилень та ін. Відомо, що внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищенню ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління .

Слід зазначити, що в умовах сьогодення в Україні не надається належного значення внутрішньому аудиту, його цілям і завданням. Про це свідчить Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльніість», в

якому не передбачено такий вид аудиту. Внутрішній аудит є найдієвішим інструментом, який дає змогу виявляти можливості для підвищення ефективності бізнесу.

На необхідність запровадження на підприємстві внутрішнього аудиту впливає насамперед так званий ефект масштабу, який полягає в тому, що спочатку у міру зростання масштабів виробництва підприємство досягає зниження його витрат за рахунок низки факторів, і це є позитивним ефектом. Проте при цьому існує і негативний ефект, який полягає в тому, що виникають деякі проблеми, пов'язані з управлінням та координуванням діяльності підприємства. Зі зростанням масштабів виробництва і диверсифікації бізнесу розширюються управлінські ланки, що поділяють вищий управлінський персонал та рівні управління, на яких відбувається впровадження робочих програм, а тому виникають проблеми обміну інформацією:

- зростає ймовірність прийняття рішень, які суперечать одне одному;

- знижується ступінь контролю за виконанням рішень, що підвищує ризик прийняття неправильних управлінських рішень та зловживань персоналу. Для вирішення цих проблем на допомогу керівництву приходить служба внутрішнього аудиту, яка забезпечує захист від помилок і зловживань шляхом ідентифікації можливих зон ризику в системі керування й розробки рекомендацій щодо ліквідації слабких місць і запровадження заходів, спрямованих на підвищення ефективності системи керування для досягнення основних цілей такого підприємства.

Документальне оформлення внутрішнього аудиту складається з двох видів документів — робочих та офіційних. Робочі документи — це записи (форми, таблиці), за допомогою яких працівник підрозділу внутрішнього аудиту фіксує проведені прийоми та процедури внут-рішнього аудиту, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час його проведення. До робочої документації вносять інформацію, яка підтверджує висновки, викладені в аудиторському звіті.

При оформленні робочих документів треба дотримуватись таких вимог:

- на першій сторінці кожного робочого документа вказують ціль, об’єкт аудиту, період та дату проведення внутрішнього аудиту;

- кожному робочому документу дають назву (наприклад, «Аудит основних засобів», «Аудит порядку і проведення інвентаризації»);

- для прискорення пошуку кожному документові присвоюють код (шифр) та посилання на пункт програми внутрішнього аудиту;

- на кожному документі проставляють прізвище та ініціали працівника підрозділу внутрішнього аудиту, який його підготував. Робочі документи мають включати: - інформацію про організаційну структуру установи;

- необхідні витяги або копії документів;

- галузеву інформацію та нормативну документацію, яка регулює діяльність установи;

- документацію: про вивчення та оцінку систем бухгалтерського обліку; про оцінку системи внутрішнього контролю установи.

Після закінчення внутрішнього аудиту робочі документи підлягають обов’язковому збереженню у справах підрозділу внутрішнього аудиту. Аудиторський звіт є офіційним документом. Це документ, який складають за результатами внутрішнього аудиту та який містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок.

До аудиторського звіту обов’язково додають рекомендації щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем. Як правило, аудиторський звіт складається з трьох частин.

По-перше, із вступної частини, в якій зазначають такі дані:

- напрям внутрішнього аудиту, плановий чи позаплановий внутрішній аудит; - цілі внутрішнього аудиту;

- підставу для проведення внутрішнього аудиту із зазначенням реквізитів розпорядчого документа;

- посади, прізвища, імена і по батькові членів аудиторської групи та дати їх участі у проведенні внутрішнього аудиту (або посаду, прізвище, ім’я і по батькові керівника аудиторської групи з посиланням на додаток — список

членів аудиторської групи з відповідною інформацією);

- резюме (стислий виклад основних висновків та рекомендацій);

- опис об’єкта внутрішнього аудиту;

- дати початку і закінчення проведення внутрішнього аудиту; - період, за який проводиться внутрішній аудит.

По-друге, із аналітичної частини, в якій вказують результати внутрішнього аудиту в розрізі кожного програмного питання із зазначенням використаних працівником підрозділу внутрішнього аудиту методів, прийомів та процедур.

