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

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

7-62
20.11.23

Наталія Володимирівна Прокопчук

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

МАГІСТРА

на тему:

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА СТРУКТУРА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
д.е.н., проф. Ірина ЗАМУЛА
_____
(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. Поняття внутрішнього аудиту та його класифікація…….. 6

1.2. Основні аспекти застосування внутрішнього аудиту на підприємстві…….. 13

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Принципи формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві…… 25

2.2. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві…… 37

2.3. Методики проведення внутрішнього аудиту…….. 43

РОЗДІЛ 3. ВПЛИВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Оптимізація системи та підходів до внутрішнього аудиту…….. 57

3.2. Критерії та показники ефективності діяльності внутрішнього аудиту……. 65

РОЗДІЛ 4. МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ДИСТАНЦІЙНОГО НАВЧАННЯ В ОСВІТНЬОМУ ПРОЦЕСІ

4.1. Дистанційна освіта: переваги та недоліки……... 72

4.2. Розробка завдання до практичних занять та самостійної роботи з курсу «Внутрішній аудит»…… 78

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасному контексті внутрішній аудит виявляється аспектом, що викликає суперечливі реакції. Його суттєвість і актуальність, безумовно, не вимагають додаткових аргументацій, однак у цій сфері наявні вагомі проблематичні аспекти та недоліки, які стають об'єктом уваги дослідників.

Основною метою наукового аналізу, проведеного в рамках цього дослідження, є детальне обстеження та критичний розгляд проблем, що виникають у сучасних дослідацьких підходах до внутрішнього аудиту. Зокрема, акцент робиться на аналізі проблем організації та функціонування служб внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання.

Впровадження внутрішнього аудиту та оптимізованої системи обліку та економічного аналізу сприяє зниженню собівартості продукції, обмеженню непродуктивних витрат, збільшенню рівня прибутку та підвищенню ефективності управління підприємствами. Ці заходи також допомагають виявленню можливих зловживань та помилок, а також гарантують оперативне їх запобігання та усунення.

Питання підвищення ефективності діяльності підприємств вирізняється не лише важливістю для їхніх керівників і власників, але й виявляється ключовим завданням для держави. Це обумовлено тим, що поліпшення економічного функціонування суб’єктів господарювання призводить до збільшення прибутковості та, відповідно, зростання обсягу надходжень до Державного бюджету України.

Питання внутрішнього аудиту розглядалися такими науковцями як: Гудзенко Н.М. [27, 28], Здирко Н.Г. [47], Мулик Т. О. [29], Мулик Я.І. [79, 70, 71], Подолянчук О. А. [11, 12, 13], Правдюк Н. Л. [16, 17, 18], Фабіянська В.Ю [17], Чудак Л. А. [48], Шевчук О.Д. [53]. Не дивлячись на вагомі наукові положення зазначених авторів, повної концепції внутрішнього аудиту поки що не розроблено.

Проблема розвитку внутрішнього аудиту в Україні полягає у необхідності розробки комплексного та системного підходу, а також пов'язаних із цим методичних рішень. Ці заходи спрямовані на створення практичних умов для ефективного впровадження та функціонування служб внутрішнього аудиту на підприємствах України.

Мета і задачі дослідження. Мета нашого дослідження полягає в удосконаленні системи внутрішнього аудиту, а також в ідентифікації та мобілізації резервів його зростання та забезпечення бізнесу безпеки. Для досягнення цієї мети ми визначили та реалізуємо наступні завдання:

1. Розкриття економічної сутності внутрішнього аудиту, визначення його основної мети, завдань та класифікації.

2. Висвітлення принципів, функцій та методів формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві.

3. Дослідження особливостей організації та методології проведення внутрішнього аудиту на підприємствах.

4. Розробка практичних пропозицій 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 внутрішнього аудиту. Об’єктом дослідження є процес внутрішнього аудиту.

Методи дослідження. Дослідження проводилося за допомогою загальнонаукових та спеціалізованих методів пізнання. Застосовувалися методи індукції та дедукції для збору, систематизації та обробки інформації, що стосується розкриття суті внутрішнього аудиту. Використовувався метод групування для класифікації об'єктів внутрішнього аудиту. Застосовувалися методи аналізу та синтезу, порівняння, а також метод логічного аналізу для теоретичних узагальнень напрямків удосконалення внутрішнього аудиту. Використовувалися табличні та графічні засоби для ілюстрації отриманих результатів.

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаної літератури, додатків. Загальний обсяг роботи складає 97 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 13 таблиць, 23 рисунки, список літератури включає 79 найменувань.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Поняття внутрішнього аудиту та його класифікація

Внутрішній аудит – це процес перевірки та оцінки, спрямований на підвищення ефективності та результативності внутрішніх операцій компанії. Він виконується командою внутрішніх експертів, спеціалізованою аудиторською фірмою або поєднанням обох, і зосереджується на оцінці процесів і систем внутрішнього контролю.

Мета внутрішнього аудиту полягає в проведенні експертної оцінки реалізації внутрішнього господарського контролю та розробці стратегій фінансового та виробничого розвитку підприємства, що включає в себе всі його структурні підрозділи. Тобто внутрішній аудит не лише виконує функції контролю, але також включає в себе економічний аналіз, планування та надання управлінських консультацій і інші функції.

Так, за визначенням Інституту внутрішніх аудиторів «внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання гарантій та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей використовуючи системний і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, системи контролю і корпоративного управління». Зараз управління ризиками є безперервним і систематичним процесом, який дозволяє компаніям ідентифікувати, оцінювати та контролювати ризики, пов’язані з їх діяльністю. Це також ключовий елемент прийняття стратегічних рішень і бізнес-планування, що дозволяє компаніям зменшувати ризики та використовувати можливості.

Таким чином, внутрішній аудит і управління ризиками тісно пов’язані, оскільки перше може допомогти виявити ризики та оцінити ефективність

управління ризиками в компанії. Він також може забезпечити об'єктивну оцінку та систематичний підхід, щоб допомогти визначити сфери, де необхідно покращити засоби контролю та процеси управління ризиками. Створення та підтримка надійно функціонуючих засобів внутрішнього аудиту вимагає участі керівництва, менеджерів і працівників на всіх рівнях. Поширюючи інформацію через інтранет, організаційні посібники, інформацію електронною поштою та навчання, керівництво компанії створює видимість і прозорість у системі внутрішнього аудиту. Таким чином на всіх рівнях ієрархії компанії підвищується обізнаність про засоби контролю та мислення про ризики.

Внутрішній аудит організовується з урахуванням його специфіки на кожному підприємстві, тому у міжнародній та національній практиці здійснення внутрішнього аудиту існує певна класифікація його видів, узагальнення якої подано на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Види внутрішнього аудиту

Джерело: [80, с. 93]

Аудит поділяють на зовнішній і внутрішній аудит, який, насамперед, відрізняються глибиною дослідження і спрямованістю. Зовнішній аудит базується на звітності, що підлягає публікації. Внутрішній аудит враховує специфіку підприємства і форми звітності (документи), що не публікуються, і відомості, які мало цікавлять зовнішнього аудитора [142, с. 121].

Таблиця 1.1

Відмінні ознаки зовнішнього та внутрішнього аудиту

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета	Оцінка ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю	Оцінка повноти та підтвердження фінансової звітності, відповідність бухгалтерського обліку нормативно-законодавчим актам України
Завдання	Задоволення інформаційної потреби адміністративно-управлінського апарату установи	Задоволення інтересів власників підприємств і третіх осіб, що мають фінансові відносини з конкретним підприємством щодо його стійкого положення у світі бізнесу
Суб'єкти	Співробітники підприємства, що спеціалізуються в галузі організації виробництва, економіки, фінансів	Незалежні аудитори й аудиторські фірми, занесені до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, що одноосібно надають аудиторські послуги
Підстава	Наказ керівника установи	Договір на проведення аудиту
Кваліфікація	Визначається посадовими інструкціями	Регламентується Законом України "Про аудиторську діяльність"
Форма утворення	Структурний підрозділ, співробітник установи	Юридична особа, приватний підприємець
Практичне завдання	Забезпечення постійного контролю за зберіганням майна, коштів установи	Виявлення перекручень у фінансовій звітності, фактів шахрайства, визначення інвестиційної привабливості підприємства
Періодичність проведення	Безперервний контроль на основі затвердженого плану і прийнятих рішень	Установлюється державою, при обов'язковому аудиті, за бажанням клієнта, на добровільній основі
Відповідальність	Перед керівним апаратом установи за достовірність наданої інформації	Перед замовником за якість виконаної роботи

Джерело: [142, с. 123]

Зовнішній аудит здійснюється періодично, тоді як внутрішній проводиться частіше, що суттєво підвищує ефективність діяльності структурних підрозділів підприємства. Можна сказати, що аудит, як і будь-яка діяльність, пов'язана з законодавством, стандартизується і нормується. З

іншого боку, відсутність будь-яких обмежень на зміст і форми проведення внутрішнього аудиту стимулює розробку спеціалізованих експертних систем з різною глибиною аналізу фінансового стану підприємства. Водночас ці два види аудиту мають відмінності, що можна прослідкувати в табл. 1.1.

Не можна погодитися з тим, що внутрішній аудит проводиться виключно в інтересах керівництва підприємства, навпаки, можна стверджувати, що в ідеалі служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватися власникам (акціонерам) підприємства і діяти в їхніх інтересах, оскільки основним принципом аудиту є незалежність аудиторів.

Наступний варіант класифікації - це внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників підприємства. Внутрішній аудит являє собою систему оперативного, періодичного забезпечення інформацією керівництва чи власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю і підготовки управлінських рішень силами штатних працівників чи залученої на основі договору сторонньої спеціалізованої аудиторської організації або незалежним аудитором для досягнення основної мети функціонування економічного суб'єкта - одержання максимального прибутку.

Згідно з такою концепцією, внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів його інформації: як керівництва, так і власників підприємства. До інститутів внутрішнього аудиту належать будь-які контролюючі фінансово-господарську діяльність органи, утворені всередині економічних суб'єктів, призначені керівництвом (внутрішні аудитори, підрозділи внутрішнього аудиту (контролінгу)) чи обрані загальними зборами акціонерів або учасників (ревізійні комісії, ревізори акціонерних товариств і товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю), а також залучені для здійснення внутрішнього аудиту сторонні організації і зовнішні аудитори, незалежно від того, чиї інтереси (керівництва чи власників) вони представляють. Внутрішній аудит можна умовно поділити на управлінський аудит, який здійснюється в інтересах керівництва, та аудит, який здійснюється в інтересах власників.

Суперечливість цієї концепції не можуть розв'язати і самі її автори. Так, прагнучи поєднати дві концепції, вони стверджують, що функції управлінського внутрішнього аудиту і внутрішнього аудиту, що здійснюється в інтересах власників, з позицій принципу незалежності не можуть здійснюватися одним підрозділом і (чи) кадровим персоналом підприємства (вони можуть виконуватися паралельно, незалежно один від одного різними структурними підрозділами і (чи) органами економічного суб'єкта, чи сторонніми спеціалізованими організаціями або особами).

Виділяються також інші ознаки класифікації внутрішнього аудиторського контролю: напрям діяльності, час виконання, обумовленість здійснення, обсяг перевірки (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація внутрішнього аудиторського контролю

№	Ознака класифікації	№	Види		Підвиди
1	Напрям діяльності	1.1.	Аудит фінансової звітності	1.1.1	плановий
				1.1.2	позаплановий
		1.2.	Аудит відповідності	1.2.1	Аудит доцільності
		1.3.	Операційний аудит	1.3.1	функціональний
				1.3.2	організаційно-технічний
				1.3.3	Всебічний
		1.4.	За функціональним змістом		технологічний організаційний правовий екологічний соціальний маркетинговий
2	Час виконання	2.1.	Попередній		
		2.2.	Поточний		
		2.3.	Ретроспективний		
3	Обумовленість здійснення	3.1.	Ситуаційний		
		3.2.	Програмний		
4	Обсяг перевірки	4.1.	Комплексний		
		4.2.	Тематичний		

Джерело: [142, с. 125]

Наведені види діяльності відображають різноманітність і повноту сфери внутрішнього аудиту. Проте такий поділ має досить умовний характер. Так, перевірку дотримання норм податкового законодавства відносять до сфери

аудиту фінансової звітності, а не до аудиту відповідності, що, на наш погляд, не відповідає суті такої перевірки. Окремі види діяльності внутрішніх аудиторів досить важко віднести до певної категорії, наприклад, визначення ефективності структури внутрішнього контролю підприємства класифікується як вивчення і оцінка даної структури. Проте термін «ефективність» є визначальною рисою операційного аудиту, отже, діяльність внутрішніх аудиторів щодо визначення ефективності внутрішнього контролю підприємства доцільно характеризувати як операційний аудит. Це обґрунтовується і тим, що основним завданням внутрішнього аудитора під час вивчення структури внутрішнього контролю підприємства є перевірка заходів стосовно забезпечення збереження активів.

Аудит фінансової звітності поділяється на: плановий, який проводиться в межах затвердженого плану роботи; позаплановий, який здійснюється на вимогу власника, керівника підприємства.

Аудит відповідності - це перевірка дотримання в господарській системі підприємства норм законодавчих актів і інструктивних матеріалів, а також процедур або правил передбачених адміністрацією для персоналу.

Операційний аудит - це перевірка функціонування окремих частин господарського механізму підприємства з метою оцінки їх ефективності, надійності і корисності для управління.

За часом виконання внутрішній аудит поділяють на попередній, поточний і ретроспективний.

Попередній внутрішній аудит здійснюється до початку господарської операції, на стадії прийняття управлінського рішення і спрямований на запобігання незаконності й недоцільності виконання робіт, здійснення господарських операцій в організації.

Поточний внутрішній аудит використовується безпосередньо під час виконання робіт або в процесі здійснення господарських операцій і спрямований на оперативне усунення недоліків, впровадження науково обґрунтованих розробок. Поточному внутрішньому аудиту властива

максимальна оперативність, гнучкість, здатність виправлення помилок і удосконалення фінансово-господарської діяльності. На наш погляд, саме завдяки цим властивостям поточний внутрішній аудит містить значний нерозкритий потенціал розвитку.

Ретроспективний внутрішній аудит здійснюється після виконання робіт і закінчення господарських операцій. Характерною рисою цього виду аудиту є повнота охоплення об'єктів перевірки, можливість їх детального вивчення. Це дозволяє виявити не тільки недоліки роботи організації, але і невикористані резерви підвищення ефективності всіх видів діяльності.

Залежно від обсягу перевірок внутрішній аудит поділяють на комплексний і тематичний. Комплексний внутрішній аудит передбачає застосування системного підходу у вивченні функціонування окремого структурного підрозділу підприємства. Під час тематичного внутрішнього аудиту перевірці підлягають окремі аспекти діяльності досліджуваного об'єкту, переважно застосовуються вибіркові методи контролю.

За функціональною ознакою розрізняють: технологічний, організаційний, правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий внутрішній аудит.

Технологічний - це аудит професійного рівня і поточного стану техніки і технології, що використовується об'єктом аудиту.

Організаційний аудит - це контроль функціонування процесу або побудови організації) на основі прийнятих норм, законів і принципів організації як процесу.

Практика аудиту постійно розширюється, виокремлюються нові його напрямки, зокрема правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий аудит.

Правовий аудит - це контроль обов'язкових для виконання міжнародних, державних і місцевих законодавчих актів і положень, а також статутних документів і розпоряджень керівництва.

Існують різні підходи до визначення змісту і суті екологічного аудиту. Його розглядають як форму екологічного контролю, як елемент оцінки впливу

на стан природного середовища або як один з елементів фінансового аудиту, спрямованого на посилення екологічної складової господарської діяльності.

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

Маркетинговий аудит дозволяє застосувати аудиторський підхід до комплексного контролю і аналізу актуальних проблем маркетингу, що стали для більшості компаній питаннями виживання і для всіх підприємств без виключення - питаннями стабілізації і розвитку.

1.2. Основні аспекти застосування внутрішнього аудиту на підприємстві

Основними проблемними аспектами в галузі внутрішнього аудиту є: недостатня кількість методичних, організаційних та методологічних розробок або повна їх відсутність; недостатнє нормативно-правове забезпечення та неефективність діючої законодавчої бази; недостатня кількість кваліфікованих фахівців із внутрішнього аудиту та брак досвіду аудиторської діяльності; недостатня кількість або повна відсутність типових форм документів із внутрішнього аудиту; недостатнє інформаційне забезпечення та ступінь автоматизації процесу внутрішнього аудиту.

Алгоритм здійснення внутрішнього аудиту було запропоновано В.А. Науменко та Г.Д. Шевчуком, які виокремили шість основних його етапів: початок внутрішнього аудиту, підготовка до аудиторської діяльності, безпосередньо здійснення аудиторської діяльності на місці, підготовка та подання звіту про внутрішній аудит, завершення внутрішнього аудиту, реалізація подальших дій за результатами аудиту [96, с. 18].

Таким чином, виходячи із загальних цілей внутрішнього аудиту підприємства, алгоритм його здійснення на сучасних вітчизняних

підприємствах можна представити наступним чином (табл. 1.3):

Таблиця 1.3

Порядок проведення внутрішнього аудиту на підприємстві

Етап	Характеристика
1. Планування та підготовки	1.1. Складання плану перевірок 1.2.Накопичення інформації про об'єкт перевірки 1.3. Складання графіка робіт і розподіл обов'язків 1.4. Підготування робочих документів
2. Основний	2.1. Процес перевірки - ознайомлення з результатами попередньої перевірки; - здійснення перевірки з використанням прийомів документального та фактичного контролю 2.2. Отримання даних та їх систематизація
3. Заключний	3.1. Надання попередніх висновків та пропозицій 3.2. Підготування та подання Звіту 3.3. Розробка рекомендацій для управлінського персоналу
4. Результативний	4.1. Контроль якості роботи внутрішніх аудиторів 4.2. Підготовка наказу (розпорядження) керівництва, щодо усунення порушень

Джерело: [80, с. 93]

Стосунки між внутрішнім і зовнішнім аудиторами полягають у тому, що, незважаючи на розбіжності у цілях та відповідальності, деякі способи досягнення цілей часто подібні, а отже, аспекти внутрішнього аудиту можуть виявитися корисними при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу зовнішніх аудиторських процедур. У ході щорічної аудиторської перевірки внутрішні аудитори під контролем зовнішнього аудитора можуть виконувати окремі роботи, однак відповідальність за висновки, висловлені за результатами перевірки, повністю лежать на незалежних аудиторах [110, с. 332].

Зовнішній аудитор повинен визначити, чи можна використати роботу СВА для цілей аудиту. Оцінюванню підлягають певні аспекти, визначені безпосередньо МСА 610. Оцінювання об'єктивності внутрішніх аудиторів полягає у здатності виконувати завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Чинники, які можуть впливати на оцінку

зовнішнього аудитора щодо об'єктивності, та їх зміст полягає в наступному (рис. 1.2):



Рис. 1.2. Чинники впливу на оцінку зовнішнього аудитора щодо об'єктивності СВА

Джерело: [110, с. 333]

Оцінювання рівня компетентності СВА проводиться в межах набуття та підтримання знань і навичок підрозділу в цілому на рівні, потрібному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосовних професійних стандартів. Чинники, які можуть впливати на визначення зовнішнім аудитором, та деякі доречні критерії зображено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Чинники впливу на оцінку зовнішнього аудитора щодо компетентності СВА

Джерело: [110, с. 335]

Варто усвідомлювати, що організаційний статус і відповідні політики та процедури, які надають вагоме підтвердження об'єктивності внутрішніх аудиторів, не можуть компенсувати відсутність достатньої компетентності підрозділу внутрішнього аудиту. Однаковою мірою високий рівень компетентності не може компенсувати недостатність сприяння організаційного статусу та політик і процедур об'єктивності.

Чинники, які впливають на оцінку зовнішнього аудитора, чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний та дисциплінований підхід:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінка ризиків, робочі програми, документація та звітність;

- чи має СВА прийнятні політики і процедури контролю якості, наприклад, такі, як політики і процедури в МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інших завдань з надання впевненості і супутні послуги», які застосовуються до СВА або вимоги до контролю якості в стандартах, установлених професійними організаціями.

Дійшовши висновку щодо доцільності використання роботи СВА, аудитор має визначити характер та обсяг цього використання. По-перше слід з'ясувати, чи відповідає запланований характер і обсяг роботи СВА загальній стратегії та плану аудиту, які розробив зовнішній аудитор. Також слід враховувати, що значні ризики вимагають особливого аудиторського розгляду і тому спроможність зовнішнього аудитора використовувати роботу СВА щодо значних ризиків обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене судження. Якщо ризик суттєвого викривлення не є низьким, то використання лише роботи СВА недоречно, бо це не дасть змоги зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. Тобто, деякі процедури необхідно виконувати безпосередньо зовнішнім аудиторам.

Зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу СВА, якщо він визначає, що організаційний статус і відповідні політики та процедури СВА недостатньо сприяють об’єктивності внутрішніх аудиторів; підрозділ немає достатньої компетентності або підрозділ не застосовує систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості (рис. 1.4).

Таким чином більшість процедур, які потребують професійного судження, має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор, виходячи з того, що саме він несе відповідальність за висловлену аудиторську думку. До них належать:

- оцінка ризиків суттєвого викривлення;

- оцінка достатності виконаних тестів;

- оцінка прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності;

- оцінка суттєвих облікових оцінок;

- оцінка достатності розкриття інформації в фінансовій звітності та інших питань, які впливають на звіт аудитора.

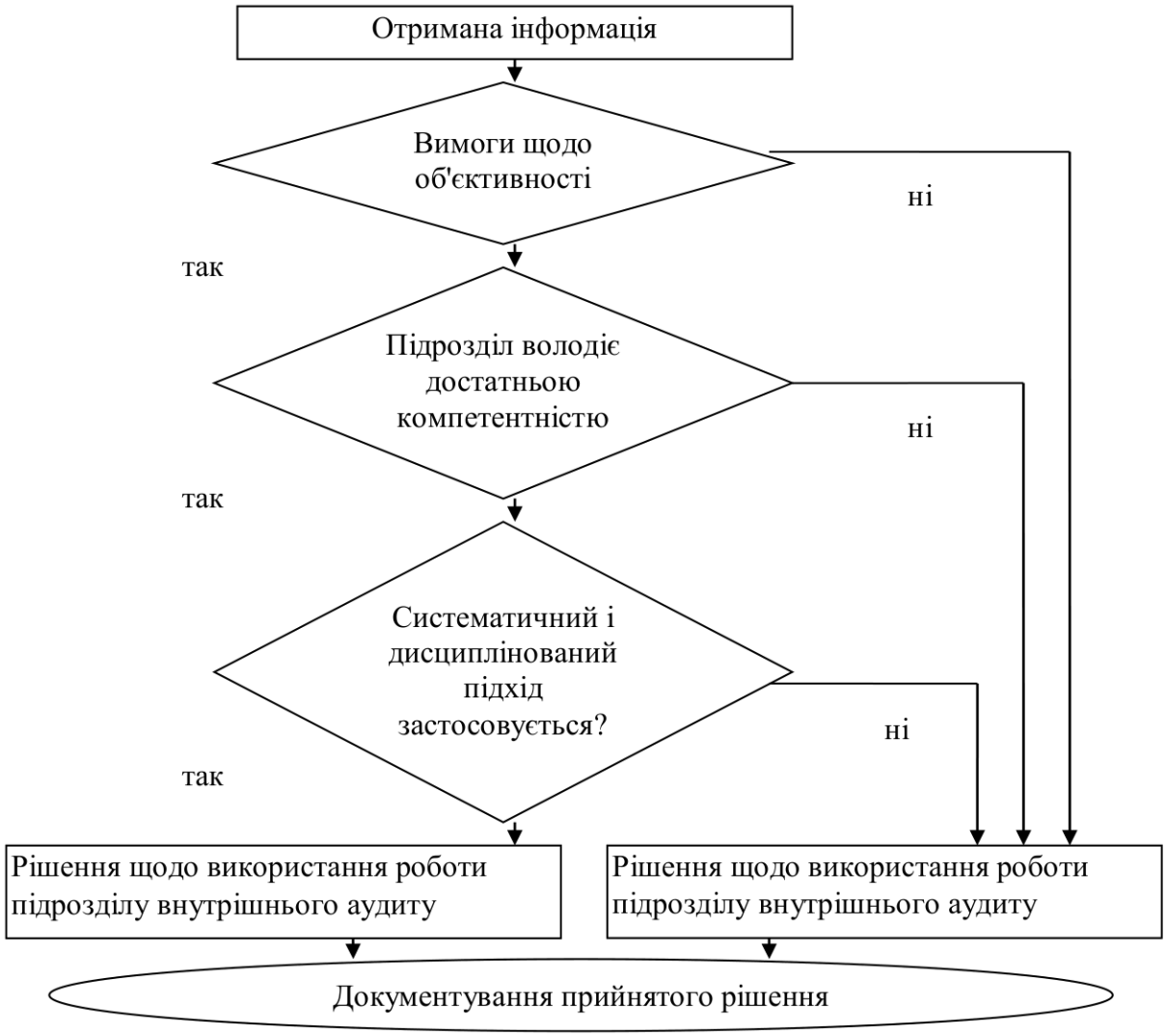


Рис. 1.4. Алгоритм прийняття рішення щодо використання роботи СВА для цілей аудиту

Джерело: [110, с. 335]

Приклади процедур, що можуть виконувати внутрішні аудитори в межах аудиту фінансової звітності, наведено в МСА 610:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю;

- процедури по суті, які стосуються обмеженого судження;

- спостереження за інвентаризацією;

- простеження операцій в інформаційній системі, доречній для

фінансової звітності;

- тестування дотримання регуляторних вимог;

- аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (з урахуванням вимог МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів»)).

Використання зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудитора передбачає тісну взаємодію між ними. Послідовність дій у межах такої співпраці може бути такою (рис. 1.5): обговорення проводяться через визначені інтервали часу протягом усього періоду; зовнішній аудитор поінформований про відповідні внутрішні аудиторські звіти і має доступ до них та обізнаний із будь-якими суттєвими питаннями, які стали відомі внутрішнім аудиторам і які можуть вплинути на роботу зовнішнього аудитора; зовнішній аудитор інформує внутрішніх аудиторів про будь-які суттєві питання, які можуть вплинути на діяльність підрозділу внутрішнього аудиту.

Ефективна співпраця зовнішніх аудиторів із внутрішніми передбачає безпосереднє спілкування та обмін інформацією. МСА визначає певні риси такого спілкування:

- робота внутрішніх аудиторів певним чином впливає на характер, час та обсяг процедур зовнішнього аудитора, тому для координації відповідної діяльності необхідно попередньо узгодити з внутрішніми аудиторами: час роботи; характер виконаної роботи; обсяг аудиту; суттєвість фінансової звітності в цілому (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість результатів; запропоновані методи формування вибірки (відбору статей та обсяги вибірки); документування виконаної роботи; процедури огляду та обліку;

- процедури аудиту зовнішнього аудитора щодо основної роботи СВА в цілому, які він планує використати, надають основу для оцінки загальної якості роботи СВА та об’єктивності її виконання.



Рис. 1.5. Дії аудитора з метою використання роботи СВА

Джерело: [110, с. 337]

Якщо зовнішній аудитор прийняв рішення використати результати конкретної роботи внутрішніх аудиторів, то необхідно визначити її достатність для цілей зовнішнього аудитора.

Чинники впливу на визначення достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту узагальнюють оцінку СВА та результатів проведеної роботи (рис. 1.6).

Процедури, які може виконати зовнішній аудитор для оцінки якості виконаної роботи і висновків, отриманих СВА, крім повторного виконання, охоплюють таке: 1) запити відповідним працівникам підрозділу внутрішнього аудиту; 2) спостереження процедур, виконуваних підрозділом внутрішнього аудиту; 3) огляд робочих програм і робочих документів підрозділу.

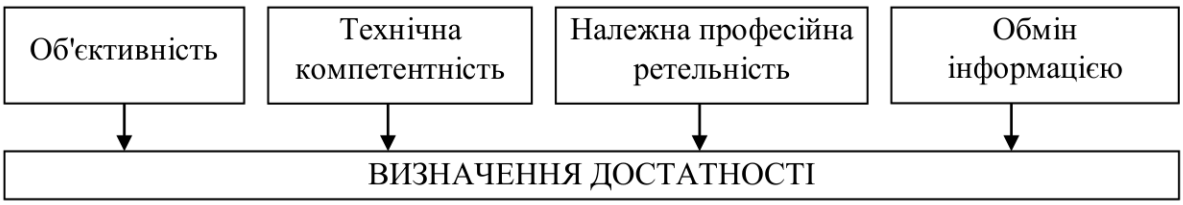


Рис. 1.6. Чинники впливу на визначення достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту

Джерело: [110, с. 337]

Характер, час та обсяг виконаних процедур аудиту щодо конкретної роботи внутрішніх аудиторів залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик суттєвого викривлення, оцінки діяльності СВА підрозділу та оцінки конкретної роботи внутрішніх аудиторів. Такі процедури аудиту можуть містити: 1) аудит уже перевірених внутрішніми аудиторами статей (повторне виконання); 2) перевірку інших подібних статей; 3) спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудиторами.

Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю підприємства. Мета такої процедури – одержати підтвердження (виявити відхилення) раніше отриманого менеджментом результату (висновку, рішення), використовуючи ті ж вихідні дані. Одночасно з підтвердженням (не підтвердженням) результату проводиться й перевірка самої процедури (алгоритму) розрахунків. Ця процедура має досить високий ступінь доказовості, особливо у разі виявлення невідповідностей, відхилень, обману або помилки. За допомоги повторного проведення процедур аудиту, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки споріднених типів та шляхів застосування однієї й тієї самої інформації, аудитор може визначити, чи облікові записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю.

Процедура повторного виконання доречна з метою підтвердження правильності висновків, здійснених СВА. Повторне виконання надає переконливіші докази стосовно достатності роботи СВА порівняно з іншими

процедурами, які зовнішній аудитор може виконувати. Якщо це неможливо виконати, такої самої мети можна досягти шляхом перевірки достатньої кількості інших статей, фактично неперевірених СВА. МСА рекомендує зосередити повторне виконання на тих аспектах, щодо яких СВА застосовував більше суджень під час планування, виконання та оцінки результатів аудиторських процедур, та на аспектах підвищеного ризику суттєвого викривлення. Закономірності полягають у такому (рис. 1.7):

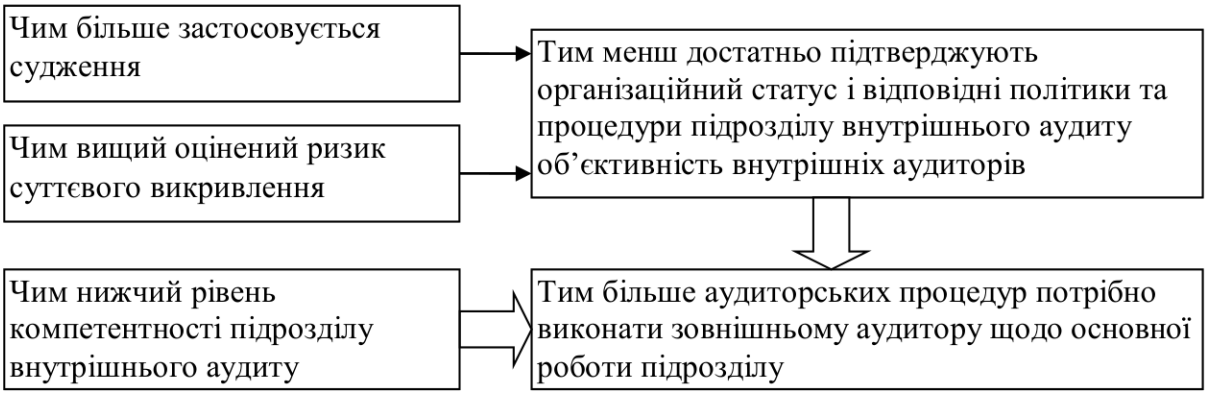


Рис. 1.7. Чинники впливу на кількість процедур, які будуть виконувати зовнішні аудитори

Джерело: [110, с. 338]

Зовнішній аудитор повинен документально оформити результати тестування та дати свою оцінку діяльності СВА. Оцінка конкретної роботи СВА включає також аналіз адекватності змісту цієї роботи (табл. 1.4).

Ефективно діюча СВА підприємства підвищує ступінь надійності системи внутрішнього контролю підприємства та є важливим фактором при оцінці зовнішніми аудиторами аудиторського ризику та системи внутрішнього контролю, що в свою чергу впливає на суттєве зменшення обсягу процедур аудиту, які мають бути виконані зовнішніми аудиторами. Правильно сплановані підходи до проведення цих робіт дозволять зменшити трудомісткість затрачуваного часу та професійно обґрунтувати думку зовнішнього аудитора стосовно оцінки роботи внутрішніх аудиторів.

Таблиця 1.4

Узагальнення аналізу результатів роботи внутрішнього аудитора

№ з/п	Досліджуване питання	Документальне підтвердження
1	Об'єктивність	
	Чи достатньо підтверджують організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту об'єктивність внутрішніх аудиторів	Положення про підрозділ внутрішнього аудиту, Посадові інструкції працівників, регламенти щодо звітності т.д.
2	Компетентність	
	Чи виконується робота особами, що мають відповідну професійну технічну підготовку та досвід роботи внутрішніми аудиторами	Анкети співробітників підрозділу внутрішнього аудиту, накази про їх призначення, копії дипломів, витяги з трудових книжок
3	Контроль якості	
	Чи належним чином здійснюються нагляд, перевірка та документування роботи асистентів	Перелік досліджених робочих документів внутрішніх аудиторів, або копії цих документів
4	Достатність роботи внутрішніх аудиторів	
	Чи отримані достатні відповідні аудиторські докази для аргументованого обґрунтування сформульованих висновків	Опис отриманих доказів та висновок аудитора щодо їх достатності та відповідності
	Чи є отримані висновки доречними в сформованих обставинах, чи відповідають всі підготовлені звіти результатам виконаної роботи	Копії звіту, узагальнюючих документів та оцінка зовнішнім аудитором адекватності висновків внутрішніх аудиторів
	Чи вирішені належним чином винятки (відхилення від встановлених правил) або незвичайні питання, виявлені внутрішнім аудитом	Перелік відхилень та незвичайних питань; результати їх вирішення та оцінка цих дій зовнішнім аудитором
5	Аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором	
	Аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором для оцінки достатності використаної роботи	Програма щодо роботи з підрозділом внутрішнього аудиту та робочі документи, що передбачені програмою (тести, анкети тощо)

Отже, внутрішній аудит сприяє впевненості керівництва у тому, що діяльність підприємства відповідає політиці розвитку, плановим документам, вимогам законодавства. Разом з тим служба внутрішнього аудиту формує зв’язок між різними сферами діяльності та підрозділами через контроль інформаційних потоків, що дає можливість менеджменту та зовнішнім користувачам мати правдиве уявлення про господарську діяльність підприємства.

Висновок до розділу 1.

Внутрішній аудит є ключовим елементом управління ефективністю та ризиками в компанії. Виконуючи функції контролю, економічного аналізу та стратегічного планування, внутрішній аудит сприяє розвитку оптимальних стратегій фінансового та виробничого росту. За визначенням Інституту внутрішніх аудиторів, його завданням є забезпечення незалежної та об'єктивної діяльності з гарантій та консультацій, спрямованої на користь організації та поліпшення її діяльності.

Управління ризиками стає всеосяжним процесом, що дозволяє ідентифікувати, оцінювати та контролювати ризики, що виникають у діяльності компанії. Внутрішній аудит, у свою чергу, стає важливим інструментом для виявлення ризиків та оцінки ефективності систем управління ризиками. Він сприяє об'єктивній оцінці та систематичному підходу, спрямованому на вдосконалення контролю та процесів управління ризиками.

Створення та підтримка ефективних засобів внутрішнього аудиту вимагає активної участі керівництва, менеджерів і працівників на всіх рівнях. Розповсюдження інформації та здійснення навчання допомагає створити видимість і прозорість у системі внутрішнього аудиту, сприяючи підвищенню обізнаності та свідомості про засоби контролю та ризики на всіх рівнях ієрархії компанії. Отже, внутрішній аудит і управління ризиками взаємодіють для досягнення стратегічних цілей та забезпечення стійкого розвитку організації. Класифікація видів внутрішнього аудиту враховує специфіку кожного підприємства, що підкреслює індивідуальний підхід до організації цього процесу в міжнародній та національній практиці.

Галузь внутрішнього аудиту стикається із значущими викликами, які обмежують його ефективність та розвиток. Проблеми, такі як недостатність методичних, організаційних та методологічних розробок, неефективність законодавчої бази, недостатня кількість кваліфікованих фахівців та відсутність типових форм документів, а також обмежене інформаційне забезпечення та рівень автоматизації, потребують серйозної уваги та вирішення.

РОЗДІЛ 2
СУЧАСНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Принципи формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві

Для досягнення поставленої мети внутрішні аудитори мають дотримуватися певних принципів, визначених Кодексом етики Інституту внутрішніх аудиторів (рис. 2.1).

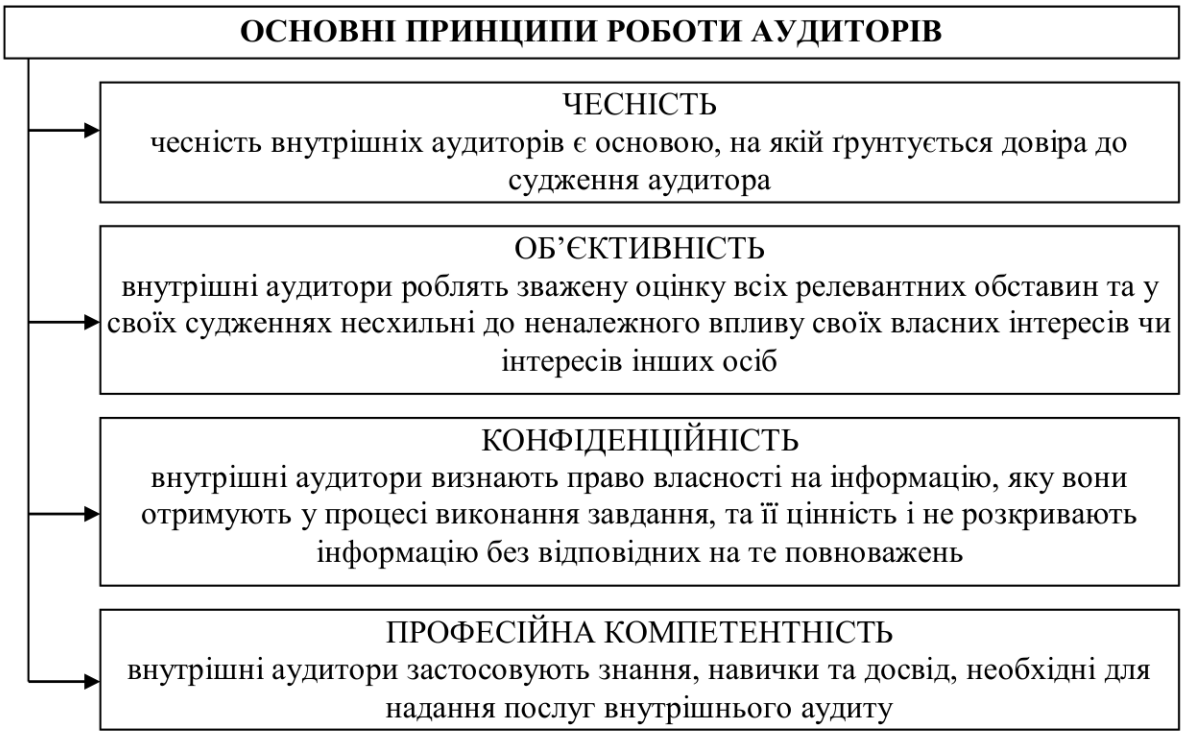


Рис. 2.1. Принципи роботи аудитора відповідно до Кодексу етики внутрішніх аудиторів

Джерело: [81, с. 144]

З урахуванням завдань внутрішнього аудиту можна сформулювати такі його функції:

1. Функція контролю. Визначає адекватність політики підприємства встановленим параметрам та оцінку ефективності обліку.

2. Координаційна функція. Здійснює планування роботи внутрішнього

аудитора з огляду на потреби акціонерів, інвесторів, правління підприємства та раціонального використання можливостей підрозділу.

3. Аналітична функція. Забезпечує виконання експертного оцінювання й аналізу ефективності важливих аспектів господарської діяльності.

4. Інформаційна функція. Забезпечує керівництво підприємства інформацією про результати перевірок, виявлені факти порушень вимог законодавства або внутрішніх правил.

5. Консультативна функція. Надає поточні консультації працівникам підрозділів.

6. Захисна функція. Передбачає застосування заходів, спрямованих на збереження активів підприємства від потенційних крадіжок, фактів шахрайства, неефективного управління бізнесом.

Таким чином, функції внутрішнього аудиту мають визначатися керівництвом чи власником підприємства залежно від змісту і специфіки його діяльності. З метою побудови на підприємстві дієвої системи внутрішнього аудиту його варто розподілити на три стадії: попередній, поточний та наступний.

Попередня стадія внутрішнього аудиту передбачає розгляд первинних документів під час візування договорів, наказів, кошторисів, тобто виконує скоріше профілактичну функцію.

Поточна стадія внутрішнього аудиту здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації. Наступна стадія здійснюється з метою узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації. Таким чином, внутрішній аудит є системним, строго документованим, безперервним і універсальним (суцільним) заходом.

Керівник відділу внутрішнього аудиту має тісно співпрацювати з юрисконсультом стосовно питань дотримання законів, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків та Інструкції про його застосування, Інструкції з інвентаризації, Положення про проведення касових операцій тощо.

Методичними прийомами внутрішнього аудиту є сукупність способів

вивчення законності, доцільності й ефективності господарських операцій для оцінювання діяльності підприємства в цілому, які будуть подібні між собою, незалежно від особливостей підприємства. Тобто їхня різноманітність зумовлюється не тільки об'єктами аудиту, а й професійним рівнем і практичним досвідом працівників аудиторської служби підприємства.