По-третє, із підсумкової частини, яка включає аудиторський висновок. Аудиторський висновок — документ, який містить обґрунтовані підсумки за результатами внутрішнього аудиту відповідно до його теми та цілей. Перед складанням такого документа треба остаточно оцінювати аргументованість тверджень і доказів. Аудиторський висновок може бути безумовно позитивним, умовнопозитивним та негативним.

Безумовно позитивний висновок складається, якщо виконано такі умови:

- отримано необхідну інформацію та пояснення і вони є достатньою базою для відображення реального стану справ в установі;

- підтверджено ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та/або залежно від теми, цілей та об’єкта внутрішнього аудиту підтверджено:

– виконання завдань і досягнення цілей установи, визначених у стратегічних та річних планах;

– ефективність виконання бюджетних програм;

– достатню якість надання адміністративних послуг та належну якість виконання контрольно-наглядових функцій, інших завдань, визначених для установи актами законодавства України;

– належний стан збереження активів та інформації, управління державним майном;

– правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності із врахуванням суттєвості отриманої інформації (даних).

Умовно-позитивний висновок надається у разі, коли виконані наведені вище умови, проте у зв'язку з неможливістю дослідження окремих фактів працівник підрозділу внутрішнього аудиту не може висловити свою думку щодо вказаних моментів. Водночас такі факти (події) мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не впливають на діяльність установи в цілому. Складання умовно-позитивного висновку є наслідком встановлення працівником підрозділу внутрішнього аудиту окремих (поодиноких) фактів, які не дають достатньої впевненості працівнику підрозділу внутрішнього аудиту для складання безумовно-позитивного висновку. Зауважимо: у позитивних висновках використовують стверджувальні вислови, зокрема, «відповідає вимогам», «дає достовірне і дійсне уявлення», «достовірно відображає», «відображає реальний стан...» тощо.

Негативний висновок складають у випадках, коли під час внутрішнього аудиту встановлені суттєві порушення. При цьому висновок має чітко відображати зміст цих порушень і в ньому наводять підтвердження, якими керувався працівник підрозділу внутрішнього аудиту під час підготовки негативного висновку. Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності установи, щодо яких проводився внутрішній аудит. Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні: базуватись на аудиторських висновках, бути адекватними, чітко формулюватись та мати відповідний алгоритм їх застосування; бути спрямованими на усунення усіх встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності установи; підписуватись керівником аудиторської групи та її членами; подаватись разом із аудиторським звітом.

Проект аудиторського звіту з рекомендаціями передають відповідальному за аудиторську діяльність для ознайомлення. Це робить керівник ауди-

торської групи у спільно узгоджені строки. Після ознайомлення проект аудиторського звіту та рекомендації обговорює аудиторська група спільно з відповідальним також у спільно визначену ними дату. На аркуші аудиторського звіту під підписами аудиторської групи навпроти слова «ознайомлений» відповідальний за діяльність ставить підпис, що засвідчує його ознайомлення із аудиторським звітом, із зазначенням посади, прізвища та ініціалів. У разі відмови відповідального за діяльність від проставлення підпису навпроти слова «ознайомлений» робиться відповідний запис про відмову.

Якщо за результатами обговорення відповідальний за діяльність не погоджується з висновками аудиторського звіту та рекомендаціями, він протягом 15 робочих днів надає керівнику аудиторської групи обґрунтовані коментарі за своїм підписом. У свою чергу, керівник аудиторської групи розглядає такі коментарі та готує письмовий висновок щодо їх обґрунтованості. За результатами розгляду аудиторського звіту та рекомендацій керівником установи приймається рішення про проведення додаткового внутрішнього аудиту або прийняття аудиторських рекомендацій відповідальним за діяльність.

Якщо в аудиторському звіті міститься істотна помилка або недолік, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен довести виправлену інформацію до відома всіх осіб, які його одержали. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує організацію здійснення моніторингу результатів впровадження рекомендацій (встановлює вимоги у внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту) для того, щоб впевнитись в тому, що відповідальні за діяльність розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій. Здійснення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання інформації від відповідальних за діяльність про результати реалізації аудиторських рекомендацій.