Результати проведення внутрішнього аудиту, як комплексного, так і за окремими ділянками роботи, слід оформляти спеціальними документами. Організаційну модель внутрішнього аудиту наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Модель внутрішнього аудиту підприємства

Об'єкт внутрішнього аудиту	Джерело інформації	Методичні прийоми і способи аудиту
Майнові ресурси (основні засоби, МШП, сировина, матеріали тощо)	Законодавчі акти	Суцільні перевірки
Касові, банківські операції (звіти касира, виписки банку)	Нормативні документи з обліку й аудиту	Вибіркові перевірки під час аудиторського тестування
Праця і заробітна плата	Первинні й зведені документи	Інвентаризація
Розрахунки з дебіторами, кредиторами	Регістри бухгалтерського обліку	Експертні перевірки
Власний капітал (зареєстрований, резервний, додатковий тощо)	Баланси і фінансові звіти	Економіко-математичне моделювання
Витрати	Засновницькі документи (статут, протоколи зборів засновників, свідоцтво, ліцензія)	Методи порівняльного аналізу
Фінансові результати	Акти перевірок (довідки, висновки) державної фіскальної служби, банку, державних фондів тощо	Прогнозування результатів. Оформлення результатів

Джерело: [81, с. 145]

Процес організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві можна представити поетапно таким чином (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Етапи створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Сутність етапу	Необхідні організаційні заходи
І ЕТАП	
виявити, чітко визначити коло питань для вирішення яких створюється служба внутрішнього аудиту, сформувати її цілі відповідно до політики підприємства	наказ (розпорядження, постанова) керівника підприємства про створення служби внутрішнього аудиту
ІІ ЕТАП	
визначити основні функції служби внутрішнього аудиту для досягнення поставлених цілей	розроблення положень з організації на підприємстві служби внутрішнього аудиту
ІІІ ЕТАП	
однотипні функції об'єднати у групи та сформувати відповідні структурні одиниці служби внутрішнього аудиту	затвердження положень про службу керівником підприємства (особою, яка має повноваження щодо прийняття господарських рішень на підприємстві)
ІV ЕТАП	
розробити схеми взаємовідносин, визначити обов'язки, права та відповідальність для кожної структурної одиниці служби внутрішнього аудиту, документально закріпити їх у посадових інструкціях	розроблення й затвердження посадових інструкцій (службових обов'язків) працівників служби внутрішнього аудиту (характеристика професійних та етичних вимог)
V ЕТАП	
об'єднати вказані структурні одиниці у єдине ціле – службу внутрішнього аудиту, визначити її організаційний статус, розробити та документально затвердити Положення про службу внутрішнього аудиту	створення планів і робочих документів служби внутрішнього аудиту підприємства
VI ЕТАП	
об'єднати службу внутрішнього аудиту з іншими структурними одиницями управління підприємством	збір та створення власної інформаційної бази роботи служби: норм, правил, технологічних карт, стандартів перевірки
VII ЕТАП	
розробити внутрішньофірмові стандарти внутрішнього аудиту	підбір та призначення конкретної особи або осіб для роботи у службі внутрішнього аудиту: керівника відділу, аудиторів, асистентів аудитора, ревізорів, контролерів, юристів, програмістів

Джерело: [81, с. 145]

Крім того, важливим напрямом внутрішнього аудиту є консультації з бухгалтерського обліку та оподаткування, надання ефективної достовірної та повної інформації про систему управління для своєчасного виявлення й

усунення недоліків. Оскільки служба внутрішнього аудиту має складатися з висококваліфікованого персоналу, забезпеченого відповідними матеріально-технічними ресурсами, створення на підприємстві такої служби призведе до виникнення додаткових витрат, які доречно розподіляти між видами виробленої продукції, наданими послугами або виконаними роботами. Однак витрати на утримання служби внутрішнього аудиту неможливо порівнювати з тим позитивним ефектом, що є наслідком її роботи.

Таблиця 2.3

Зміст принципів та правил поведінки, передбачених Кодексом етики Інституту внутрішніх аудиторів

Зміст як принципу	Прояв як правил поведінки	Ключові слова
1	2	3
Чесність		
Чесність внутрішніх аудиторів є основою, на якій ґрунтується довіра до судження аудитора.	- слід виконувати завдання чесно, сумлінно та відповідально; - слід діяти в рамках закону і, якщо того вимагає закон чи професійні стандарти, розкривати відповідну інформацію; - не слід свідомо брати участь в незаконній діяльності чи діях, що дискредитують професію внутрішнього аудитора чи організацію; - слід поважати легітимні та етичні цілі їхньої організації і сприяти їх досягненню.	Чесність, сумлінність, відповідальність, дії в рамках закону, повага легітимних етичних цілей організації
Об’єктивність		
Внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності в процесі збирання, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, що перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях незалежні від неналежного впливу своїх власних інтересів чи інтересів інших.	- не слід брати участь або мати відношення до діяльності, яка може зашкодити їх неупередженій оцінці, або може бути розцінена як така, що може зашкодити їх неупередженій оцінці (відносини, що можуть суперечити інтересам організації); - не слід приймати в подарунок нічого, що може зашкодити їх професійному судженню, або створити таке враження; - слід розкривати всі відомі їм суттєві факти, що в разі їх нерозкриття можуть викривити звітність щодо діяльності, яка перевіряється.	Об’єктивність, зваженість, неупередженість

Продовження табл. 2.3

1	2	3
Конфіденційність		
Внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують в ході виконання завдання, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків, коли таке розкриття вимагається правовим чи професійним обов'язком.	- слід з обережністю використовувати та зберігати інформацію, отриману у ході виконання ними своїх обов'язків; - не слід використовувати інформацію з метою отримання особистої вигоди чи в будь-який інший спосіб, що суперечитиме закону або завдасть шкоди легітимним та етичним інтересам їхньої організації.	Конфіденційність, обережність у використанні інформації, дії в рамках закону, повага легітимних та етичних цілей організації
Професійна компетентність		
Внутрішні аудитори застосовують знання, навики та досвід, необхідні для надання послуг внутрішнього аудиту.	- слід надавати лише ті послуги, для виконання яких вони мають необхідні знання, навики та досвід; - слід виконувати завдання внутрішнього аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту; - слід постійно вдосконалювати свою професійну компетентність, а також покращувати ефективність та якість своїх послуг.	Професійна компетентність, ефективність, якість, дотримання стандартів та законів

Джерело: [149, с. 83]

В сфері внутрішнього аудиту розроблено Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів [61], метою якого є поширення етичної культури в професії внутрішнього аудиту (табл. 2.3).

Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів, на відміну від Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, є невеликим за обсягом та включає два невід'ємні елементи: принципи, які стосуються професії і практики внутрішнього аудиту, та правила поведінки, що описують норми поведінки, очікуваної від внутрішніх аудиторів, мають сприяти практичному втіленню принципів та спрямовані на регулювання етичної поведінки внутрішніх аудиторів.

Порівнюючи склад та зміст принципів етики, передбачених для зовнішніх та внутрішніх аудиторів, можна зробити такі висновки: в якості окремого фундаментального принципу незалежність не розглядається, хоча

саме вимогам щодо її дотримання присвячена основна частина Кодексу етики професійних бухгалтерів, а для внутрішніх аудиторів її зміст розглянуто в Стандартах якісних характеристик; в Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів не виокремлено такий принцип як професійна поведінка, хоча вимоги щодо її дотримання частково охоплені таким принципом як чесність та представлені в Стандартах якісних характеристик.

Основні відмінності між внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем згруповані на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Відмінності між процесами внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Джерело: [119, с. 183]

Внутрішні аудитори є «адептами» стратегії контролю. Правильний внутрішній аудитор повинен стимулювати своїми діями вибір керівництвом оптимального поєднання ризику і контролю, оптимального поєднання двох ключових стратегій. Фактично система внутрішнього контролю та

внутрішнього аудиту формують контрольне середовище суб'єкта господарювання (Додаток З). Багато визначень терміна «контрольна середовище» з якоїсь причини містять вказівки, що це щось на зразок «позиції, обізнаності та дій представників власника і керівництва ...».

На нашу думку контрольне середовище – це результат наявності та діяльності системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту та ефект, який виникає від взаємоузгоджених дій цих систем, що можливо лише при дотриманні певних принципів, які сприятимуть підвищенню якості контрольного процесу. При цьому, вважаємо за доцільне виділяти окремо методологічні принципи внутрішнього аудиту як галузі знань та організаційні принципи внутрішнього аудиту як виду професійної діяльності (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Ієрархія принципів внутрішнього аудиту в контрольному середовищі суб'єкта господарювання

Джерело: [119, с. 184]

Запропоновані принципи внутрішнього аудиту, як методологічні, так і організаційні, мають економічні чи соціальні, а в деяких випадках і соціально-економічні наслідки впливу на результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту чи суб'єкта господарювання взагалі. При цьому, при дотриманні визначених принципів внутрішнього аудиту, економічний вплив проявляється в підвищенні значень найважливіших, визначальних економічних показників господарської діяльності, які охоплюють усі сфери функціонування суб'єкта господарювання: виробництво, реалізацію, закупівлю сировини, матеріалів і товарів, фінанси, запаси товарів і матеріалів, робочу силу, прибуток, обсяги

капіталів та ін. Соціальні наслідки впливу будуть проявлятися в тому, що ефективна діяльність підрозділу внутрішнього аудиту буде підтримувати довгострокове зобов'язання суб'єкта господарювання щодо етичного ведення бізнесу та сприяння сталому розвитку підприємства, громади і суспільства загалом. Розглянемо можливі економічні, соціальні та соціально-економічні наслідки впливу запропонованих принципів внутрішнього аудиту.

Дотримання методологічного принципу внутрішнього аудиту – глибоке розуміння (для вищого керівництва) буде мати соціально-економічні наслідки впливу. Соціальний вплив буде проявлятися в визначенні місії підрозділу внутрішнього аудиту в діяльності суб'єкта господарювання вищим керівництвом, формуванні довіри управлінського персоналу до його діяльності, визначенні його місця в корпоративному середовищі підприємства. Економічний вплив буде проявлятися за рахунок перетворення функції контролю в реальний інструмент управління та створення на підприємстві спеціального механізму «спостереження» за її реалізацією. Принцип глибокого розуміння (для внутрішнього аудитора) матиме економічні наслідки впливу, оскільки його дотримання дозволить максимально виявляти помилки та пропуски в обліку для об'єктів, що перевіряються, прогнозувати позитивні та негативні наслідки впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на процес перевірки, що дозволить максимально ефективно розподіляти трудові та фінансові ресурси при проведенні внутрішнього аудиту.

Дотримання принципу ефективності внутрішнього аудиту матиме економічний вплив, який буде проявлятися за рахунок визначення в процесі перевірок правомірності використання коштів для реалізації запланованих цілей діяльності та встановлення факторів, які цьому перешкоджають, визначення результативності діяльності підприємства та підрозділу внутрішнього аудиту. Принцип самоефективності матиме соціальний вплив на внутрішній аудит. А. Бандура зазначав, що завзятість і рівень зусиль опосередковують взаємозв'язок між самоефективністю і ефективністю. Під самоефективністю вчений розумів суб'єктивний погляд індивіда на власні

здібності, що впливає на особисті дії, мотивацію, наполегливість в досягненні цілей.

Оскільки внутрішній аудитор надає послуги, в основі яких лежать знання і досвід роботи з людськими ресурсами, то мотивація і здатність аудитора досягати мети є його найважливішими якостями. Соціальні наслідки самоефективності будуть проявлятися в посиленні мотивації і впевненості внутрішніх аудиторів, підвищенні продуктивності їх роботи та ініціативності, необхідних для досягнення мети та прийняття важливих рішень, що, в свою чергу, позитивно впливатиме на якість внутрішнього аудиту.

В системі внутрішнього аудиту принцип транспарентності ми пропонуємо використовувати по відношенню до аудиторського висновку, що матиме соціальні наслідки впливу, оскільки при його наданні зацікавленим користувачам буде підтверджувати високий рівень відповідальності суб'єкта господарювання, не залежно від того, буде він позитивним чи негативним. Адже той факт, що вище керівництво не приховує недоліки діяльності чи облікові помилки може як негативно вплинути на відношення до діяльності підприємства стейкхолдерів, так і позитивно, підвищивши рівень довіри до нього.

Дещо іншого змісту ніж в бухгалтерському обліку пропонуємо надати організаційному принципу внутрішнього аудиту – обачності, дотримання чи недоотримання якого буде викликати двосторонні соціально-економічні наслідки впливу. Економічні наслідки можуть виникати при недотриманні цього принципу працівниками підрозділу внутрішнього аудиту, що може негативно вплинути на діяльність підприємства через невчасне нівелювання ризикових господарських операцій чи взагалі накладанні штрафних санкцій контролюючими органами внаслідок недоотримання законів в процесі аудиторських перевірок чи взагалі в господарській діяльності. Дотримання цього принципу матиме позитивні соціальні наслідки, оскільки підвищить рівень довіри управлінського персоналу всіх рівнів щодо якості та правильності аудиторських перевірок, та відповідно, до діяльності підрозділу

внутрішнього аудиту.

Принцип економічності спрямований на отримання економічного ефекту внаслідок раціонального розподілу та використання фінансових,інформаційних, трудових та інших ресурсів задіяних як для утримання підрозділу внутрішнього аудиту так і для проведення аудиторських перевірок. Комунікативність як принцип внутрішнього аудиту матиме соціальний ефект, який розкривається у характеристиках спілкування внутрішніх аудиторів, формуванні і зміні сфери, властивостей їх контактів з різними закладами, організаціями, інститутами, які мають вплив на діяльність суб'єкта господарювання, а також між собою та працівниками інших структурних підрозділів.

Підвищуватиме соціальні наслідки впливу внутрішнього аудиту принцип персоналізації відповідальності, який спрямований на мінімізацію конфліктних ситуацій між внутрішніми аудиторами через чітке визначення їх функціональних та посадових обов'язків, закріплення у внутрішніх регламентах їх майнової та іншої відповідальності, визначення одноосібних посадових обов'язків та функцій всього підрозділу. Підвищуватиме економічний ефект діяльності підрозділу внутрішнього аудиту дотримання принципу технологічної досконалості, адже застосування сучасних інформаційних технологій сприятиме підвищенню оперативності аудиторських перевірок і, відповідно, зменшенню фінансових та трудових витрат на їх проведення. Такий же економічний ефект буде мати дотримання принципу уніфікованості при проведенні внутрішнього аудиту, а досягатиметься він шляхом розробки відповідних регламентних положень, планів, програм та тестів, адаптованих до специфічних об'єктів перевірок, робочої аудиторської документації, яка може бути оформлена у вигляді електронних стандартних форм і таблиць. Це сприятиме підвищенню ефективності діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, оскільки аудитори більше часу будуть витрачати на саму перевірку та розробку рекомендацій управлінському персоналу структурних підрозділів та вищому керівництву, а не на процес розробки робочих

документів.

Проведені дослідження показують, що при раціональній організації робочих місць продуктивність праці зростає на 15-25%. Тому дотримання принципу ергономічності буде мати соціально-економічні наслідки впливу, оскільки раціональне планування робочих місць внутрішніх аудиторів забезпечуватиме найкраще розміщення знарядь і предметів праці, не допускатиме загального дискомфорту, зменшуватиме втомлюваність працівників, й відповідно підвищуватиме їх продуктивність праці, що матиме економічний ефект. Крім того, дотримання ергономічних вимог до робочих місць створює приємний настрій під час роботи, сприяє досягненню поставлених цілей, створює відчуття зручності, комфортності, найповніше задовольняє потреби відповідно до антропометричних і психологічних характеристик внутрішніх аудиторів, що матиме позитивний соціальний ефект. Вирішальним фактором успіхів в управлінні підприємством та результативності роботи внутрішніх аудиторів є мотивація праці, яка становить основу трудового потенціалу працівників та є одним із найкращих способів підвищення ефективності діяльності як підрозділу внутрішнього аудиту так і підприємства. Ефект від дотримання принципу мотивованості є дуже важливим, оскільки зростання заробітної плати внутрішніх аудиторів, яке відбуватиметься відповідно до зростання продуктивності праці, або дещо випереджатиме її, створюватиме сприятливі стимули до пошуку найсучасніших методів проведення аудиторських перевірок. І в той же час, зниження ж мотивуючої та стимулюючої ролі оплати праці і доходів призводить до протилежного ефекту – падіння продуктивності праці, неефективного використання робочого часу, деградації якості трудового потенціалу та інших негативних соціально-економічних наслідків. Таким чином, принцип мотивованості матиме двосторонні соціально-економічні наслідки впливу на організацію внутрішнього аудиту. Економічні наслідки впливу принципу репрезентативності при його дотриманні при формуванні аудиторських вибірок будуть проявлятися в одержанні своєчасних,

достовірних і науково-обґрунтованих аудиторських доказів, підвищенні якості внутрішнього аудиту, наданні значного обсягу необхідної інформації при менших витратах, ніж проведення детального тестування.

Соціальні наслідки впливу принципу соціальної відповідальності будуть проявлятися через проведення всебічної та об'єктивної оцінки стану корпоративних відносин, що дозволить виявити потенційні загрози погіршення соціального клімату на підприємстві, розкрити резерви розвитку людських ресурсів, здійснити діагностику проблемних ситуацій, що виникають па підприємстві, а також оцінити рівень їх важливості, знайти шляхи їх вирішення та сформувати конкретні рекомендації для зацікавлених сторін. Крім того, дотримання цього принципу при проведенні внутрішнього аудиту дозволить здійснити аналіз чинників соціальних ризиків, виробити пропозицій щодо зниження їх впливу та запобігти можливим конфліктам інтересів.

2.2. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві

Типологія існуючих форм організації структурних підрозділів, які виконують функції, пов'язані з внутрішнім аудитом, показує, що близько 62% підприємств мають службу (відділ, департамент) внутрішнього аудиту; 7% підприємств – організаційні утворення, що поєднують у собі функції служби внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю; у 14% підприємств схожі підрозділи функціонують у вигляді контрольно-ревізійних служб (відділів, управлінь); у 5% підприємств службу внутрішнього аудиту не створено, проте існує менеджер або окремий спеціаліст із внутрішнього аудиту; 12% підприємств мають іншу форму організації аналогічних служб [70, с. 21].

Об'єктивність внутрішнього аудиту залежить від ступеня його незалежності в організаційній структурі управління та контролю в ТОВ «Курланд». Незалежність внутрішнього аудиту полягає у тому, що працівники, які здійснюють внутрішній аудит, підпорядковані і зобов'язуються подавати звіти про перевірки тільки керівництву підприємства, а останнє у свою чергу

має забезпечити організаційну і функціональну незалежність цієї служби.

Організація внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах передбачає у переважній більшості підпорядкування відділу внутрішнього аудиту виконавчому органу (правлінню, дирекції), що зумовлено тим, що він має забезпечити ефективне функціонування підприємства шляхом постійного контролю за фінансово-господарською діяльністю, виявлення зловживань, помилок та зон ризику, формувати інформаційну основу для прийняття управлінських рішень і здійснювати оцінювання їх виконання.

На нашу думку, для побудови моделі прийняття рішень необхідно скористатися концепцією інтелектуальності, яка забезпечить головні процеси відпрацювання раціонального рішення, що відповідає принципам побудови «групові системи підтримки рішень». Останні об'єднують комунікативні й обчислювальні функції, забезпечують технологію підтримки рішень, спілкування фахівців у процесі формування рішень на основі отримання потоку аудиторської інформації про середовище діяльності сільськогосподарського підприємства (рис. 2.4).

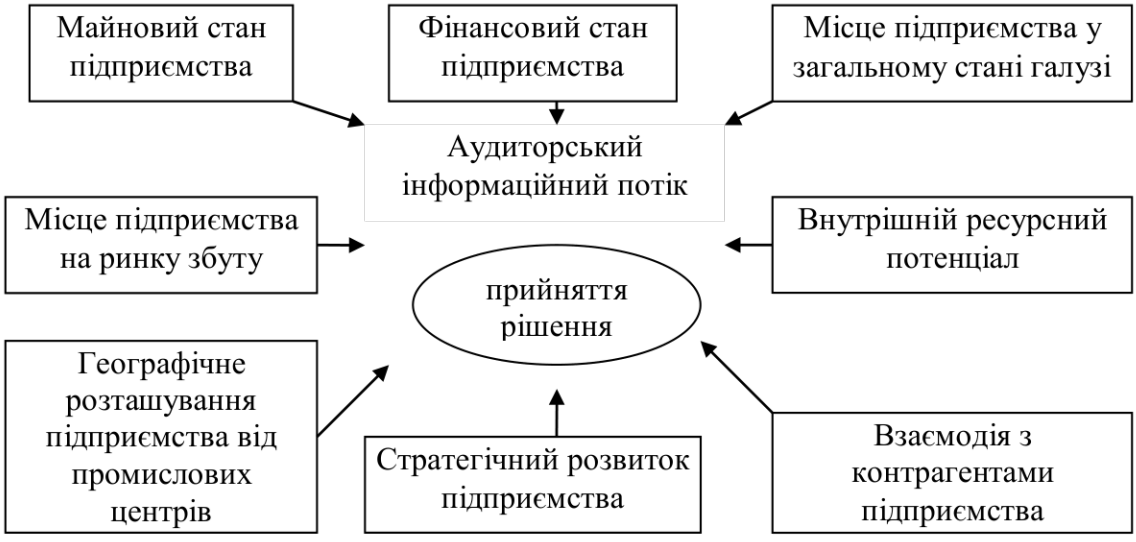


Рис. 2.4. Аудиторський інформаційний потік для прийняття рішення керівництвом сільськогосподарського підприємства

Джерело: [31, с. 148]

Питання вибору організаційної форми служби внутрішнього аудиту повинне вирішуватись індивідуально для кожного підприємства з урахуванням

організаційно-правової форми, специфіки та масштабів діяльності, цілей підприємства, а також функціональних обов'язків, які визначають для внутрішніх аудиторів власники та керівники підприємства. Украй недоречним є поєднання діяльності внутрішнього аудиту з іншими функціональними напрямами діяльності підприємства. Погоджуємося, що «такі організаційно-функціональні поєднання мають наслідком прямий конфлікт інтересів, як наприклад, коли підрозділом внутрішнього аудиту доповнюють фінансові відділи (служби) або підпорядковують його керівнику бухгалтерської служби», оскільки діяльність цих підрозділів є об'єктом контролю для внутрішнього аудиту.

Відправним кроком розвитку внутрішнього аудиту в контексті організації управлінського контролю є побудова відповідної схеми розвитку (рис. 2.5).

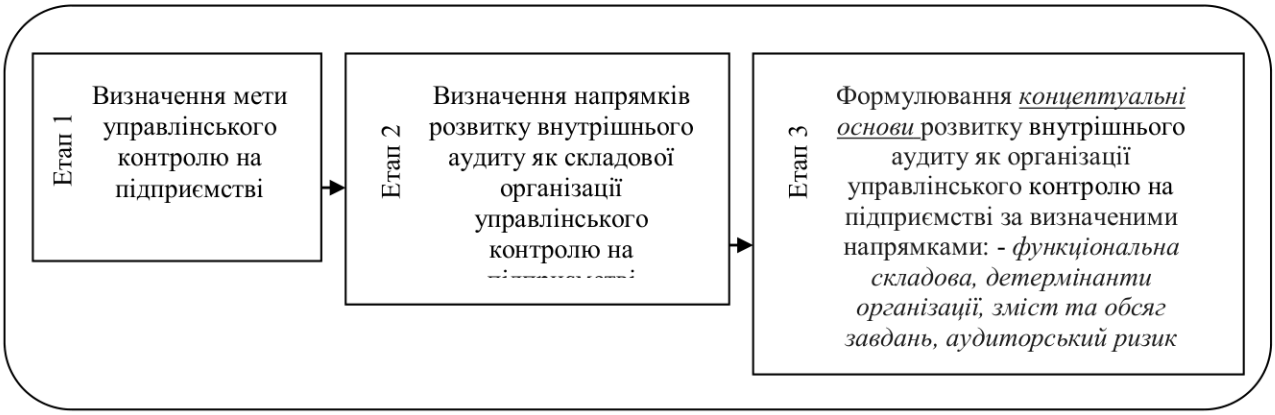


Рис. 2.5. Розвиток внутрішнього аудиту в контексті організації управлінського контролю на підприємстві

Джерело: [70, с. 21]

Найбільш всеохоплюючим та дієвим, з огляду на практичне застосування, є побудова внутрішнього аудиту як елементу загального механізму контролю якості облікової інформації, що використовується під час оцінки бухгалтерських звітів з визначенням конкретних завдань внутрішнього аудиту, формулюванням теоретичних та практичних засад, правил встановлення та контролю зон ризиків. Наступним етапом є організація внутрішнього аудиту як складової управлінського контролю на підприємстві за

напрямками (рис. 2.6):

1) поглиблення та уточнення елементів функціональної складової внутрішнього аудиту;

2) формулювання детермінант організації внутрішнього аудиту;

3) формулювання змісту завдань та обсягів діяльності внутрішнього аудиту в залежності від визначених факторів впливу на організацію управлінського контролю специфіки підприємства;

4) дослідження аудиторського ризику при виконанні завдань управлінського контролю.

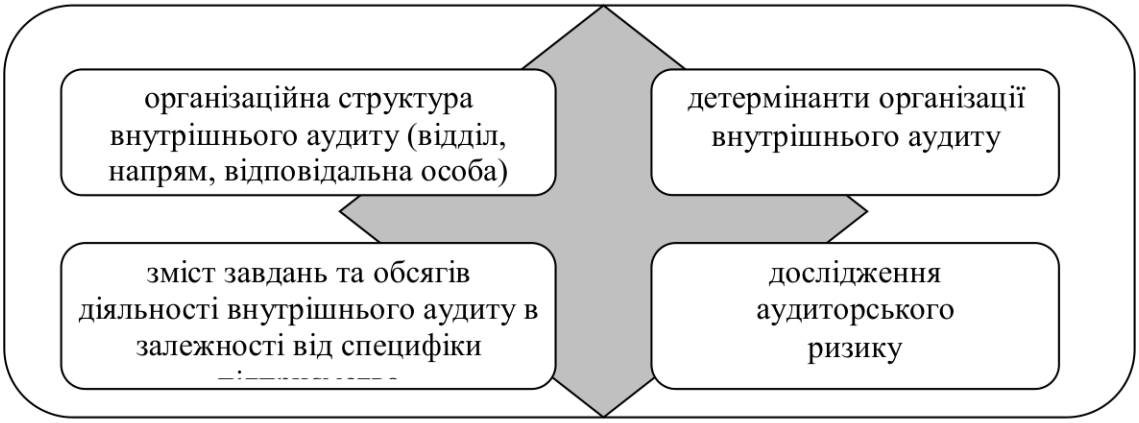


Рис. 2.6. Напрями організації служби внутрішнього аудиту як складової управлінського контролю на підприємстві

Джерело: [70, с. 22]

Базовою основою для результативної та якісної діяльності служби внутрішнього аудиту є регламенти, що визначають його організаційну та технічну сторони. Як правило, їх розробляють на основі існуючих нормативно-правових актів, опрацьовуючи з урахуванням умов функціонування підприємства, його організаційної структури, спеціалізації, беручи до уваги кваліфікацію фахівців і наявність матеріально-технічної бази. Складові організації внутрішнього аудиту підприємств та структура відділу внутрішнього аудиту представлена в Додатку Д. Можливі ланки організаційної структури внутрішнього контролю на підприємстві систематизовано на рис. 2.7.

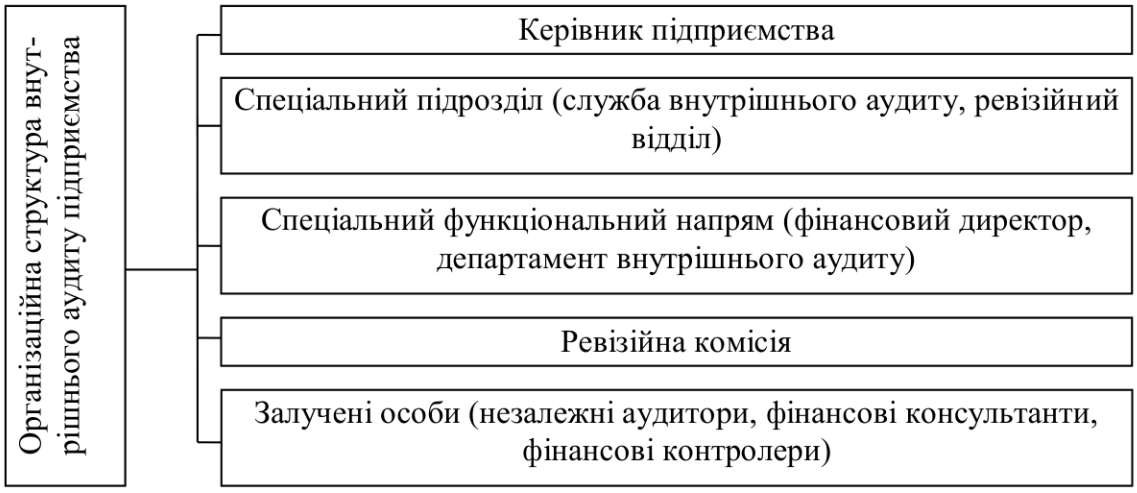


Рис. 2.7. Ланки організаційної структури внутрішнього аудиту

Джерело: [70, с. 23]

Основний зміст роботи служби внутрішнього аудиту полягає у збиранні, аналізі інформації та формуванні на цій основі висновків і рекомендацій, керівництво підприємства повинне дбати про те, щоб служба внутрішнього аудиту мала можливість отримувати всю необхідну їй інформацію. Тому слід чітко визначити місце відділу в організаційній структурі, щоб забезпечити:

1) ефективний рух інформації у двох напрямах: вхідної інформації – до служби внутрішнього аудиту із різних підрозділів підприємства як планово-економічних, фінансових, так і виробничих структурних підрозділів; вихідної інформації – із відділу внутрішнього аудиту до керівників відповідного рівня з метою виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів;

2) співробітництво та взаємозв’язки з іншими службами та відділами підприємства. Для того щоб ефективно виконувати свої функції, в процесі збирання інформації служба внутрішнього аудиту повинна враховувати і вивчати існуючу на підприємстві систему інформаційних потоків. Це одна з передумов, що забезпечує інтегральну взаємодію служби внутрішнього аудиту з іншими підсистемами управління, без чого неможливо конструктивно розв’язувати проблеми ефективної організації служби внутрішнього аудиту як підсистеми управління. На вітчизняних підприємствах переважно реалізуються два варіанти організації відділу внутрішнього аудиту залежно від типу загальної організаційної структури (Додаток К):

1. Організаційна структура за сегментами, яка передбачає формування у кожному сегменті відділу внутрішнього аудиту. Очолює та координує роботу всіх служб внутрішнього аудиту головний внутрішній аудитор. Така складна структура відділу виправдовує себе лише на великих підприємствах.

2. Командний варіант (метод) організації служби внутрішнього аудиту, який доцільний тоді, коли організаційна структура є не такою складною. При цьому до складу служби внутрішнього аудиту входять спеціалісти різних напрямів, які підпорядковуються головному внутрішньому аудиторові (керівнику служби), котрий у свою чергу підзвітний керівникові (директору) з фінансів. Такий варіант організації служби внутрішнього аудиту є найбільш розповсюдженим і оптимальним з точки зору витрат на впровадження внутрішнього аудиту та простоту комунікаційних зв'язків.

Для чіткого розуміння суб'єктами, що будуть досліджувати специфіку конкретного підприємства необхідно сформулювати умови та характер впливу різних факторів на організацію внутрішнього аудиту. З метою вирішення окресленого кола питань пропонуємо спиратись на дорожню мапу дослідження специфіки підприємства, що впливає на його організацію внутрішнього аудиту, яка наведена на рис. 2.8.

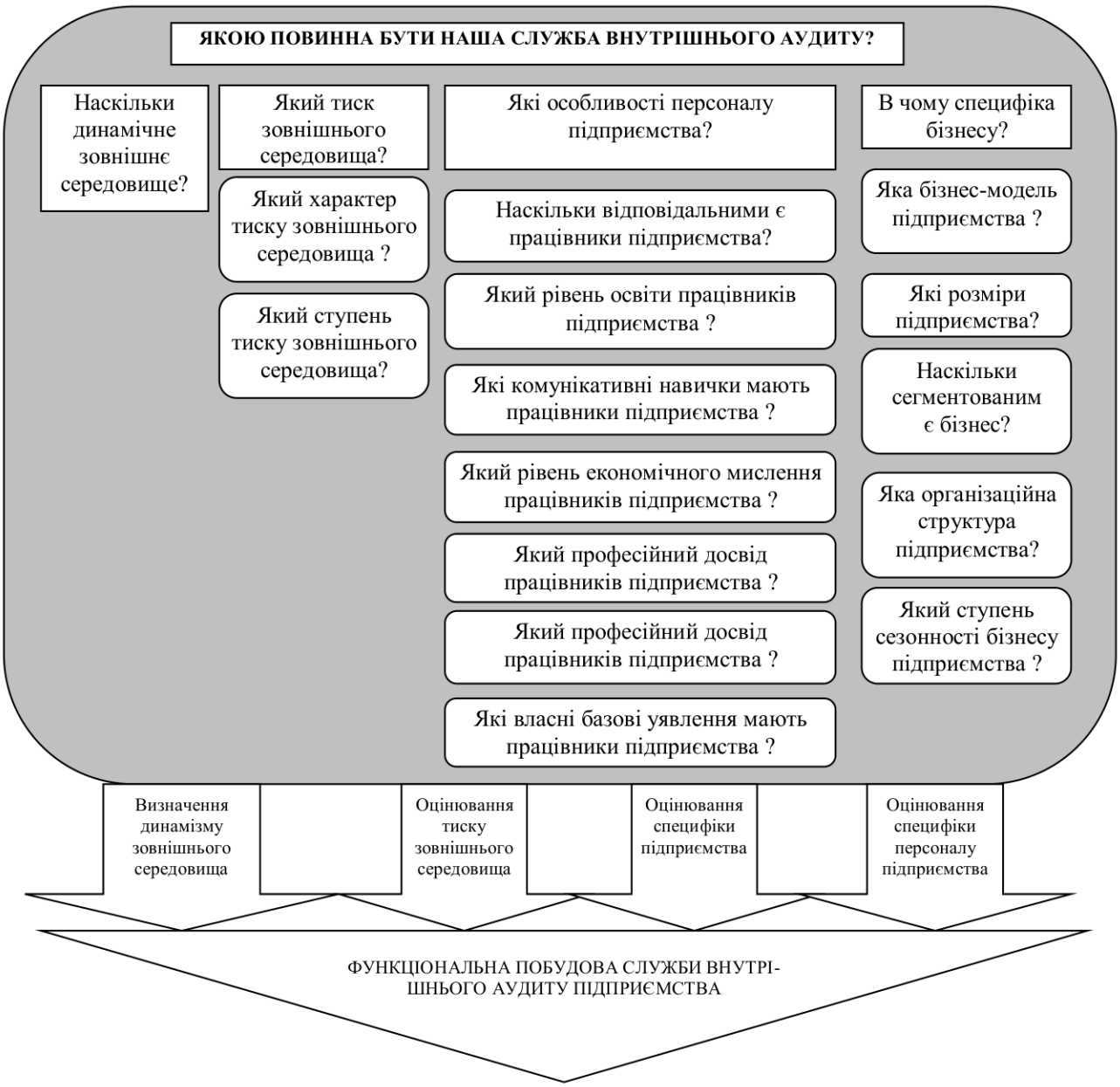


Рис. 2.8. Дорожня мапа дослідження специфіки підприємства, що впливає на функціональну побудову служби внутрішнього аудиту

Джерело: [70, с. 24]

Вона передбачає поетапну функціональну побудову внутрішнього аудиту, яка є ефективною для формування індивідуальної вподобаної системи управлінського контролю через дослідження специфіки підприємства. Першим етапом є вивчення специфіки підприємства за факторами впливу (динамізм зовнішнього середовища; тиск зовнішнього середовища; специфіка бізнесу та специфіка персоналу). На наступному етапі відбувається визначення рівня динамічності зовнішнього середовища, оцінювання характеру та ступеню тиску зовнішнього середовища на внутрішній аудит та підприємство в цілому,

оцінювання специфіки бізнесу підприємства та його персоналу. Відповідно зміст завдань та обсягів діяльності аудиторів залежить від визначених детермінант побудови служби внутрішнього аудиту в межах конкретного підприємства.

2.3. Методики проведення внутрішнього аудиту

Методика, як і методи є складовою методології. Теоретичне обґрунтування внутрішнього аудиту обумовлює необхідність зосередити увагу на аналізі рівнів методології пізнання та методології внутрішнього аудиту через розкриття елементів, до яких належать: принципи, методи, методика та техніка (технологія проведення внутрішнього аудиту).

У загальному вигляді методологічні основи внутрішнього аудиту як виду практичної діяльності представлено на рис. 2.10.

У наведеній схемі окремим елементом виділено ідентифікацію ризиків, що зумовлено впровадженням до системи корпоративного управління акціонерних товариств ризик-менеджменту.

Вплив ризик-менеджменту вимагає від внутрішніх аудиторів використання сучасних підходів до проведення аудиту не тільки з позиції оцінки ефективності систем контролю, корпоративного управління та обліку, а також з позиції управління ризиками. Саме управління ризиками виокремлює внутрішній аудит в системі корпоративного управління як вид незалежної діяльності, спрямований на вирішення завдань з нівелювання існуючих ризиків, а також їх попередження в сьогоденні та недопущення в майбутньому.

З наведеної схеми видно, що відповідно до об’єкту та предмету визначаються цілі внутрішнього аудиту, досягнення яких, з одного боку, спрямоване на ідентифікацію ризиків у бізнес-середовищі акціонерного товариства, а з іншого – на визначення переліку завдань, що ставляться суб’єктами управління перед внутрішніми аудиторами.



Рис. 2.10. Методологічна схема процесу внутрішнього аудиту

Джерело: [128, с. 389]

У наведеній схемі окремим елементом виділено ідентифікацію ризиків, що зумовлено впровадженням до системи корпоративного управління акціонерних товариств ризик-менеджменту.

Вплив ризик-менеджменту вимагає від внутрішніх аудиторів використання сучасних підходів до проведення аудиту не тільки з позиції оцінки ефективності систем контролю, корпоративного управління та обліку, а також з позиції управління ризиками. Саме управління ризиками виокремлює внутрішній аудит в системі корпоративного управління як вид незалежної діяльності, спрямований на вирішення завдань з нівелювання існуючих ризиків, а також їх попередження в сьогоденні та недопущення в майбутньому.

З наведеної схеми видно, що відповідно до об’єкту та предмету визначаються цілі внутрішнього аудиту, досягнення яких, з одного боку, спрямоване на ідентифікацію ризиків у бізнес-середовищі акціонерного

товариства, а з іншого – на визначення переліку завдань, що ставляться суб'єктами управління перед внутрішніми аудиторами.

Продовжуючи дослідження розвитку методології внутрішнього аудиту з метою визначення його пріоритетного напряму, за яким буде проводитися подальше обґрунтування загальної методології, проведемо аналіз наукової літератури з досліджуваних питань.

Вітчизняний науковець Рудницький В.С., розглядаючи питання і завдання, пов'язані з розвитком методології аудиту, зазначає, що одним із найважливіших завдань розвитку методології аудиту є розробка ефективних засобів оцінки аудиторського ризику як на стадії планування, так і на пізніших етапах роботи [115, с. 157].

Іншої точки зору дотримується російський науковець Хорохордін М.Н., який зазначає, що предметом пізнання в аудиті, в т.ч. внутрішнього, є сутність фактів господарської діяльності організації, що дозволяють оцінити ступінь достовірності показників бухгалтерського обліку і бухгалтерської (фінансової) звітності, а також (при внутрішньому аудиті) підготувати проекти управлінських рішень щодо використання ресурсів, підвищення ефективності [144, с.3].

Подібного підходу дотримується вітчизняний науковець Т.О. Каменська, яка зазначає, що практичний розвиток методології внутрішнього аудиту здійснюється за трьома основними напрямами: 1) запровадження стандартів внутрішнього аудиту; 2) визначення сутності, принципів, завдань; 3) розробка методичних рекомендацій та уніфікація процедурного забезпечення [52, с. 12].

Слід зазначити, що Каменська Т.О. значно розширює поняття сутності методології та разом з принципами вирізняє такі елементи, як мету, завдання, об'єкти і методи, а також методичні підходи до здійснення внутрішнього аудиту, які повинні бути описані у стандартах внутрішнього аудиту [52, с. 12].

Пушкар М.С. виділяє в структурі методології аудиту наступні складові: характеристики діяльності та базові посилки; логічну структуру; просторову структуру [109, с. 104].

Федоренко І.В. розкриває методологію аудиту через такі рівні: базовий рівень; основа методології, що формується на другому та третьому рівнях – загально- і конкретно-наукової методології; прикладний методологічний рівень – представлений четвертим рівнем технологічної методології [138, с. 50]. Вважаємо, що підхід Федоренко І.В. до побудови моделі аудиту може бути цілком застосовано під час обґрунтування методології внутрішнього аудиту, як з позиції наукових досліджень, так і щодо практичної діяльності.

Аналіз та розкриття взаємозв'язків між окремими елементами методологічної моделі внутрішнього аудиту наведено в Додатку Л.

Як видно з рис. 2.11, методичний аспект перевірки базується на заздалегідь визначених методах, що дозволяють внутрішнім аудиторам досягти поставленої мети.

Звертаючись до методологічної моделі (рис. 2.11) та моделі процесу проведення внутрішнього аудиту (Додаток Л), слід зазначити, що ключовим елементом в них є метод. Відповідно до об'єкта дослідження внутрішній аудитор застосовує методи, що дозволяють у процесі перевірки формувати професійне аудиторське судження.

У запропонованій моделі процесу проведення внутрішнього аудиту, метод внутрішнього аудиту, а точніше сукупність його елементів – методи, способи, прийоми здійснюють безпосередній вплив на формування методичного забезпечення та визначення базових категорій. Цей вплив пов'язано з тим, що будь-який вид діяльності, включаючи внутрішній аудит, повинен мати певне методичне забезпечення аудиторської перевірки.



Рис. 2.11. Модель процесу проведення внутрішнього аудиту

Джерело: [128, с. 391]

Відповідно до етапів проведення перевірки внутрішні аудитори через певні методи, способи та прийоми визначають загальну технологію документування процесу внутрішнього аудиту, яка трансформується в певний набір стандартизованих документів.

Документи та форми звітності використовуються у процесі:

1) самоаналізу та контролю якості роботи внутрішніх аудиторів, а також під час визначення загальної ефективності діяльності СВА;

2) формування професійного судження з метою надання консультацій суб'єктам управління, а також гарантій (впевненості) щодо ефективності діяльності акціонерного товариства та проектів рішень, спрямованих на нівелювання ризиків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження основних елементів розробленої методологічної моделі внутрішнього аудиту дозволяє нам стверджувати, що подальший розвиток методології внутрішнього аудиту за умов його орієнтації на управління ризиками необхідно здійснювати за двома напрямами:

1) визначення методів, що дозволять своєчасно проводити ідентифікацію і оцінку наявних та ймовірних ризиків;

2) розробки дієвих методик та технологій, які дозволять побудувати систему раннього попередження ризиків та оцінку ефективності діяльності акціонерного товариства.