Підрозділ внутрішнього аудиту є важливою складовою цілісної системи внутрішнього контролю. Його суть у тому, щоб допомагати керівнику установи

у досягненні мети, поставленої перед установою. Для цього працівники підрозділу внутрішнього аудиту використовують систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит має лише допомогти керівнику здійснювати управління, але не може і не повинен підміняти управлінців або керівників. Тобто він не здатен замінити собою систему внутрішнього контролю.

Призначення внутрішнього аудиту лише в тому, щоб захищати установу від зовнішнього фіскального контролю (постійних перевірок з боку контролюючих органів). До основних повноважень підрозділу внутрішнього аудиту для побудови якісної системи внутрішнього контролю належить надання структурним підрозділам установи:

— методологічної допомоги;

— проведення роз'яснювальної роботи щодо організації внутрішнього контролю;

— здійснення діяльності з управління ризиками (їх ідентифікації, оцінки, визначення способів реагування на ризики, формування заходів контролю з метою зменшення впливу ризиків на досягнення мети, цілей діяльності установи).

Пам'ятайте: внутрішній аудитор не може і не повинен брати участь в розробці та впровадженні процедур внутрішнього контролю в установі, безпосередньо впливати на розробку та впровадження політики та процедур внутрішнього контролю, тому що в подальшому він має їх оцінювати, надавати висновки та рекомендації.

Висновок до розділу 4.

Актуальність дослідження проблем цифрового суспільства виокремлюється у контексті необхідності впровадження цифрових компетентностей в навчальний процес у вищих навчальних закладах, зокрема на кафедрах управлінського циклу. Запровадження дисциплін, спрямованих на вивчення цифрового менеджменту, маркетингу, економіки, публічного управління та інших сфер цифрової діяльності, є важливим кроком у розвитку сучасної освітньої парадигми.

Ситуація в освітньому процесі визначає необхідність адаптації навчальних програм до вимог цифрового суспільства, де технології знаходяться в центрі уваги. Це вимагає від викладачів управлінського циклу оволодіння цифровими компетентностями для ефективного впровадження цифрових технологій у навчання та формування цифрового світогляду серед студентів.

Важливою складовою є також цифрова трансформація викладачів, яка визначає їхню здатність до використання інформаційно-комп'ютерних технологій у навчанні. Професорсько-викладацький склад повинен бути готовим до використання цифрових інструментів для формування цифрових навичок та світогляду у студентів. Такий підхід сприятиме не лише успішному навчанню, але й підготовці випускників до викликів цифрової епохи, забезпечуючи їхню конкурентоспроможність на ринку праці.

У результаті розробки лекційного матеріалу на тему "Організація служби внутрішнього аудиту (СВА) на підприємстві" вдались систематизувати ключові аспекти внутрішнього аудиту та визначити його значущість у сучасному управлінському процесі. Обговорення організаційних та методологічних аспектів внутрішнього аудиту сприяло глибшому розумінню студентами його ролі в забезпеченні ефективності управління, виявленні ризиків та резервів для поліпшення діяльності підприємства.

У цілому, розроблений лекційний матеріал не лише надав студентам необхідні теоретичні знання, але й стимулював їх до активного участі у формуванні ефективних управлінських рішень та розвитку компетентностей, необхідних для впровадження внутрішнього аудиту на практиці.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Аналіз наукових досліджень дозволив виявити певні розходження в поглядах вчених з інших країн та вітчизняних фахівців щодо визначення понять та призначення внутрішнього аудиту на підприємствах, а також його об'єкта та предмета. Підсумовуючи викладене у першому розділі, виділимо результати дослідження, які відрізняються науковою новизною і мають практичне значення:

1. Функціональним призначенням внутрішнього аудиту є реагування на мінливі та динамічні умови зовнішнього і внутрішнього середовища, що унеможливлює вплив негативних тенденцій на господарські процеси підприємства та допомогти йому адаптуватись до постійних змін як внутрішнього, так і зовнішнього середовища. Існування різних точок зору щодо суті терміна “внутрішній аудит” зумовлено різними підходами до розуміння його природи зокрема та економічного життя загалом. В економічній літературі є два основоположних підходи до цього поняття: перший базується на трактуванні внутрішнього аудиту як незалежного оцінювання всередині організації; другий – ґрунтується на оцінюванні внутрішнього аудиту як залежної від керівництва форми контролю.