Розвиток методології внутрішнього аудиту за визначеними напрямами з позиції практичної діяльності доцільно здійснювати через окремі методи та методики, на підставі яких формується професійне судження аудитора щодо об'єкту перевірки. Цей підхід обумовлений тим, що на різних стадіях та етапах внутрішнього аудиту професійне судження є системоутворюючим елементом методології внутрішнього аудиту, що дифузіє в себе різні методи, способи, прийоми та процедури, які дозволяють отримувати результативну інформацію і вирішувати поставлені завдання раціонально, ефективно та з мінімальним ризиком. Не менш важливим у розвитку методології внутрішнього аудиту відповідно до розробленої методологічної моделі внутрішнього аудиту є розробка методик, які за умов інтеграції їх в систему бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та корпоративного управління дозволять внутрішнім аудиторам отримувати релевантну інформацію стосовно ймовірних в бізнес-середовищі акціонерного товариства ризиків.

За результатами комплексного аналізу структури та складових елементів методологічної моделі внутрішнього аудиту визначено, що розробку методики внутрішнього аудиту доцільно здійснювати через спеціальні, загальнонаукові та власні методи, за допомогою яких внутрішні аудитори у процесі формування професійного судження: визначають фактори ризику і через систему збалансованих показників (показників ефективності діяльності

товариства) здійснюють їх ідентифікацію та моніторинг; проводять аналіз і оцінку наявних та ймовірних ризиків; формують проекти рішень щодо управління ризиками; визначають ефективність діяльності акціонерного товариства та СВА.

Подальший розвиток методології внутрішнього аудиту, орієнтованого на ризик, необхідно здійснювати за такими напрямами:

1) уточнення та розкриття методів, які доцільно застосовувати в процесі здійснення перевірок;

2) визначення принципів внутрішнього аудиту;

3) удосконалення методик оцінювання ефективності системи корпоративного управління акціонерного товариства та СВА;

4) розробка методик та технологій, орієнтованих на побудову системи попередження настання ризикових подій;

5) розробка методологічного забезпечення внутрішнього аудиту. Саме зазначені напрями розвитку методології внутрішнього аудиту з позиції практики є найбільш актуальним та потребують додаткових наукових досліджень.

Результативність внутрішнього аудиту залежить першочергово від правильності обраних методів дослідження операцій, процесів та суб'єктивних факторів внутрішнього і зовнішнього середовища. Методи дозволяють отримати комплексну інформацію про стан системи, оцінити її достовірність для позиціонування організації в діловому світі. Еволюція завдань і методів внутрішнього аудиту у світовій практиці відповідала етапам його розвитку [125, с. 142]:

- на першому етапі становлення завдань внутрішнього аудиту полягали у здійсненні ревізій, інвентаризацій, перевірок бухгалтерсько-фінансової звітності, тобто основним методом дослідження було підтвердження записів у системі обліку, тому його називали підтверджувальним;

- на другому етапі завдання внутрішнього аудиту полягали в наданні допомоги керівництву в прийнятті правильних управлінських рішень, пошуку

наявних втрат, можливих резервів підвищення ефективності діяльності, він застосовував розширений перелік методів дослідження.

Нині сфера внутрішнього аудиту перебуває в пошуку нових напрямів реалізації своїх цілей, які зможуть протидіяти багатьом ризикам у глобальній економіці. Новий етап розвитку внутрішнього аудиту – це ризикоорієнтований аудит. Чинниками розширення його завдань і методів є:

- по-перше, гучні банкрутства великих корпорацій і банків у США, Європі призвели до сумніву щодо ефективності внутрішнього аудиту;

- по-друге, його діяльність відбувається на постійній основі, на відміну від періодичного здійснення контролю зовнішнім аудитом;

- по-третє, складна організаційна структура, велика кількість філій, різноманітність видів діяльності, глобалізаційні процеси в сукупності призводять до того, що бухгалтерський облік і внутрішній контроль не справляються з таким розвитком процесів.

Зміна орієнтирів внутрішнього аудиту на перевірки ефективності систем управління ризиками характеризує новий етап у розвитку внутрішнього аудиту – ризикоорієнтований аудит. Відповідно, різноманітність і ризиковість діяльності в сучасних умовах вимагають застосування широкого кола методів, сукупність яких узагальнено на рис. 2.12.

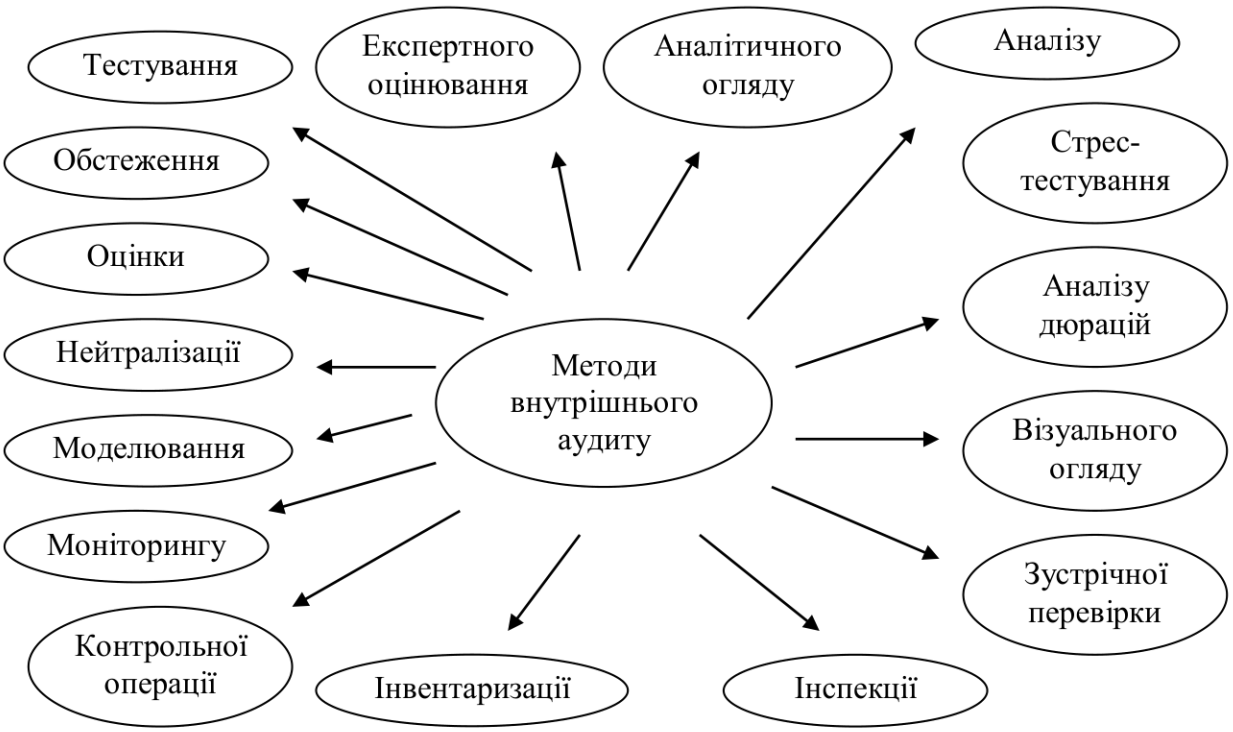


Рис. 2.12. Методи внутрішнього аудиту

Джерело: [125, с. 142]

Метод аналізу застосовується при дослідженні бізнес-планів, стратегій діяльності, показників фінансового стану, звітності, системи управління ризиками тощо. Він поділяється на хронологічний і порівняльний. Хронологічний аналіз дозволяє виявити: послуги, які мають / не мають попиту; необґрунтовані зміни попиту на певні послуги в часі тощо. Порівняльний аналіз дозволяє встановити рейтинг, якість наданих послуг щодо інших суб'єктів. На цій основі органи управління можуть окреслити правильні стратегічні шляхи подальшого розвитку.

Правильність здійснення багатьох операцій не завжди можна перевірити за допомогою методів документального контролю. Часто виникає потреба провести перевірку наявності грошових коштів, основних засобів та інших активів у натуральному вираженні. З цією метою використовують методи фактичного контролю, у ході якого перевіряють не тільки документи, а й фактичну наявність грошових коштів і матеріальних цінностей шляхом застосування методів експертного оцінювання, візуального огляду, інвентаризації стану збереження та їх наявності.

Інвентаризація – метод контролю фактичних залишків основних коштів,

товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і стану розрахунків, їх відповідності даним бухгалтерського обліку на певну дату. Залежно від ступеня охоплення господарських коштів розрізняють суцільні та часткові інвентаризації. Перші охоплюють усі види господарських коштів (основні засоби, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти і розрахунки); другі – тільки деякі види цих коштів чи об'єкти, що є в окремих підрозділах (дочірніх підрозділах, філіях, відділеннях).

Метод експертного оцінювання базується на проведенні спеціалістами експертизи обсягів і якості наданих послуг, обґрунтованості нормативів матеріальних витрат (ремонт, будівництво приміщень), додержання технологічних режимів.

Візуальний огляд передбачає контроль матеріально-технічної бази (приміщень, обладнання), зберігання власних товарно-матеріальних цінностей та отриманих як заставне майно, стану пропускної системи.

Обстеження, як і перевірка, охоплює окремі сторони діяльності й оцінює фінансовий стан, перспективи розвитку, необхідність реорганізації чи переорієнтації діяльності. У ході обстеження часто використовуються прийоми опитування, анкетування, що переслідує мету виявлення слабких та сильних сторін діяльності, засад, які формують репутацію.

Інспекція – це метод виїзного аудиту, який полягає у підтвердженні результатів інвентаризації, фактичного існування активів і зобов'язань, а також у перевірці облікових записів. Проводяться з метою загального ознайомлення зі станом справ на місцях і надання оперативної практичної допомоги.

Метод аналітичного огляду застосовують при аналізі найважливіших показників і тенденцій. Він також полягає в аналізі фінансових показників підприємств-контрагентів, з якими здійснюють чи мають намір здійснювати активні і пасивні операції. Метод аналітичного огляду охоплює дослідження змін (у тому числі прогнозовані показники) діяльності галузей, де підприємство сконцентрувало свою діяльність; вивчає діяльність підприємств-конкурентів.

Метод оцінки передбачає оцінювання стану, ефективності, надійності: окремих операцій; виконання посадовими особами, персоналом внутрішніх положень, посадових інструкцій і впливу людського фактору; управлінських та інформаційних систем, у т. ч. систем електронних послуг; якості аутсорсингових послуг; сфер потенційних збитків.

Діяльність суб'єктів господарювання постійно перебуває під впливом зовнішніх ризиків. Для їх обмеження використовують такий метод внутрішнього аудиту, як моніторинг (наприклад, у постійному контролі за платоспроможністю дебіторів). Аналогічний контроль підприємства здійснюють шляхом моніторингу і за показниками, які характеризують їхню діяльність, зокрема, щодо стану ліквідності, дотримання лімітів, обмежень, перевищення повноважень посадовими особами, нормативно-правових актів, внутрішніх положень, виконання рішень органів управління та бізнес-планів.

Якщо на діяльність підприємства є скарги щодо неякісного обслуговування, в окремих випадках застосовують метод контрольної операції. Переважно він застосовується після отримання результатів застосування прийомів внутрішнього аудиту – опитування, анкетування.

Суть і мета методу контрольної операції полягає в наданні внутрішнім аудитором грошових засобів і роз'ясненні суті проблеми фізичній особі, яка не є працівником підприємства, на здійснення окремих операцій у конкретному структурному підрозділі. За результатами її здійснення зазначена фізична особа може підтвердити / спростувати наявну проблему (неетичної поведінки, ненадання належної консультації, непрофесійність працівників). Наприклад, здаючи торговельну виручку, контрагент підприємства надасть більше / менше готівкових коштів (завчасно перераховані за участі аудитора) відносно грошових документів. Завершення операції надасть докази чесності, уважності та професійності касира або ж, навпаки, підтвердить попередні скарги, результати анкетувань про наявність проблем у діяльності підприємства.

Багато проблем у діяльності підприємств пов'язані з ефективністю системи внутрішнього контролю, рівнем кадрового забезпечення, процесами

суттєвої плинності працівників. У цій ситуації важливим методом внутрішнього аудиту є тестування. До нього вдаються для стандартизованого визначення ефективності системи внутрішнього контролю, індивідуальних відомостей про особистості підприємства. За функціональною ознакою розрізняють: тести інтелекту, тести креативності, тести досягнень, тести особистості, проективні тести. Завдяки цьому методові аудитори досліджують, окрім ефективності системи внутрішнього контролю, компетентність працівників, відповідність посадам, які вони обіймають, якість програмного забезпечення. На цій основі визначають рівень морального клімату підприємства, психологічного стану працівників у разі виникнення нестандартних ситуацій; конкретних працівників, яких належить матеріально стимулювати; рівень задоволеності клієнтів якістю надання послуг.

Найбільш точним методом оцінки засобів контролю, вбудованих у програмне забезпечення бухгалтерського обліку, є безпосереднє вивчення аудитором програмних алгоритмів. У цьому разі використовують різноманітні засоби тестування програмного забезпечення шляхом введення даних у комп'ютерну систему суб'єкта і порівняння отриманих результатів із заздалегідь визначеними. Є випадки свідомих зловживань через підроблення документів, де суперечності виникають між кількома взаємопов'язаними документами. У таких випадках фальсифікацію виявляють, зіставляючи досліджуваний документ з іншими, який є в контрагента підприємства. Для цих цілей аудитори застосовують метод зустрічної перевірки.

Метод зустрічної перевірки часто виявляється ефективним, оскільки більшість первинних бухгалтерських документів оформляють у двох або кількох екземплярах.

Максимальне виключення ризику – основа методу нейтралізації вимог і зобов'язань. Цей метод застосовується для прогнозування ризику втрати ліквідності, однак залишає підприємство під впливом економічної складової відсоткового ризику. Він припускає формування вимог і зобов'язань синхронно в тому самому розмірі, за тих самих умов, за винятком відсоткової

ставки, яка за вимогами перевищує відсоткову ставку щодо зобов'язань на визначену фіксовану маржу, що покриває ризик і цільовий прибуток.

Метод моделювання полягає в оцінці майбутніх грошових потоків, структурі балансу, позабалансових вимог і зобов'язань, економічній вартості підприємства на основі опису властивостей фінансових інструментів і припущень про майбутню динаміку відсоткових ставок.

Розрізняють два види моделювання: статичне і динамічне. Статичне моделювання виконується виходячи з наявної структури балансових і позабалансових вимог і зобов'язань у припущенні про припинення, починаючи з поточного моменту, операцій із залучення і розміщення коштів. Динамічне моделювання виконується виходячи з наявної структури балансових і позабалансових вимог і зобов'язань, передбачуваних у майбутньому операцій із залучення і розміщення коштів.

Основою моделювання служить опис усіх властивостей фінансових інструментів, що впливають на грошовий потік у майбутньому.

Стрес-тестування – це метод кількісної оцінки ризику, який полягає у визначенні величини неузгодженої позиції, яка наражає підприємство на ризик, і у визначенні шокової величини зміни зовнішніх факторів – валютного курсу, процентної ставки тощо. Поєднання цих величин дає уявлення про те, яку суму збитків чи доходів отримає підприємство, якщо події розвиватимуться за закладеними припущеннями. Стрес-тестування забезпечує визначення потрібного розміру капіталу в майбутньому з урахуванням можливості зміни ринкових умов, які можуть мати негативний вплив на підприємство.

Метод аналізу дюрацій заснований на її властивості відображати чутливість поточної вартості фінансового інструменту до зміни відсоткових ставок: що більша дюрація фінансового інструменту, то більш чутлива його поточна вартість до зміни ставки (за інших однакових умов). Цей метод застосовують підприємства, які здійснюють операції з довготерміновими фінансовими інструментами.

Висновок до розділу 2.

Внутрішні аудитори виступають як "адепти" стратегії контролю, важливою метою яких є стимулювання оптимального поєднання ризику і контролю, ключових стратегій в управлінні. Внутрішній аудит, разом із системою внутрішнього контролю, формує контрольне середовище суб'єкта господарювання, що визначається як позиції, обізнаність та дії представників власника і керівництва. Принципи внутрішнього аудиту, які включають методологічні та організаційні аспекти, мають значущий економічний, соціальний та соціально-економічний вплив на результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та суб'єкта господарювання в цілому.

Економічний вплив виявляється у підвищенні значень ключових економічних показників, охоплюючи всі аспекти функціонування суб'єкта господарювання. При цьому дотримання принципів внутрішнього аудиту сприяє покращенню ефективності та значущих економічних результатів. Соціальні наслідки впливу проявляються в підтримці етичного ведення бізнесу та сприянні сталому розвитку підприємства та суспільства загалом. Такий підхід допомагає суб'єкту господарювання виконувати довгострокові зобов'язання в галузі етики та сталого розвитку.

Усі ці аспекти спільно формують обгрунтовані принципи внутрішнього аудиту, які допомагають підвищувати якість управління, досягати економічної ефективності та сприяють розвитку суспільства в цілому. Об'єктивність внутрішнього аудиту залежить від ступеня його незалежності в організаційній структурі управління та контролю.

Незалежність внутрішнього аудиту виявляється у тому, що працівники, відповідальні за його здійснення, підпорядковані та зобов'язані подавати звіти про проведені перевірки виключно керівництву підприємства. З свого боку, керівництво повинно забезпечити організаційну і функціональну незалежність цієї служби.

РОЗДІЛ 3
ВПЛИВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Оптимізація системи та підходів до внутрішнього аудиту

В умовах глобалізаційних перетворень та інтеграції до світової організації торгівлі, формування ринкових відносин, подолання наслідків фінансової кризи економіка України вимагає системних зрушень. Тому є на часі підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення та контролю за діяльністю підприємств.

Таким чином, контроль якості внутрішнього аудиту є необхідним елементом системи управління діяльністю служби внутрішнього аудиту. Впровадження відповідної системи контролю якості забезпечує надійність результатів внутрішнього аудиту, підвищує ефективність рекомендацій та сприяє впевненості керівництва підприємства та його власників у необхідності створення служби внутрішнього аудиту та підтримки її іміджу та значення для підприємства. Найвищою оцінкою ефективності служби внутрішнього аудиту є гарантія, що всі системи підприємства побудовані та функціонують адекватно, що необхідні механізми контролю вбудовано у кожний бізнес-процес і вони належно працюють. Ефективність внутрішнього аудиту неможливо виміряти точно. Однак щорічно можна відслідковувати певні критерії, Незважаючи на ті або інші недоліки більшості з них. Для аналізу продуктивності аудиту використовуються якісні та кількісні показники. Такі показники мають демонструвати динаміку виконання річного плану служби внутрішнього аудиту та витрати служби у розрізі проектів. До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту вважаємо за потрібне віднести: чисельність працівників служби внутрішнього аудиту (слід зауважити, що допоки служби внутрішнього аудиту має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на областях

високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби); вартість утримання служби внутрішнього аудиту: за умови підконтрольності ризиків та високої упевненості щодо нормального розвитку бізнесу у керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит.

Наявність бухгалтерського стажу не є запорукою розуміння аудитором особливостей бізнесу в галузі, підприємство якої він перевіряє. І навіть наявність стажу в межах галузі не є достатнім доказом того, що аудитор розуміє особливості сільськогосподарського бізнесу та деталі обліку в ньому. Це яскраво ілюструється тим, що на багатьох сільськогосподарських підприємствах люди працюють на посаді бухгалтера, але при цьому заповнюють лише первинні документи, причому не пов’язані із сільськогосподарською специфікою. Отже, працюючи в аграрному підприємстві, спеціаліст може не знати особливостей його діяльності, які впливатимуть (і значно впливатимуть) на його роботу. І тим більшою мірою ці твердження стосуються тих аудиторів, які в сільському господарстві не працювали взагалі [14, с. 149].

Щодо несертифікованих аудиторів, то проблемні питання доказової бази кваліфікації є набагато більш глибокими. Наприклад, у невеликих фірмах сертифіковані аудитори зазвичай перевірками не займаються, а їхня діяльність пов’язана радше виконанням організаційних або координаційних функцій. Фактично аудиторські процедури виконують рядові спеціалісти, в яких підтвердження аудиторської кваліфікації часто відсутнє. А тим більше відсутні гарантії у знаннях у тій тематиці, яка відповідає сільськогосподарській специфіці.

Водночас вимогами міжнародного стандарту контролю якості аудиторських послуг 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» визначено необхідність оцінки того, чи має аудитор достатню кваліфікацію для перевірки того чи іншого підприємства. При цьому критерії,

які нині визначаються Аудиторською палатою України в частині визнання кваліфікації аудиторів та їхнього права займатися аудиторською діяльністю в цілому, про що говорилося вище, не є достатніми для отримання впевненості у тому, чи може аудитор виконувати замовлення, пов'язані з аграрною специфікою.

Отже, постає необхідність у створенні додаткових внутрішніх можливостей для контролю біхевіористичного компонента якості роботи аудиторів, які займаються перевірками аграрних підприємств. Це можливо забезпечити шляхом розробки порядку атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу в межах аудиторських фірм та їхніх груп за відповідними програмами атестації, який схематично зображено на рис. 3.1.