2. Різні типи підприємств, що обумовлено формами власності, розмірами, економічними, організаційними та техніко-технологічними факторами, а також потреба керівників в управлінській інформації передбачають наявність різних об’єктів внутрішнього аудиту. Якщо характеризувати предмет внутрішнього аудиту загалом, то слід виокремити такі об’єкти його дослідження: стан і відповідність установленим критеріям на всіх стадіях використання ресурсів підприємства та дотримання положень нормативно-правових актів, а також виявлення суперечностей у виробництві. При детальній конкретизації об’єктами внутрішнього аудиту можна вважати: інформацію первинних документів, облікових реєстрів, матеріалів звітності, дані щодо забезпеченості потреб підприємства ресурсами, виконання функцій управління, організації процесу вироб-

ництва та реалізації продукції тощо. Принципами внутрішнього аудиту в Україні з точки зору функціонування в умовах ринкового середовища мають бути такі: чесність, незалежність, об'єктивність, майстерність і професійна компетентність внутрішнього аудитора, конфіденційність отриманої інформації, планування діяльності, відокремлення аудиторської роботи та аудиторських рекомендацій, застосування результатів роботи, яку виконали інші аудитори.

3. Проблемами становлення та розвитку внутрішнього аудиту в Україні є, по-перше, відсутність центрального незалежного органу, компетенцією якого має бути регламентація внутрішнього аудиту на макрорівні, тобто розробка стандартів, методичних вказівок з цього виду аудиту, по-друге, відсутність на підприємствах внутрішніх документів щодо діяльності внутрішніх аудиторів.

4. Аналіз наявності внутріфірмових документів свідчить про застосування досліджуваними підприємствами лише посадових інструкцій працівників відділу внутрішнього аудиту. З огляду на це запропоновано перелік внутріфірмових документів регулювання внутрішнього аудиту, зокрема: положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту; календарний план роботи відділу і його спеціалістів; методичні вказівки щодо планування внутрішнього аудиту; методичні вказівки для оформлення робочих документів аудитора. Така регламентація розширить і сконкретизує сферу діяльності аудиторів, підвищить рівень якості їх роботи.

5. По-різному в економічній літературі трактують права та обов'язки внутрішніх аудиторів. Проаналізувавши наявні праці вітчизняних і зарубіжних учених, було визначено та обґрунтовано зміст поняття "право" та "обов'язок" внутрішнього аудитора, подано їх перелік. Чітке розмежування цих понять дасть змогу поліпшити якість аудиту, визначити відповідальність аудиторів.

6. Аналіз залежності розміру підприємства та компетенції служби внутрішнього аудиту свідчить, що немає прямої залежності між загальною чисельністю працюючих та кількістю працівників, що задіяні у цій службі. Це свідчить, що адміністрація підприємств не в змозі розрахувати оптимальну величину кількості працівників внутрішньогосподарського контролю. Вважаємо,

що на кількість внутрішніх аудиторів мають вплив такі фактори як загальна чисельність працюючих, валюта балансу, обсяги реалізації (виручка), асортимент продукції, фактична кількість видів діяльності, організаційно-правова форма, здійснення зовнішньоекономічної діяльності. На підприємстві з чисельністю працюючих до 50 чоловік окремий відділ внутрішнього аудиту створювати не доцільно. Внутрішній контроль при цьому може бути покладений на головного бухгалтера чи директора підприємства. Якщо на підприємстві працює понад 50 чоловік, необхідно вводити посаду внутрішнього аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Абасов В. А. Використання результатів внутрішнього аудиту в процесі аудиту ефективності / В. А. Абасов // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 22. - С. 152-155

2. Акімова О. В. Сучасний досвід організаціїї внутрішнього аудиту фінансових та матеріальних потоків підприємства / О. В. Акімова // Часопис економічних реформ. - 2015. - № 4. - С. 80-86

3. Бариніна М. В. Функція внутрішнього аудиту в органах державного та комунального секторів економіки: оцінка прогресу реформ / М. В. Бариніна, І. Ю. Чумакова // Фінанси України. - 2018. - № 12. - С. 85-106

4. Белінська С. М. Методичні засади внутрішнього аудиту / С. М. Белінська, Л. В. Терещенко // Агросвіт. - 2016. - № 24. - С. 44-50

5. Белуха Н. Т. Аудит / Н. Т. Белуха // К.: Знание. – 2000. – 769 с.

6. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець // Житомир: Рута. – 2006. – 560 с.

7. Великий Ю. В. Внутрішній контроль і аудит в Україні / Ю. В. Великий // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 7. - С. 5-7

8. Великий Ю. В. Етапи внутрішнього аудиту на підприємстві / Ю. В. Великий // Агросвіт. - 2017. - № 7. - С. 28-31

9. Гільорме Т. В. Удосконалення методики внутрішнього аудиту персоналу підприємства / Т. В. Гільорме, О. В. Дьяченко // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 8(2). - С. 36-38

10. Гнатченко Д. Д. Стандартизація внутрішнього аудиту торговельних мереж / Д. Д. Гнатченко // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 30(2). - С. 129-134

11. Денисюк О. М. Проблеми внутрішнього аудиту ефективності інвестицій в науково-дослідну діяльність / О. М. Денисюк // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 12. - С. 228-230

12. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли и др. - М.: „Аудит", Издательское обьединение „ЮНИТИ", 1995. - 542 с.

13. Діденко С. В. Організація служби внутрішнього аудиту на підприємстві / С. В. Діденко, Я. О. Горбенко // Економіка і регіон. - 2016. - № 1. - С. 127-131

14. Дмитренко О. М. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства / О. М. Дмитренко. // Ефективна економіка. - 2017. - № 5. – С. 15-26

15. Долінська О. М. Системний підхід до організації внутрішнього аудиту банку / О. М. Долінська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2015. - № 1. - С. 67-74

16. Долінська О. М. Системний підхід до організації внутрішнього аудиту банку / О. М. Долінська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2016. - Вип. 1. - С. 46-52

17. Дорош Н. І. Внутрішній аудит витрат на виробництво / Н. І. Дорош, Г. В. Лясківська // Молодий вчений. - 2018. - № 3(1). - С. 346-350

18. Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Економі-чні науки. – 2006. – № 1 (35). – С. 41-46

19. Дубицький Д. П. Внутрішній аудит та управління курсовими різницями при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності / Д. П. Дубицький, В. В. Фесенко, В. В. Ніколенко // Облік і фінанси. - 2018. - № 1. - С. 45-52

20. Дубровина ТА. Аудиторская деятельность в страхований / ТА. Дубровина, В.А. Сухов. А.Д. Шеремет ; Под ред. заслуженого деятеля науки РФ, проф. А.Д. Шеремета. - М. : ИНФРА-М, 1997. - 384 с.

21. Заднепровська С. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього аудиту депозитних операцій банку / С. Заднепровська // Вісник Національного банку України. - 2015. - № 1. - С. 20-28

22. Закревська О. Ю. Внутрішній аудит поточної дебіторської заборгованості підприємств торгівлі / О. Ю. Закревська // Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка. - 2017. - Вип. 47. - С. 82-90

23. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: Автореф. дис… докт. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К., 2011. – 42 с.

24. Камышанов П.И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверок) [Текст] / П.И. Камышанов - М.: ИВЦ „Маркетинг", 1994. - 454 с.

25. Кашперська А. І. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах / А. І. Кашперська, А. Г. Струпова // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2017. - № 17(2). - С. 30-37

26. Кириленко Ю. Б. Внутрішній аудит в системі управління підприємством / Ю. Б. Кириленко // Управління розвитком. - 2011. - № 2(99). - С. 54-56.

27. Кійко Ю. Оцінка якості діяльності підрозділу внутрішнього аудиту у банках,які спеціалізуються на обслуговуванні аграрного сектору економіки / Ю. Кійко // Аграрна економіка. - 2018. - Т. 11, № 1-2. - С. 118-130

28. Кот О. С. Проблеми внутрішнього аудиту в системі фінансового контролю банків / О. С. Кот // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2016. - Вип. 1. - С. 52-59

29. Кривенцова А. М. Методичний підхід до організації внутрішнього аудиту страхових компаній / А. М. Кривенцова // Причорноморські економічні студії. - 2016. - Вип. 10. - С. 210-213

30. Крівцова Т. О. Внутрішній аудит державних фінансів: перспективні напрями розвитку / Т. О. Крівцова // Управління розвитком. - 2016. - № 4. - С. 38–49

31. Крутова А. С. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту: вітчизняний досвід та світова практика / А. С. Крутова, А. О. Семенець // Бізнес Інформ. - 2018. - № 12. - С. 309-316

32. Кузнецова С. А. Ідентифікація ризиків управлінського контролю та внутрішнього аудиту / С. А. Кузнецова, А. А Кузнецов // Академічний огляд. - 2015. - № 2. - С. 32-39

33. Кузнецова С. Організація внутрішнього аудиту в системі управлінського контролю компанії / С. Кузнецова, А. Кузнецов // Бухгалтерський облік і

аудит. - 2015. - № 5. - С. 19-26

34. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Каравела, 2004. 568 с.