Наявність атестатів аудиторів сільськогосподарського бізнесу стане підтвердженням кваліфікації аудитора та гарантією якості виконання ним аудиторських завдань саме в сільськогосподарських підприємствах. Ціль атестації – підтвердження наявності в аудиторів спеціальних професійно-практичних знань особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств та деталей обліку в них. Для формалізації цього процесу у необхідною є розробка Порядку внутрішньофірмової атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу з одночасною автоматичною атестацією аудиторів, які мають сертифікати професійних бухгалтерів агропромислового комплексу.

До останніх належать особи, які успішно склали іспити за програмою Certified Accounting Practitioner in Agriculture (CAPA), розробленою під егідою Федерації аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України, визнаною на рівні Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (саме таку назву носить регіональна група Міжнародної федерації бухгалтерів, до якої входить і Україна) та ліцензованою Міністерством освіти і науки України.

Такий порядок атестації враховує і побажання міжнародних стандартів (як власне Міжнародних стандартів аудиту, так і Міжнародних стандартів контролю якості), і потребу наявності доказової бази кваліфікації спеціалістів з

аудиту, що працюють у штаті відповідних аудиторських фірм.

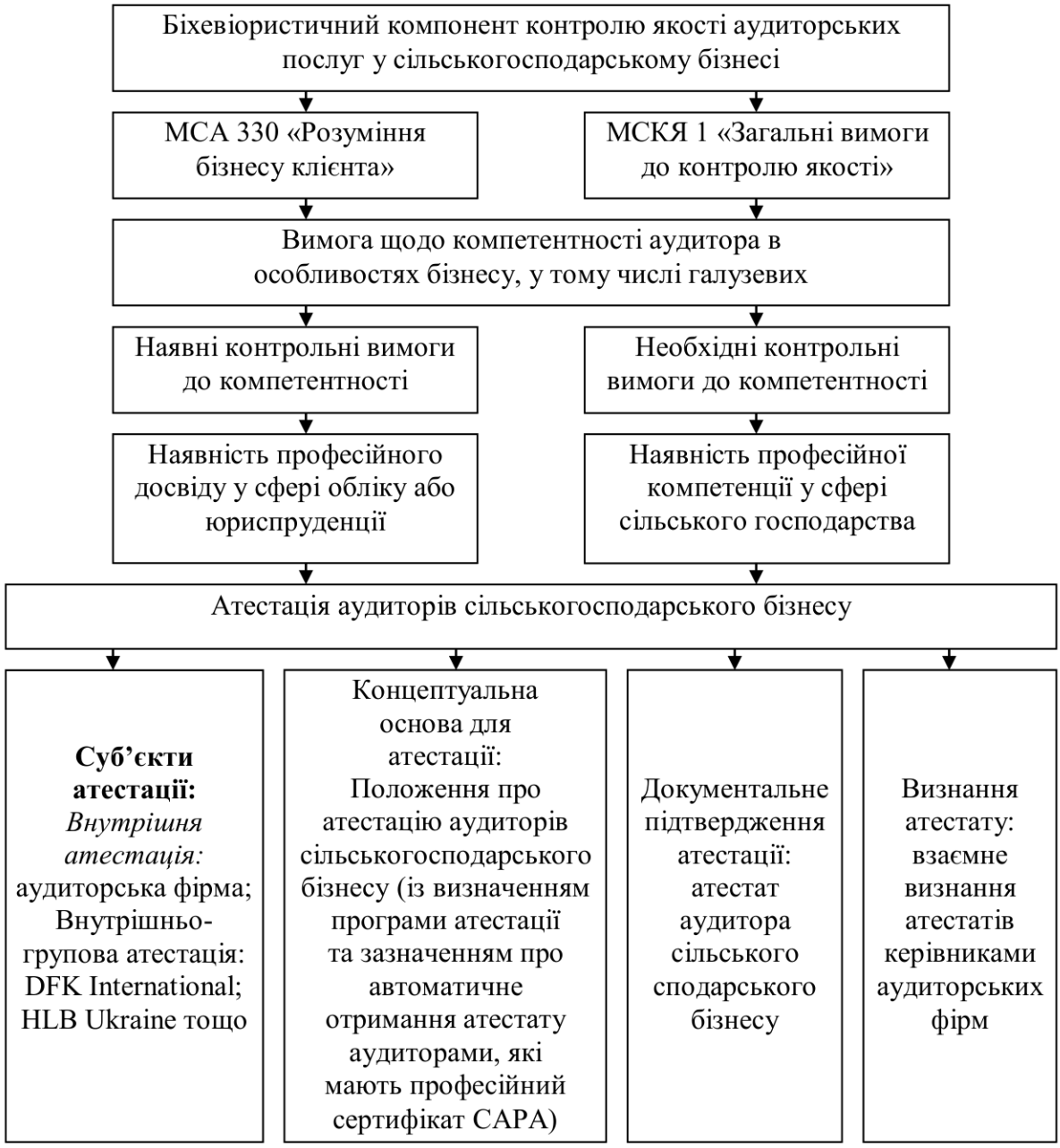


Рис. 3.1. Пропонований порядок атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу

Джерело: [14, с. 149]

За умови чіткого відпрацювання техніки атестації її порядок можна буде застосовувати і під час підтвердження кваліфікації аудиторів, які займаються своєю діяльністю в інших специфічних галузях національної економіки.

Пропонуємо на досліджуваному підприємстві проводити моніторинг діяльності внутрішніх аудиторів.

Основними етапами моніторингу діяльності аудиторів є: І етап -

встановлення критеріїв оцінювання та кількісна оцінка аудиторів; ІІ етап - обробка результатів оцінювання; ІІІ етап - аналізування результатів оцінювання вищим керівництвом. З метою збереження, систематизації та обліку даних з моніторингу діяльності внутрішніх аудиторів вищим керівництвом підприємства призначено відповідального співробітника.

Найважливішим етапом моніторингу діяльності внутрішніх аудиторів є оцінка діяльності внутрішніх аудиторів. Створеною експертною комісією підприємства, у складі кваліфікованих аудиторів, використанням методу «мозкового штурму» визначено критерії оцінювання діяльності внутрішніх аудиторів та розроблено бальну шкалу оцінки. Результатом роботи експертної комісії може бути прийняття та введення в дію Анкети оцінювання діяльності внутрішнього аудитора за сімома критеріями та чотирибальною шкалою (дуже добре – 5, добре – 4, задовільно – 3, незадовільно – 2), який представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Анкета з моніторингу діяльності аудитора

Термін проведення внутрішнього аудиту 10-11 лютого 2018 р.

Критерії оцінювання	*Дуже добре*	*Добре*	*Задовільно*	*Незадовільно*
1. Знання вимог стандартів на систему управління якістю та документів системи управління якістю	+			
2. Особисті якості аудитора (етичність, неупередженість, дипломатичність, спостережливість)		+		
3. Дотримання плану аудиту				
4. Своєчасне оформлення та надання документів внутрішнього аудиту	+			
5 Однозначність письмових та усних запитань	+			
6 Розуміння специфіки діяльності підрозділу		+		
7 Організація роботи аудитора та логічність дій	+			

Джерело: [143, с. 5]

Кількісна оцінка внутрішнього аудитора проводиться шляхом заповнення анкети оцінювання керівником підрозділу та, за потреби, керівником групи аудиту окремо один від одного протягом десяти робочих днів після завершення внутрішнього аудиту у певному підрозділі, у якому він

був задіяний згідно затвердженої програми аудиту. Кожний бланк оцінювання є окремим документом з ідентифікацією керівника, що здійснив оцінювання. Крім того, за результатами роботи внутрішнього аудитора можуть надаватися пропозиції та зауваження, що заносяться до бланку оцінки та передаються вищому керівництву на етапі аналізування результатів оцінювання.

У разі проведення внутрішнього аудита одним аудитором він автоматично виконує обов'язки керівника групи аудиту та підлягає оцінці лише зі сторони керівника підрозділу. Схематично послідовність анкетування представлено на рис. 3.2: керівник підрозділу оцінює керівника групи аудиту, аудиторів та технічних експертів, а керівник групи – аудиторів та технічних експертів.

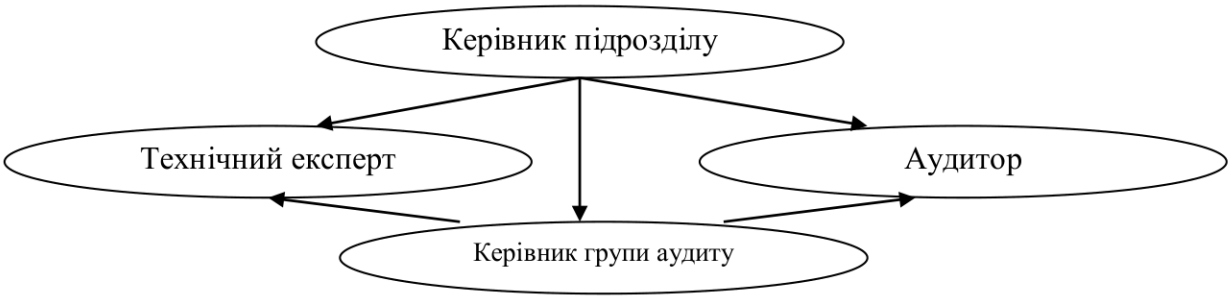


Рис. 3.2. Послідовність оцінювання діяльності внутрішніх аудиторів

Джерело: [143, с. 5]

Як тільки оцінювання внутрішніх аудиторів за всіма підрозділами, охопленими програмою аудиту закінчено, уповноважений співробітник підприємства повинен провести обробку результатів. За кожною анкетою внутрішнього аудитора здійснюється розрахунок результативності його діяльності з використанням математичного апарату програми Excel.

Як бачимо з рис. 3.2, один із внутрішніх аудиторів підприємства залучався до перевірки трьох підрозділів, у одному з них у якості керівника групи. Повноваження керівника групи йому було надано при аналізуванні його результативності, отриманої при попередньому внутрішньому аудиті. Виходячи з отриманої внутрішнім аудитором результативності за табл. 3.2, визначається його сфера діяльності при формуванні наступної програми аудиту

та при підготовці стажистів або менш досвідчених аудиторів.

Таблиця 3.2

Результат обробки оцінювання результативності внутрішніх аудиторів

Іванова П.І.	***при перевірці***				
Критерії оцінювання	*складу керівником підрозділу*	*архіву керівником підрозділу*	*архіву керівником групи аудиту*	*бібліотеки керівником підрозділу*	*бібліотеки керівником групи аудиту*
1. Знання вимог стандартів на систему управління якістю та документів системи управління якістю	*5*	*4*	*4*	*5*	*4*
2. Особисті якості аудитора (етичність, неупередженість, дипломатичність, спостережливість)	4	5	4	5	5
3. Дотримання плану аудиту	4	5	4	5	5
4. Своєчасне оформлення та надання документів внутрішнього аудиту	5	5	5	5	5
5. Однозначність письмових та усних запитань	5	4	4	5	5
6. Розуміння специфіки діяльності підрозділу	4	5	5	5	5
7. Організація роботи аудитора та логічність дій	5	5	5	5	4
Сумарна фактична оцінка	32	33	31	35	33
Сумарна максимально можлива оцінка	35	35	35	35	35
Результативність, %	91	94	89	100	94
Сумарна результативність, %	94				

Джерело: [143, с. 6]

Крім того, внутрішні аудитори з найвищим рівнем результативності можуть отримувати мотивації від керівництва підприємства у вигляді

преміювання або інших заохочень. Після обробки результатів всіх внутрішніх аудиторів відомості щодо оцінки результативності діяльності аудиторів надають для аналізування вищому керівництву підприємства.

Таблиця 3.3

Рівень оцінювання результативності внутрішніх аудиторів

P1 (%)	Вимоги
90-100	Дуже добре. Діяльність аудитора на вищому рівні, не потребує поліпшень. Аудитор може виконувати обов'язки керівника групи та залучатися до навчання менш кваліфікованих аудиторів та стажистів
80-90	Добре. Діяльність аудитора на достатньому рівні, але аудитор потребує самонавчання. Аудитор може виконувати обов'язки керівника групи
70-80	Задовільно. Діяльність аудитора на належному рівні, але аудитор потребує зовнішнього навчання. Аудитор може виконувати обов'язки аудитора або технічного експерта
Менше 70	Незадовільно. Діяльність аудитора на низькому рівні. Залучення до робіт можливе лише після переатестації

Джерело: [143, с. 7]

При аналізуванні результатів оцінювання діяльності аудиторів сумарне значення результативності діяльності аудитора порівнюють з встановленим підприємством нормативним показником результативності підприємства, звертають увагу на надані пропозиції та зауваження. Якщо сумарна результативність діяльності аудитора нижча за встановлений при попередньому аналізуванні нормативний показник результативності та є зауваження щодо його роботи, то діяльність аудитора вважають не результативною та такою, що потребує поліпшування шляхом самоосвіти чи навчання. Нормативний показник на наступний аудит вище керівництво приймає залежно від цілей підприємства на майбутнє та вимог до компетентності аудиторів на засіданні заключної наради внутрішнього аудиту.

Кінцевим документом моніторингу діяльності внутрішніх аудиторів є звіт оцінювання. У звіті наводять порівняння результатів моніторингу кожного внутрішнього аудитора з нормативним показником, встановленим при попередньому аудиті, надані пропозиції та зауваження, прийняті рішення наведені у висновку.

Оцінка результативності діяльності внутрішнього аудитора дозволить

постійно працювати над підвищенням якості його роботи. Перш за все, надасть можливість своєчасно виявити необхідність підвищення компетентності аудитора та раціонально організувати процес внутрішнього аудиту на підприємстві.

3.2. Критерії та показники ефективності діяльності внутрішнього аудиту

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, на нашу думку, включає (рис. 3.3):

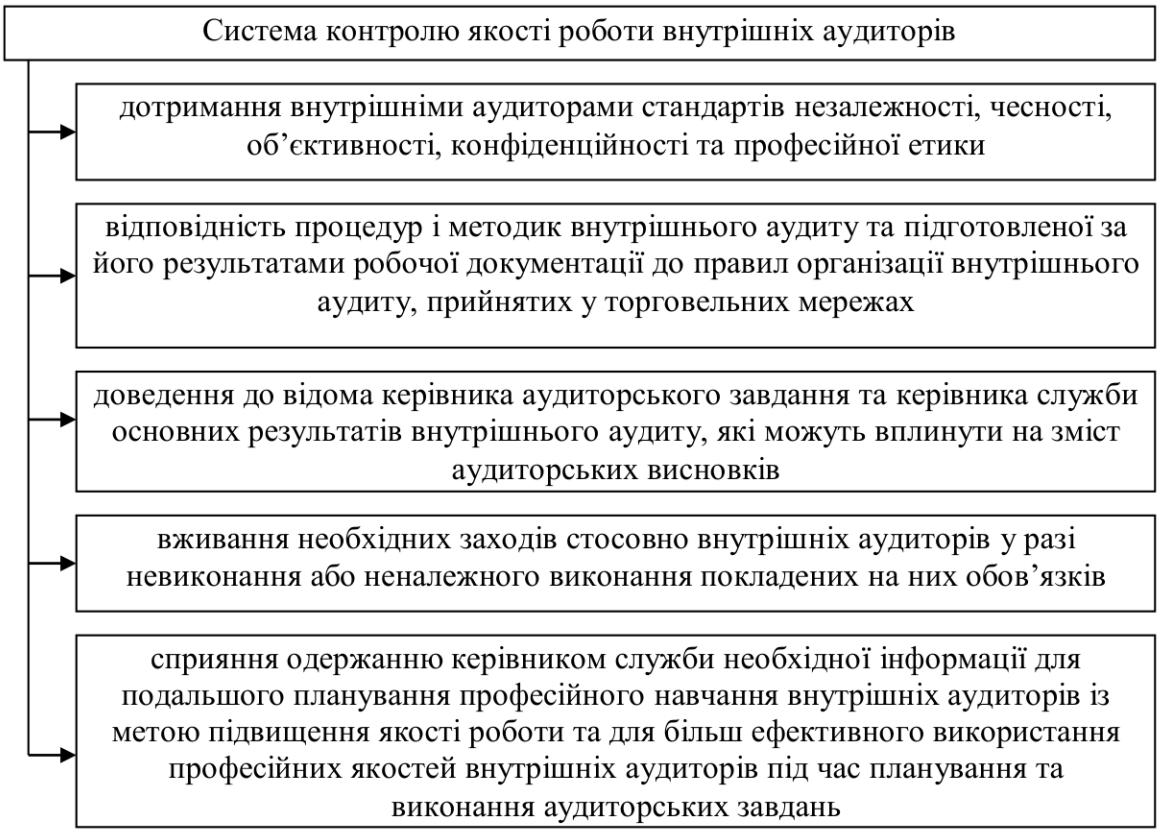


Рис. 3.3. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів

Джерело: [94, с. 141]

До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту належить:

- чисельність працівників служби внутрішнього аудиту (слід зауважити,

що допоки служба внутрішнього аудиту має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на областях високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби);

- вартість утримання служби внутрішнього аудиту за умови підконтрольності ризиків та високої упевненості щодо нормального розвитку бізнесу, у керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит. Якщо робота служби внутрішнього аудиту покриває основні ризики діяльності, то витрати не повинні зростати, якщо не будуть зростати ризики;

- кількість звітів про аудиторські перевірки (цей показник має недолік: вимагаються додаткові причини через те, що для проведення аудиторської перевірки різних систем потрібні різні періоди часу.

Таблиця 3.4

Критерії та показники ефективності внутрішнього аудиту

№ пор.	Критерій ефективності аудиту	Показник ефективності аудиту
1	2	3
1	Критерії результативності	– виявлений обсяг засобів, використаних із порушенням законодавства; – виявлений обсяг неефективно використаних засобів; – виявлений обсяг засобів, використаних не за цільовим призначенням; – кількість підготовлених пропозицій
2	Критерій дієвості	– кількість виконаних пропозицій попередньої аудиторської перевірки; – обсяг засобів, повернених в оборот та на рахунки; – кількість структурних перетворень в економіці, здійснених за пропозиціями аудиторів; – кількість рішень, прийнятих за пропозиціями аудиторів
3	Критерій економічності	– обсяг засобів затрачених на здійснення аудиту; – обсяг засобів, затрачених на підготовку матеріалів для аудиторів; – рівень економічності – відношення отриманого економічного ефекту від реалізації пропозицій аудиторів до затрат на проведення аудиту

Джерело: [94, с. 142]

Важливими є внутрішньофірмові стандарти виконання аудиторських послуг, які розробляють для внутрішньої регламентації, метою яких є

встановлення єдиного внутрішньофірмового порядку контролю виконання аудиторської послуги. Більшість науковців і практиків аудиту за змістовим призначенням стандарти поділяють на етичні та технічні. Етичні впроваджуються для дотримання кодексу професійної етики, технічні – для вдосконалення організації та здійснення саме процесу надання аудиторських послуг. Важливу роль відіграють технічні стандарти, адже саме вони впливають на якість послуг, коли їх змістове навантаження передбачає визначення предмету послуги, посилання на законодавчу базу, послідовність конкретних дій із надання послуг, зразки документів [6, с. 79].

У зв'язку з цим технічні стандарти можна поділити на декілька рівнів. Внутрішньофірмові умови надання аудиторських послуг характеризуються цілями, завданнями та масштабами діяльності аудиторської фірми. Внутрішньофірмові умови створюють безпосередній вплив на реалізацію факторів, які формують якість аудиторських послуг. Внутрішньофірмові стандарти аудиторських послуг визначають організаційну та методологічну основу забезпечення якості аудиторських послуг, є базою для управління якістю аудиторських послуг. Розробка внутрішніх стандартів аудиторських послуг спрямована на вирішення актуальних аудиторських проблем, пов'язаних з організацією та методологією надання аудиторських послуг. Отже, умови забезпечення якості надають визначальний вплив на реалізацію тих конкретних факторів (теоретичного, методологічного й організаційного характеру), які безпосередньо змінюють властивості аудиторських послуг і створюють аудиторські послуги необхідної якості.

Внутрішньофірмові стандарти мають бути індивідуальними, тобто враховувати особливості певної фірми, тому доцільно створення так званих «зразків» або типових стандартів. Такий крок суттєво прискорив би впровадження стандартів на багатьох невеликих аудиторських фірмах (за умов опрацювання типових стандартів з урахуванням власних особливостей). Стандарти поділяють на етичні та технічні. Етичні впроваджують для дотримання Кодексу професійної етики, а технічні – для вдосконалення

організації та здійснення саме процесу надання аудиторських послуг. Технічні стандарти містять затвердження методики проведення аудиту, надання супутніх аудиту послуг і регулювання внутрішньофірмового документообігу.

Розробка внутрішніх стандартів у частині аудиторських послуг, відмінних від аудиту та завдань із надання впевненості дозволить:

1) визначити загальний підхід до виконання вказаної послуги;

2) встановить питання методології (базові принципи здійснення, критерії виконання послуги, аудиторські процедури);

3) встановить питання організаційного та технічного характеру (визначить дії аудитора у процесі конкретної ситуації при виконанні замовлення, встановлює вимоги до складу, змісту та форми робочої документації, види підсумкової документації), забезпечить якість виконання послуги (рис. 3.4).