35. Лебединець В. О. Аналіз функціонування процесу внутрішнього аудиту на вітчизняних фармацевтичних підприємствах / В. О. Лебединець, Т. В. Карамаврова // Соціальна фармація в охороні здоров'я. - 2017. - Т. 3, № 3. - С. 58-65

36. Макурін А. А. Впровадження служби з внутрішнього аудиту на підприємствах / А. А. Макурін. // Ефективна економіка. - 2016. - № 11. – С. 42-54

37. Макурін А. А. Удосконалення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості / А. А. Макурін // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 9. - С. 137-141

38. Маліков В. В. Внутрішній аудит: аналіз проблематики та організація на підприємстві / В. В. Маліков // Проблеми економіки. - 2015. - № 2. - С. 147-152

39. Марина А. С. Внутрішній аудит в системі управління сучасними підприємствами / А. С. Марина, В. А. Устич // Менеджер. - 2016. - № 4. - С. 90-99

40. Меліхова Т. О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту розрахунків з постачальниками для підвищення економічної безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, О. В. Троян, І. В. Бондаренко // Економіка та держава. - 2019. - № 2. - С. 88-93

41. Мельник О. П. Взаємодія підрозділів внутрішнього аудиту з органами державної влади / О. П. Мельник, Т. В. Забучинська // Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика). - 2017. - Вип. 1. - С. 138-143

42. Михальчишина Л. Г. Сутність внутрішнього аудиту та його значення для сільськогосподарських підприємств / Л. Г. Михальчишина, І. В. Потапова // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1). - С. 197-205

43. Міжнародні стандарти аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів (1999). - М.: МЦРСБУ, 2000. - 274 с.

44. Мулик Я.І. Григораш М.В. Роль внутрішньогосподарського контролю у збереженні комерційної таємниці / Я. І. Мулик Я.І., М.В. Григораш // Агросвіт. - № 8. - 2018. – С. 17-22

45. Мулик Я.І. Домбровська В.В. Внутрішньогосподарський контроль фінансової безпеки підприємства / Я. І. Мулик Я.І., В.В. Домбровська // Глобальні та національні проблеми економіки. -2018. - № 22. – Режим доступу до статті: http: http://global-national.in.ua/ issue-22-2018

46. Науменко В.А. Практика проведення в організації внутрішніх аудиторів системи управління якістю / В.А. Науменко, Г.Д. Шевчук // Науково-виробничий журнал. – № 1 (237). – 2014. – С. 17-23

47. Подолянчук О.А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарськихпідприємств / О.А.Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – № 1. – С. 109-112

48. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: Монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: Карт-бланш, 2012. – 220 с.

49. Проскуріна Н. М. Організаційно-методичні підходи до використання роботи внутрішніх аудиторів при аудиті фінансової звітності / Н. М. Проскуріна // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 331-338

50. Пуліна Т. В. Аналіз методів внутрішнього аудиту для оцінювання системи управління якістю в органах влади / Т. В. Пуліна // Бізнес Інформ. - 2017. - № 8. - С. 259-264

51. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

52. Разборська О. О. Внутрішній аудит оцінки якості прийняття управлінських рішень: поняття, призначення та роль в системі управління підприємством / О. О. Разборська, Л. О. Мошура // Finane, accounting, banks. - 2017. - Вып. 1. - С. 146-153

53. Селіщев С. В. Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом промислового підприємства / С. В. Селіщев // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. -

2016. - № 2. - С. 136-142

54. Семенець А. О. Вплив принципів внутрішнього аудиту на контрольне середовище: економічні та соціальні наслідки / А. О. Семенець // Економічний простір. - 2018. - № 139. - С. 182-198

55. Семенець А. О. Історико-компаративний аналіз становлення інституту внутрішнього аудиту / А. О. Семенець // Проблеми економіки. - 2018. - № 4. - С. 330-337

56. Сизов А. І. Механізм організації та проведення внутрішнього аудиту в Україні / А. І. Сизов, О. В. Шрамко, В. Л. Паскевич // Міжнародний науковий журнал. - 2016. - № 5(3). - С. 85-92

57. Сирота А. І. Правове регулювання внутрішнього аудиту банків / А. І. Сирота // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки. - 2016. - Вип. 1(3). - С. 81-83

58. Сиротюк Г. Екологічні витрати сільськогосподарських підприємств: облік і внутрішній аудит / Г. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2017. - № 24(1). - С. 64-68

59. Траченко Л. А. Внутрішній аудит як засіб поліпшення систем управління якістю підприємств сфери інжинірингових послуг / Л. А. Траченко // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2018. - № 4. - С. 181-192

60. Фабіянська В.Ю. Поняття якості в аудиторській практиці. Агросвіт. 2017. №9. С. 62-68

61. Федоренко И.В. Аудит: расширяем границы науки (теория и методология): Монографія. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 100 с.

62. Фесенко В. В. Визначення відмінностей між податковим та внутрішнім аудитом трансфертних цін під час зовнішньоекономічної діяльності пов’язаних підприємств / В. В. Фесенко // Економічний простір. - 2018. - № 137. - С. 171-179

63. Фесенко В. В. Оцінка надійності пов’язаних підприємств як елемент внутрішньо - корпоративного аудиту групи міжнародних компаній / В. В. Фесенко // Економічний простір. - 2018. - № 131. - С. 184-193

64. Цимбалюк С. О. Аналіз факторів формування позитивного бренду ро-

ботодавця серед внутрішньої цільової аудиторії / С. О. Цимбалюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2017. - Вип. 1. - С. 41-46

65. Чиж Б. І. Внутрішній аудит вищого навчального закладу, як інструмент системи управління якістю / Б. І. Чиж // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2015. - № 1. - С. 208-214

66. Чудак Л. А. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю в кормовиробництві на основі застосування ланцюга цінності / Л. А. Чудак // Облік і фінанси. – 2015. – №3(69). – С. 136-141

67. Шалімова Н. С. Етика внутрішнього аудитора: вимоги та підходи щодо забезпечення її дотримання / Н. С. Шалімова // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 7(2). - С. 20-25

68. Шалімова Н. С. Розвиток підходів щодо класифікації та видів завдань, що виконуються в рамках внутрішнього аудиту / Н. С. Шалімова, І. І. Андрощук // Технологический аудит и резервы производства. - 2015. - № 4(5). - С. 52-57

69. Швець А. Г. Суть внутрішнього аудиту та його організація на підприємстві / А. Г. Швець, Н. Г. Здирко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=28156 152 Проблеми економіки № 2, 2015

70. Шевчук В. Р. Передумови та переваги (недоліки) аутсорсингу послуг із внутрішнього аудиту / В. Р. Шевчук, В. Є. Кондратьєва // Науковий вісник НЛТУ України. - 2015. - Вип. 25.3. - С. 325-331

71. Шевчук О.Д. Теоретичні основи внутрішнього контролю основних засобів на сільськогосподарських підприємствах / Шевчук О.Д., Коваль О.М. // Економічні та юридичні науки: Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – Вінниця, 2017. Випуск 4 (55). – С. 56-63

72. Цебень Р. Л. Особливості організації внутрішнього аудиту підприємств україни в сучасних умовах / Р. Л. Цебень, А. Ф. Гуменюк // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 5(1). - С. 225-228

73. Шендригоренко М. Т. Проблемні аспекти внутрішнього аудиту виро-

бничих запасів на гірничовидобувних підприємствах / М. Т. Шендригоренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 20(2). - С. 177-180

74. Шеховцова Д. Д. Організація внутрішнього (операційного) аудиту витрат на підприємствах ресторанного господарства / Д. Д. Шеховцова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2016. - Вип. 1. - С. 7-17

75. Шмирко М. Ю. Проблеми впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства в конкурентному середовищі / М. Ю. Шмирко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2015. - № 2. - С. 173-180