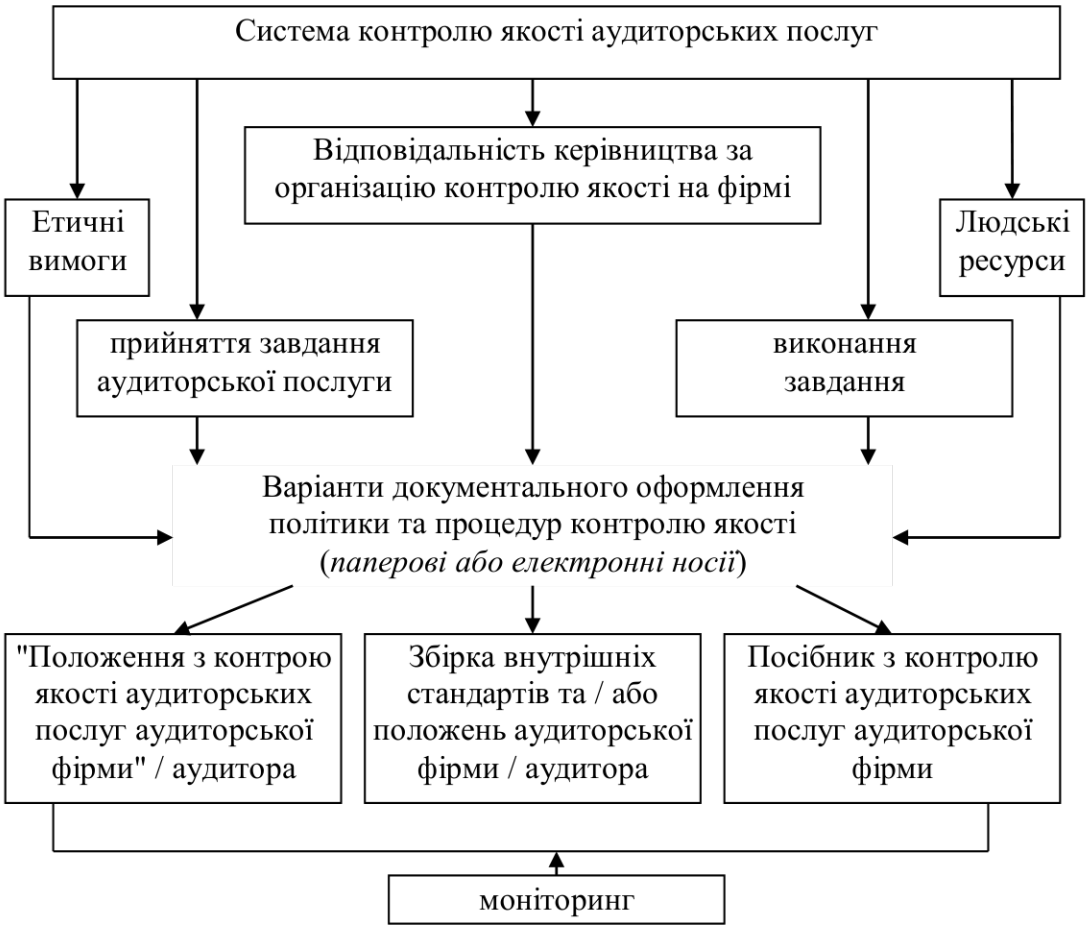


Рис. 3.4. Організація системи контролю якості аудиторських послуг

Пакет внутрішніх стандартів аудиторської фірми повинен формуватись за їх рішенням, але повинен містити:

– стандарти, що містять загальні положення з аудиту;

– стандарти, що встановлюють порядок проведення аудиту;

– стандарти, що встановлюють порядок формування висновків аудитора;

– спеціалізовані стандарти, які стосуються перевірок специфічних галузей діяльності;

– стандарти, які встановлюють порядок надання супутніх послуг аудиту;

– стандарти з організації і підготовки кадрів.

Стандарти можуть мати власну структуру побудови, проте повинні містити такі розділи: загальні положення, де відображають принципи, мету і необхідність розробки стандарту, об'єкт стандартизації, сфера його застосування взаємозв'язок з іншими стандартами; сутність стандарту, де формуються положення стандарту, наводяться методи здійснення поставлених завдань; практичні додатки.

Ключовим під час розробки стандарту, на наше переконання, є визначення основної предметної галузі стандарту, що дозволяє більш повно зрозуміти їх призначення та роль в діяльності конкретної аудиторської фірми (аудитора). С.П. Суворова [135, с. 15] поділяє стандарти на дві групи: стандарти, що забезпечують аудит і функціональні стандарти стандарти, що забезпечують аудит регламентують питання організації аудиторської діяльності, взаємовідносин учасників процесу аудиту. Функціональні стандарти є технічними інструментами аудиту та забезпечують технологію його проведення (спеціалізовані та комплексні).

Окремі науковці класифікують стандарти за етапами виконання аудиторської перевірки: стандарти попередньої стадії аудиту, стандарти планування, стандарти проведення перевірки, стандарти заключної стадії аудиту. Практичні підходи до реалізації вищенаведених теоретичних положень наведено в табл. 3.5. та 3.6.

Таблиця 3.5

Перелік документів для забезпечення внутрішньофірмового контролю якості виконання супутніх та інших послуг аудиту

№ з/п	Назва документа	Примітки
1	2	3
Документи з прийняття замовлення з виконання певної аудиторської послуги		
1	Стандартна форма листів-замовлень від клієнтів і відповідей на них для різних видів аудиторських послуг.	Листи-замовлення (листи-зобовязання) розробляють із урахуваням складу аудиторських псолуг, що їх надає конкретна аудиторська фірма.
2	Стандарта форма договорів для різних аудиторських послуг.	1. Наявність умов договору щодо забезпечення незалежності та майнової відповідальності аудитора. 2. Наявність у договорах умов щодо надання інформації замовником. 3. Наявність умов визначення розміру винагороди відповідно до певних критеріїв. 4. Наявність у договорі переліку звітної документації, що надається аудитором клієнту врозрізі конкретної аудиторської послуги.
3	Попереднє тестування клієнта: стандартизовані тести, анкети.	1. Наявність пунктів, що дозволяють ідентифікувати факти порушення незалежності при виконанні аудиту та надані аудиторських одному клієнту. 2. Наявність пунктів з ідентифікації вимог очікувань клієнта щодо змісту завдань аудиту. 3. Наявність пунктів для ідентифікації дотримання принципу компетентності в рамках виконання одного замовлення.
Планування виконання аудиторської послуги		
1	Наявність плану (програми) виконання послуги.	Наявність відповідних програм на кожен вид аудиторських послуг.
Документування процесу надання аудиторських послуг		
1	Наявність затверджених на рівні аудиторської фірми та стандартизованих робочих докуметів з оформлення конкретної аудиторської послуги.	-
2	Організаційні схеми з систематизації відповідної документації у постійних та поточних файлах.	-
Оформлення результатів виконання послуги		
1	Наявність уніфікованих форм підсумкових документів (звітів, довідок, письмових консультацій) для різних видів аудиторських послуг.	-
2	Наявність затверджених вимог до аналізу діяльності для різних аудиторських послуг.	-

Внутрішньофірмові стандарти мають бути індивідуальними і враховувати особливості конкретної фірми. Залежно від послуг, що їх надають аудитори, кожна аудиторська фірма може визначити склад стандартів індивідуально.

Таблиця 3.6

Практична реалізація принципу компетентності в частині надання послуг аудиту у світлі внутрішньофірмового контролю якості

№ з/п	Назва документа
Документи з підтвердження рівня компетентності	
1	Наказ про призначення особи, що забезпечує рішення питань незалежності, об'єктивності.
2	Положення, що встановлює освітній ценз і мінімальний досвід роботи потенційних співробітників на першому етапі роботи.
3	Документи про результати оцінки рівня кваліфікації нових співробітників.
4	Внутрішні правила і вимоги до незалежності аудиторів у розрізі супутніх та інших послуг аудиту.
5	Перелік клієнтів аудиторської фірми, яких стосуються правила незалежності під час виконання супутніх та інших послуг аудиту.
Документи з підтвердження підтримання та вдосконалення рівня компетентності	
1	Наказ, розпорядження про дотримання принципів етики та методики під час виконання супутніх та інших послуг аудиту.
2	Результати моніторингу, що стосуються дотримання політики і процедур щодо незалежності й інших принципів під час виконання супутніх та інших аудиторських послуг.
3	Наказ, розпорядження про призначення співробітника, відповідального за проведення професійного навчання.
4	Вимоги до постійного підвищення кваліфікації співробітників, які не мають сертифіката аудитора.
5	Журнал обліку постійного підвищення кваліфікації співробітників аудитсрької фірми.

Джерело: [6, с. 72]

Отже, розробка нормативних документів як зовнішнього, так і внутрішнього рівня має враховувати специфіку та склад аудиторських послуг суб'єкта аудиторської діяльності, а також власне організаційно-правову форму, чисельність співробітників та інші організаційно-правові характеристики. «Положення з контролю якості» аудиторських послуг, як внутрішньофірмовий документ може використовуватись на практиці без змін, або може бути легко адаптованим до умов діяльності аудитора-підприємця. Тому серед

організаційних принципів, які ми виділяємо є принципи «адаптування» та принцип «гнучкості». Відповідно, розробляючи такий документ, слід намагатися максимально формалізувати політику та процедури контролю якості для полегшення їх практичного застосування (розробити таблиці, програм, звіти).

Висновок до розділу 3.

В умовах глобалізації та інтеграції до світової організації торгівлі, а також при формуванні ринкових відносин та подоланні наслідків фінансової кризи, економіка України потребує системних зрушень. Підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення та контролю за діяльністю підприємств стає актуальним завданням. У цьому контексті, контроль якості внутрішнього аудиту визнається ключовим елементом системи управління діяльністю служби внутрішнього аудиту.

Впровадження системи контролю якості допомагає забезпечити надійність результатів внутрішнього аудиту, підвищити ефективність його рекомендацій та зберегти довіру керівництва підприємства та його власників до служби внутрішнього аудиту.

Оцінка ефективності внутрішнього аудиту, хоч і непроста, може бути здійснена за допомогою якісних та кількісних показників. Зазначені показники дозволяють відслідковувати динаміку виконання річного плану служби внутрішнього аудиту та визначати витрати служби у розрізі проектів. Спільно з тим, у контексті підконтрольності ризиків та високої впевненості у нормальному розвитку бізнесу, розуміється прагнення до оптимізації витрат на аудит. Таким чином, розробка нормативних документів повинна враховувати специфіку аудиторських послуг та організаційно-правові характеристики суб'єкта аудиторської діяльності. Внутрішньофірмові стандарти аудиторських послуг, розроблені з врахуванням умов діяльності аудитора-підприємця, можуть сприяти ефективному контролю якості і створити умови для надання якісних аудиторських послуг.

РОЗДІЛ 4
МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ДИСТАНЦІЙНОГО НАВЧАННЯ В ОСВІТНЬОМУ ПРОЦЕСІ

4.1. Дистанційна освіта: переваги та недоліки

Пандемія призвела до суттєвих змін у сфері освіти, викликала вона освітні проблеми і в Україні. Освіта є одним з основних прав людини, що закріплене Конституції України. Стаття 53 Конституції України та Закон України «Про освіту» гарантують загальний доступ до освіти незалежно від місця проживання дитини, соціального походження, стану здоров'я, мови спілкування та інших факторів. Право на освіту в Україні реалізується переважно через публічні (державні і комунальні) заклади освіти.

У вітчизняних працях науковців проблемі дистанційної освіти присвячено роботи В. Бикова, Н. Думанського. Г. Кравцова, В. Кухаренка, В. Олійника, О. Глазунової, К. Обухової, О. Самойленка, Н. Сиротенко, Г. Молодих, Н. Морзе, Н. Твердохлєбової, О. Захар, П. Камінської та ін. Це поняття було сформульоване такими вченими в зарубіжних країнах, зокрема перспективи розвитку дистанційної освіти, досліджували Дж. Андерсон, Ст. Віллер, Т. Едвард, А. Кларк, Д. Кіган Р. Клінг, М. Мур, М. Томпсон.

На початку карантину навесні 2020 року всі заклади освіти перейшли на дистанційне навчання. Пандемія призвела до суттєвих змін у сфері освіти з березня 2020 року в усьому світі. Україна закрила всі заклади освіти для відвідування з 12 березня 2020 року, коли в країні починалася епідемія і було підтверджено перші випадки захворювання. Спочатку карантин було встановлено на 3 тижні – до 3 квітня 2020 року. Протягом весни 2020 року його ще тричі продовжували – спочатку до 24 квітня, потім до 11 і до 22 травня. Врешті у закладах повної загальної середньої освіти навчальний рік завершився дистанційно.

Дистанційне навчання (Distance Learning, Distance Education) – це така

форма організації освітнього процесу, основою якої є самостійна робота людини, яка навчається [4]. Навчання з переважною самостійною роботою відоме давно. У нашій країні воно називалося «заочним», на Заході – «кореспондентським», або «дистанційним» (The Distance Education and Training Council – існує з 1926 року) [5]. Ефективність самостійного навчання, більше, ніж інших форм освіти, залежить від способів надання навчальних матеріалів, контролювання роботи і контактування з викладачем. Нині у світі накопичено значний досвід реалізації систем дистанційної освіти.

Ще донедавна навчанню на відстані відводилося другорядне місце, проте сьогодні дистанційне навчання стало розглядатися як найефективніший засіб забезпечення безперервної освіти, що знайшло своє відбиття у формуванні цілеспрямованої державної освітньої політики України, закріпленої в законах України «Про вищу освіту» та «Про Національну програму інформатизації», Концепції розвитку дистанційної освіти в Україні, «Положенні про дистанційне навчання».

Дистанційне навчання, має такі позитивні характеристики:

– гнучкість - можливість викладення навчального матеріалу конкретної дисципліни з урахуванням підготовки і здібностей здобувачів освіти;

– актуальність - можливість впровадження найновітніших інноваційних педагогічних, психологічних, методичних розробок;

– зручність - можливість навчання у зручний час, у певному місці, - здобуття освіти без відриву від основної роботи, відсутність обмежень у часі для засвоєння навчального матеріалу;

– модульність - виокремлення матеріалу на функціонально завершені теми, які вивчаються у міру засвоєння і відповідають здібностям окремого здобувача освіти або групи в цілому;

– економічна ефективність - дистанційне навчання є дешевшим, ніж традиційне, оскільки ефективніше використовуються навчальні приміщення, полегшується коригування електронних навчальних матеріалів і доступ до них;

– раціональність – можливість одночасного використання значного

обсягу навчальної інформації великою кількістю здобувачів вищої освіти;

– інтерактивність – активне он-лайн спілкування між студентами групи і викладачем, що значно посилює мотивацію до навчання, поліпшує засвоєння навчального матеріалу;

– діагностичність - більші можливості контролю якості навчання, які передбачають проведення дискусій, он-лайн чатів, форумів, використання засобів самоконтролю, відсутність психологічних бар'єрів при спілкуванні;

– географічна необмеженість - відсутність географічних кордонів для здобуття вищої освіти, у різних навчальних закладах світу є можливість вивчення різних курсів.

Дистанційне навчання дає змогу впроваджувати інтерактивні технології викладання матеріалу, здобувати повноцінну вищу освіту або підвищувати кваліфікацію і має такі переваги, як гнучкість, актуальність, зручність, модульність, економічна ефективність, інтерактивність, відсутність географічних кордонів для здобуття освіти. Дистанційні технології навчання включають роботу з електронним підручником, електронною поштою, тематичними форумами й чатконференціями, відеоконференії, соціальні мережі. Електронний підручник використовується для самостійного опрацювання теоретичного матеріалу з дисципліни.

Відеоконференції - це конференція реального часу в on-line режимі. Вона проводиться у визначений день і в призначений час, забезпечують двосторонню передачу, обробку, перетворення й подання інтерактивної інформації на відстань в реальному режимі часу. Здобувачі вищої освіти можуть підключитися до трансляції через комп’ютер або телефон (у такому разі рекомендовано встановити додаток ZOOM). Кожен учасник відеоконференції може говорити наживо, демонструвати відео та свій екран.

Дуже популярним програмний виявився засіб ZOOM. До того ж, сучасні системи дозволяють змоделювати обстановку навчання таким чином, щоб надати всім сторонам можливість бачити, чути і працювати з документами, наочністю так, начебто учасники зустрічі знаходяться в одній кімнаті.

Відеоконференція дає можливість активно брати участь в лекції, задавати запитання, тобто спілкуватися у режимі реального часу Тематичні форуми – зручні в процесі опанування навчальним матеріалом, де можна залишити запитання й коментарі. Користувачі можуть коментувати заявлену тему, ставити питання по ній і отримувати відповіді, а також самі відповідати на запитання інших користувачів форуму і давати їм поради. Всередині теми також можуть влаштовуватися опитування (голосування), Питання та відповіді зберігаються в базі даних форуму, і в подальшому можуть бути корисні як учасникам форуму, так і будь-яким користувачам мережі Інтернет, які можуть зайти на форум, знаючи адресу сайту, або отримавши його від пошукових систем при пошуку інформації. Також можна використовувати для проведення консультацій. Чат-конференції – зручні для проведення консультації.

Спілкування користувачів мережі в режимі реального часу, засіб оперативного спілкування людей через Інтернет. Електронна пошта – вид спілкування за допомогою якого можна отримувати завдання, або відправляти виконані завдання. Стандартний сервіс Інтернету, що забезпечує передавання повідомлень, як у формі звичайних текстів, які в інших формах (програмах, графіці, звуках, відео) у відкритому чи зашифрованому вигляді. У системі освіти електронна пошта використовується для організації спілкування викладача й здобувача, а також здобувачів між собою.

Соціальні мережі та Viber дозволяють створювати закриті групи, чати, обговорення тем, завдань, проблем, інформації. Зокрема дистанційна освіта впливає на підвищення мотивації до навчальної діяльності, надає можливості використання нових форм у навчальному процесі, за яких здобувачі вищої освіти вчитимуться не тільки засвоювати знання, а й самостійно їх здобувати, використовувати отримані знання під час навчального процесу та у повсякденній діяльності.

Використання дистанційних технологій має ряд переваг над традиційними формами, а саме електронне представлення матеріалу та виконання завдань в електронному вигляді, регулярне оцінювання якості

виконання роботи з коментарем викладача, є можливість моніторингу успішності за електронним журналом. За такої моделі навчання очне навчання відбуваються інтерактивно. Однак можна припустити, що викладачі як і студенти, на початку запровадження дистанційної форми навчання, стикалися з проблемою браку досвіду та навичок дистанційного навчання, організовуючи роботу самостійно. Водночас бракувало рекомендацій щодо організації занять в умовах дистанційного навчання, а також інструментів, за допомогою яких викладачі змогли б обмінюватися вже набутим досвідом одні з одними. Також існують ще й такі проблеми, як: – відсутність особистого спілкування між викладачем та студентом (відбувається менш ефективна передача знань, без особистого контакту).

Також не вистачає спілкування з колегами-студентами для обміну досвідом; – наявність у студента сильної особистої мотивації, вміння навчатися самостійно, без постійної підтримки та підштовхування з боку викладача. Практично весь навчальний матеріал студент-дистанційник освоює самостійно. Це вимагає достатньої сили волі, відповідальності і самоконтролю. Швидше за все, ніхто його підганяти чи заохочувати до навчання не стане. Підтримувати потрібний темп навчання без контролю з боку вдається не всім; – відсутність можливості негайного практичного застосування отриманих знань із наступним обговоренням виниклих питань з викладачем і роз'яснення ситуації на конкретних прикладах. Досить проблемно якісно організувати дистанційне навчання за напрямами підготовки та спеціальностями, на яких передбачена велика кількість практичних занять.

Навіть найсучасніші комп'ютерні тренажери не замінять майбутнім обліковцям «живої» практики;

– студенти не завжди можуть забезпечити себе достатнім технічним обладнанням – мати комп'ютер та постійний вихід у Інтернет;

– відсутні або є дуже дорогими прикладні комп'ютерні програми, необхідні для підтримки WEB-сайтів та інформаційних ресурсів, адміністрування процесів дистанційного навчання;

– необхідність великих інвестицій на початковому етапі організації роботи системи дистанційного навчання;

– відсутність розвитку розвитку комунікабельності.

При дистанційному навчанні особистий контакт студентів один з одним і з викладачами мінімальний, а то і цілком відсутній. Тому така форма навчання не підходить для розвитку комунікабельності, впевненості, навичок роботи у команді; – відсутня ідентифікації здобувача. Поки найефективніший спосіб простежити за тим, чи студент самостійно здавав іспити чи заліки, - це відеоспостереження, що не завжди можливо. Тому на підсумкову атестацію студентам доводиться особисто приїжджати до вузу або його філії.

Дистанційне навчання є вільним вибором невеликої кількості здобувачів вищої освіти, свідомих щодо своїх потреб, цілей і можливостей організації самостійної пізнавальної активності.

Але використання дистанційних технологій у навчальному процесі наразі є не тільки можливою, а й необхідною умовою його оптимізації. Карантинні обмеження поставили значні виклики перед учасниками «викладач – студент» з боку необхідності використання нових сучасних технологій, переорієнтації форм спілкування до чого не всі були готові. Однак є спеціальності, опанування яких у дистанційній формі складно уявити.

Тому, ми вважаємо, що майбутнє освіти – за поєднанням традиційних форм навчання з новими (дистанційними). Крім того такі заходи, як посилення спільнот у закладах освіти, заохочення онлайн-спілкування, створення умов для проведення спільного онлайн-дозвілля, можуть допомогти учасникам освітнього процесу впоратися з викликами пандемії, які впливають на їхнє психічне здоров’я.

4.2. Розробка завдання до практичних занять та самостійної роботи з курсу «Внутрішній аудит»

ЗАВДАННЯ ДО ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Тема 1. Загальні засади внутрішнього аудиту

План

1. Внутрішній аудит: поняття, мета, завдання та особливості.
2. Предмет та об’єкти внутрішнього аудиту.
3. Суб'єкти внутрішнього аудиту.
4. Функції внутрішнього аудиту.
5. Співвідношення внутрішнього аудиту з зовнішнім аудитом.
6. Сучасний стан внутрішнього аудиту в Україні.

Завдання

1.Внутрішній та зовнішній аудит мають свої особливості. Які особливості притаманні внутрішньому та зовнішньому аудиту? Які відмінності мають внутрішній та зовнішній аудит? Які спільні риси мають внутрішній та зовнішній аудит? Як співвідносяться між собою внутрішній та зовнішній аудит? Обґрунтуйте свою відповідь. Наведіть приклади.

2. Керівництво приватного підприємства «Електра» доручило внутрішньому аудитору перевірити в відділі збуту та постачання стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених угод з придбання запасів, звіти про витрачання матеріалів на виробництво LEDламп, а також перевірити в бухгалтерії документи, що підтверджують достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності, обґрунтованість розрахунків із бюджетом та позабюджетними фондами. Чи має право внутрішній аудитор виконувати подібні доручення керівництва відповідно до

нормативно-правової бази діяльності внутрішніх аудиторів в Україні, міжнародних та українських стандартів проведення внутрішнього аудиту та кодексу професійної етики аудиторів України?

3. Приватне підприємство «Агромах» має свою службу внутрішнього аудиту, але керівництво підприємства найняло зовнішнього аудитора для проведення аудиту на виробництві. Чи має право служба внутрішнього аудиту брати участь у аудиті, який проводить зовнішній аудитор?

Тема 2. Правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні

План

1. Нормативно-правова база діяльності внутрішніх аудиторів в Україні.
2. Повноваження органів державної влади в сфері внутрішнього аудиту.
3. Міжнародні та українські стандарти проведення внутрішнього аудиту.
4. Діяльність інституту внутрішніх аудиторів України.
5. Співпраця України з міжнародною організацією вищих органів аудиту.

Завдання

1. Які професійні етичні вимоги висуваються до внутрішніх аудиторів відповідно до Національних стандартів проведення внутрішнього аудиту та законодавства, що регулює діяльність внутрішніх аудиторів?

а) ввічливість, доброзичливість, наполегливість, чесність;

б) скрупульозність, уважність, чуйність, неконфліктність;

в) об'єктивність, компетентність, конфіденційність, незалежність;

г) всі відповіді вірні.

2. Внутрішній аудитор відповідно до нормативно-правової законодавчої бази регулювання діяльності внутрішніх аудиторів в Україні НЕ має право:

а) отримувати необхідні пояснення від працівників об’єкта, який він перевіряє;

б) проводити перевірку, огляд, вимагати доступ до особистих речей працівників об’єкта, який він перевіряє, у разі його підозри стосовно цих працівників щодо можливого виявлення факту шахрайства з боку цих

працівників;

в) проводити перевірку наявності майна, грошових коштів, цінностей; обсяги виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка;

г) всі відповіді вірні.

3. Органи державного фінансового контролю контролюють стан внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів. В якому кодексі закріплена ця норма?

а) Податковий кодекс України;

б) Фінансовий кодекс України;

в) Бюджетний кодекс України;

г) Кодекс цивільного захисту України.

Тема 3. Організаційна робота внутрішнього аудиту

План

1. Права та обов'язки внутрішнього аудитора.
2. Відповідальність внутрішнього аудитора.
3. Принципи проведення внутрішнього аудиту.
4. Співвідношення внутрішнього аудита та внутрішнього контролю.
5. Аудиторське завдання: поняття, мета та планування.

Завдання

1. Внутрішній аудитор в Україні повинен:

а) мати знання щодо оцінки ризиків шахрайства;

б) знати специфіку діяльності ти ризики на об'єкті, який він перевіряє;

в) вміти оцінювати систему внутрішнього контролю на об'єкті, який він перевіряє.

г) всі відповіді вірні.

2. Планування проведення аудиторської перевірки здійснюється:

а) при визначені аудитором методичних прийомів для виконання аудиторського завдання;

б) після заключення письмового договору між аудитором та клієнтом про

проведення аудиторської перевірки;

в) після отримання аудитором грошових коштів від клієнта за проведення аудиторської перевірки;

г) після розмови між аудитором та клієнтом про проведення аудиторської перевірки.

3.На приватному підприємстві «Наша качка» була проведена аудиторська перевірка в ході проведення якої внутрішній аудитор пан Сергій виявив, ще підприємство на грані банкрутства, має безліч проблем на виробництві, виявив декілька фактів шахрайства серед працівників підприємства та інші проблеми. Пізніше цією інформацію він вирішив поділитися своїм друзям, де була присутня пані Людмила, яка працює журналістом на телебаченні й з самого початку розповіді пана Сергія його виступ таємно знімала на телефон. Зробивши журналістський сюжет про проблеми на ПП «Наша качка», відшукавши інформацію про аудитора пана Сергія, підкріпивши відео з його розповіддю поширила цю новину в різні українські засоби масової інформації з багатомільйонною аудиторію та в соціальні мережі. Через короткий проміжок часу продукцію ПП «Наша качка» почали все менше і менше купувати, тим самим спричиняючи збитки підприємству.

ПП «Наша качка» отримавши мільйонні збитки, удар по діловій репутації підприємства, честі та гідності деяких її співробітників з ким може спробувати судитися? Чи можливо відшкодувати упущену вигоду? Чи можливо внутрішнього аудитора пана Сергія притягти до відповідальності? Якщо можливо, то до якої?

Тема 4. Процедури внутрішнього аудиту

План

1. Аудиторські процедури: поняття, форми, класифікація.
2. Стадії аудиторських процедур.
3. Способи та методичні прийоми проведення внутрішнього аудиту.
4. Аналітичні процедури.
5. Перевірка ефективності роботи реалізованих способів контролю на

підприємстві.

6. Тестування по суті та на відповідність.

7. Аудиторська вибірка: поняття та прийоми її застосування.

Завдання

1. При проведенні аудиторської вибірки аудитор може використовувати різні прийоми її проведення. Як називається прийом аудиторської вибірки коли аудитор здійснює відбір елементів за середньозваженою вартістю? Які прийоми аудиторської вибірки вам відомі?

2. Як називається методичний прийом проведення внутрішнього аудиту коли аудитор слідкує за ходом виконання операцій і процедур задля визначення фактичного способу їх виконання? Які методичні прийоми проведення внутрішнього аудиту вам відомі? Наведіть приклади.

3. При здійсненні аудиторської перевірки аудитор може:

а) порівнювати інформацію поточного періоду з очікуваннями, встановленими на підставі подібної інформації за попередні періоди;

б) досліджувати зв'язки між фінансовою та відповідною не фінансовою інформацією;

в) варіант «а» вірний;

г) варіант «б» вірний;

ґ) варіант «а» та «б» вірні;

д) жодного правильного варіанту.

Тема 5. Аналіз внутрішнього аудиту

План

1. Аналіз джерел інформації при проведенні внутрішнього аудиту.

2. Визначення, аналізування та оцінка всіх процесів на підприємстві.

3. Оцінка реалізованих способів контролю на підприємстві.

4. Різновиди аудиторських прийомів щодо з’ясування причинонаслідкового зв’язку виявлених проблем та правопорушень.

Завдання

1. При проведенні аудиторської перевірки іноді внутрішній аудитор

використовує SWOT-аналіз, щоб побачити та оцінити всі слабкі та сильні сторони виробничого процесу на підприємстві, виявити загрози або нові можливості для розвитку. Отже, який існує алгоритм проведення SWOTаналізу? Розкрийте детально та наведіть приклади.

2. Внутрішні аудитори використовують різні прийоми для з'ясування причино-наслідкового зв'язку виявлених проблем та правопорушень на виробництві. Кожний з цих прийомів має свою ефективність. Які прийоми використовують внутрішні аудитори для з'ясування причино-наслідкового зв'язку виявлених проблем та правопорушень на виробництві? Розкрийте їх зміст, обґрунтуйте свою відповідь та наведіть приклади.

3. Як називається аудиторська процедура коли аудитор у своїй роботі може проводити комплекс різних способів та методів щодо даних, які він досліджує (фактичні, документальні перевірки, опитування, спрямовані та неспрямовані інтерв'ю та ін.), щоб у подальшому отримати належні аудиторські докази?

Тема 6. Аудиторські висновки

План

1. Аудиторські висновки: поняття та особливості.
2. Підготовка аудиторських висновків.
3. Аудиторські знахідки: поняття та особливості.
4. Аудиторські докази: поняття, особливості та різновиди.
5. Неналежні аудиторські докази.
6. Документування внутрішнього аудиту.

Завдання

1. Після проведення аудиту на прохання клієнта надати йому свої робочі документи внутрішній аудитор Вікторія відмовилася аргументуючи, що робочі документи з фінансовою документацією клієнта – це її особиста власність, а не власність клієнта і вона може скласти лише довідку на основі витягів зі своїх робочих документів щодо аудиторської перевірки, яку вона провела. Хто правий у цій ситуації? Обґрунтуйте свою відповідь.

2. Робоча документація потрібна внутрішньому аудитору для:

а) документування знайдених аудиторських доказів;

б) документування знайдених аудиторських знахідок;

в) складання аудиторських рекомендацій;

г) складання аудиторського висновку;

ґ) складання аудиторського звіту;

д) всі відповіді вірні;

е) жодної правильної відповіді.

Тема 7. Аудиторський звіт та рекомендації

План

1. Аудиторський звіт: поняття, ознаки, мета.
2. Підготовка проекту аудиторського звіту.
3. Складання аудиторського звіту.
4. Аудиторські рекомендації: поняття та їх підготовка.
5. Надання аудиторського звіту та рекомендацій замовнику.
6. План щодо усунення виявлених проблем та правопорушень.
7. Спостереження за результатами роботи аудиторських рекомендацій.

Завдання

1. Відповідно до міжнародних та українських стандартів внутрішнього аудиту, а також нормативно-правової бази, що регулює внутрішній аудит в Україні з яких частин має складатися аудиторський звіт? Який об’єм та в якій формі він має бути? Що має обов’язково міститися у аудиторському звіті?

2. Після проведення аудиторської перевірки внутрішній аудитор надав замовнику перевірки аудиторські рекомендації у дозвільній формі на одному паперовому аркуші власноруч написаними. Чи існують обов’язкові вимоги для аудиторських рекомендацій?

3. Скільки примірників аудиторського звіту має скласти та надати замовнику аудитор?

а) 1;

б) 2;

в) 3;

г) 4.

Висновки до розділу 4.

Механізм реалізації дистанційного навчання в освітньому процесі відіграє ключову роль у сучасній системі освіти. Переходячи до дослідження дистанційної освіти, слід зазначити її переваги та недоліки.

Дистанційна освіта відкриває можливості для гнучкого отримання знань, необмежуючи студентів географічною локацією. Це особливо важливо в умовах глобалізації та розвитку інформаційних технологій. Студенти можуть вивчати матеріал у зручний для них час, пристосовуючи навчання до свого графіку. Однак дистанційна освіта також має свої виклики. Відсутність фізичного контакту із викладачами та співстудентами може призвести до відчуття ізоляції та втрати мотивації. Також важливо враховувати технічні аспекти, такі як стабільність Інтернет-з'єднання та наявність необхідного обладнання.

Важливо розглядати дистанційну освіту як засіб забезпечення широкого доступу до навчання, але одночасно розробляти механізми, які підтримують взаємодію, мотивацію та високу якість освіти.

Розробка завдань для практичних занять та самостійної роботи в курсі "Внутрішній аудит" відіграє важливу роль у формуванні компетентностей студентів. Ці завдання спрямовані на практичне застосування теоретичних знань та розвиток аналітичних і аудиторських навичок.

Студенти, виконуючи практичні завдання, отримують можливість застосовувати теоретичні концепції в реальних сценаріях внутрішнього аудиту. Це сприяє глибшому розумінню матеріалу та розвитку критичного мислення

Окрім того, самостійна робота студентів дозволяє розвивати їх самостійність, організаційні навички та здатність до аналізу інформації. Завдання створюються з урахуванням актуальних викликів і тенденцій у галузі внутрішнього аудиту, щоб студенти могли адаптувати свої знання до реальних умов роботи.

В цілому, використання дистанційного навчання та ефективна розробка завдань сприяють покращенню якості освіти та підготовці студентів до викликів, які ставляться перед сучасними аудиторськими професіоналами.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Аналіз наукових праць дав змогу визначити певні протиріччя у поглядах зарубіжних і вітчизняних учених щодо поняття та призначення внутрішнього аудиту на підприємствах, його предмета та об'єктів. Підсумовуючи викладене у першому розділі, виокремимо такі результати дослідження, що характеризуються науковою новизною та мають практичну цінність:

1. Незважаючи на змістовний характер існуючих досліджень, є низка недостатньо висвітлених проблем, пов'язаних з формуванням нових підходів до внутрішнього аудиту. Аналіз літературних джерел свідчить, що разом із глибоким теоретичним опрацьовуванням, мало уваги приділяється питанням призначення внутрішнього аудиту в системі менеджменту підприємств, його ролі та значенню для дефективності діяльності останніх, предмету та об'єктам, принципам і методичним прийомам.

2. Виходячи з аналізу підходів до внутрішнього аудиту, пропонується власне його визначення. Внутрішній аудит – це оцінка діяльності підприємства з метою надання його власникам і керівництву оперативної та неупередженої інформації про загальний стан суб'єкта господарювання та перспективи діяльності для прийняття управлінських рішень. Вважаємо, що внутрішній аудит має підпорядковуватись власникам підприємства, але інформація, яку внутрішні аудитори надаватимуть їм, паралельно потрібно подавати й керівництву. Мета внутрішнього аудиту полягає у наданні оперативної інформації органам управління, а також допомоги членам організації для ефективного виконання обов'язків.

3. Причиною виникнення внутрішнього аудиту був пошук більш ефективної системи контролю, яка б задовольняла потреби менеджменту. При цьому цей вид аудиту мав забезпечити насамперед оперативність у виявленні поточних потреб процесу постачання сировини, виробництва та реалізації продукції, управління підприємством. Передумовами виникнення внутрішнього аудиту було збільшення кількості та обсягів операцій компаній,

їхня децентралізація, відсутність контролю вищої ланки керівництва над нижчими управлінськими структурами. Причиною розвитку внутрішнього аудиту в Україні стало створення підприємств з різними формами власності та неможливість традиційної командно-адміністративної системи контролю виконувати свої функції при переході до ринкових умов господарювання.

4. Внутрішній аудит на досліджуваних підприємствах функціонує за однією з таких форм: відділ внутрішнього аудиту, ревізійна група, одноосібний внутрішній аудитор чи внутрішній ревізор. На більшості підприємств служба внутрішнього аудиту організована у формі відділу внутрішнього аудиту; рідше – у формі ревізійної групи, в одному випадку одноосібно функціонує внутрішній ревізор. Вибір форми внутрішнього аудиту залежить від розмірів підприємства, його організаційно-правової форми, обсягів реалізації та інших факторів.

5. Аналіз методики внутрішнього аудиту підприємств свідчить, що тільки в окремих випадках здійснюється аудит управління, регулярно аудитуються процеси постачання сировини та матеріалів, виробництва та реалізації продукції, оплати праці, рідко аудиту підлягає процес інвестування. Однією з головних проблем методики внутрішнього аудиту є застосування однотипних методів до усіх об’єктів, відсутність різноманітності та експериментальності. З огляду на це, в роботі розроблені програма внутрішнього аудиту руху товарно-матеріальних цінностей, тест системи обліку і контролю транспортно-заготівельних витрат, тестування надійності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємств, програма аудиту створення та використання резерву відпусток, анкета оцінки системи внутрішнього контролю процесу відвантаження та продажу продукції. Це дозволить всебічно оцінити об’єкт перевірки.

6. На більшості підприємств внутрішній аудит процесу виробництва здійснюється без детальної конкретизації, що є головною проблемою аудиту цього процесу. В зв’язку з цим запропоновано детальний перелік об’єктів внутрішнього аудиту витрат виробництва. При цьому їх класифіковано за

прямими та загальновиробничими витратами, варіантом зведеного обліку витрат виробництва та за методом калькуляції собівартості продукції.

7. Досліджуване господарство не використовує комп'ютерні програми внутрішнього аудиту. Аналіз літературних джерел з проблематики автоматизації внутрішнього аудиту дає змогу визначити головне коло питань, які досліджувались, – використання аудитором комп'ютерних баз даних з обліку та системи внутрішнього контролю для вдосконалення процесу аудиту. Натомість, власне характеристики та функціональні можливості комп'ютерних програми з внутрішнього аудиту та процесу передачі отриманої аудитором інформації іншим структурним підрозділам підприємства не дослідженні в повній мірі. З огляду на це в роботі, для підвищення якості аудиторських послуг, запропоновано уточнення сутності деяких наявних модулів комп'ютерних програм внутрішнього аудиту ("компанія", "вибіркові дослідження") та додані нові модулі ("прогнозування", "економічний аналіз", "комунікації з управлінням та іншими структурними підрозділами").

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Акімова Н. С. Концепція внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації до МСФЗ та МС / Н. С. Акімова, Азаден Асваєє // Економічний простір. - 2018. - № 137. - С. 95-105

2. Антонюк О. Р. Внутрішньофірмовий контроль якості надання аудиторських послуг / О. Р. Антонюк // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2017. - № 7. - С. 78-83

3. Беренда Н. І. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України / Н. І. Беренда, Н. І. Дьякова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(1). - С. 242-245

4. Богданова Ж. А. Аудит / Ж. А. Богданова, П. Н. Майданевич, Е. И. Волошина // Симферополь: Феникс. – 2008. – 700 с.

5. Бондар В. П. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок / В. П. Бондар // Статистика України. - 2015. - № 3. - С. 56-59

6. Бондар Ю. В. Внутрішньофірмова атестація аудиторів сільськогосподарського бізнесу як фактор контролю якості аудиторських послуг / Ю. В. Бондар // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 21. - С. 149-152

7. Бровко О. Т. Організаційні аспекти та інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів / О. Т. Бровко // Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 48-50

8. Бугай Н. Роль внутрішнього аудиту в удосконаленні системи управління ризиками в умовах нестабільної економіки (на прикладі ПАТ "Лебединський насіннєвий завод") / Н. Бугай, Ю. Михлик // Соціально-економічні проблеми і держава. - 2015. - Вип. 1. - С. 58-66

9. Булат Г. В. Інформаційна модель внутрішнього аудиту оборотних активів / Г. В. Булат // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2018. - № 2. - С. 199-203

10. Вигівська І. М. Організація внутрішнього аудиту операцій застави у суб’єктів її здійснення / І. М. Вигівська, О. С. Грицак // Проблеми теорії та

методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2016. - Вип. 2-3. - С. 51-60

11. Вороніна В. В. Історія виникнення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту / В. В. Вороніна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки. - 2015. - Вип. 3(2). - С. 67-72

12. Гедз М. Й. Методичні основи створення внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності / М. Й. Гедз // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. - 2015. - № 1(2). - С. 212-217

13. Гудзенко Н.М. Особливості організації бухгалтерського обліку та контролю в забезпеченні економічної безпеки підприємств / Н.М. Гудзенко, О.Д. Шевчук // Глобальні та національні проблеми економіки, Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського, Випуск № 17. Червень 2017 р., С. 810-815

14. Гудзенко Н.М. Рол внутрішнього контролю в управлінні підприємством та його функціональні аспекти/ Гудзенко Н.М. // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: міжнар. наук. практ. конф., 4-5 жовт.2007 р.: Тези доп. / [відп.за вип. М.М.Коцупатрий]. — К.: КНЕУ, 2007. — 288 с

15. Гуцаленко Л. В. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи / Л. В. Гуцаленко, Т. О. Мулик // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 4. - С. 31-45

16. Давидов Г.М. Аудит / Г.М. Давидов - К.: Т-во „Знання", КОО, 2002. - 363 с.

17. Дем'яненко Т. Є. Внутрішній аудит в сільськогосподарських підприємствах: організаційно-управлінський аспект / Т. Є. Дем'яненко // Облік і фінанси. - 2017. - № 3. - С. 148-153

18. Дорош Н. І. Методологічні аспекти оцінки аудитором внутрішнього контролю підприємства / Н. І. Дорош, М. О. Фесай // Науковий вісник

Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2018. - № 1-2. - С. 67-76

19. Дорош Н. І. Організаційні аспекти внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту товарів на підприємствах роздрібної торгівлі / Н. І. Дорош, А. В. Чечуй // Облік і фінанси. - 2019. - № 1. - С. 11-19

20. Дорош Н. І. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризик – орієнтованого аудиту / Н. І. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2017. - Вип. 5. - С. 13-21

21. Здирко Н.Г., Шульган А.В. Внутрішній аудит виробничих запасів сільськогосподарських підприємств // Матеріали XXXIV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах Європи та Азії» // Збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2017 р. – 137 с.

22. Ігнатенко А. В. Аналіз процесу становлення внутрішнього аудиту в Міністерстві обороні України / А. В. Ігнатенко, М. В. Лисенко, А. А. Лойшин, С. А. Мазка // Social development & Security. - 2019. - Vol. 9, Iss. 1. - С. 40–59

23. Калінкін Д. В. Рекомендації щодо упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ / Д. В. Калінкін // Бізнес Інформ. - 2017. - № 1. - С. 251-255

24. Каменська Т. О. Планування діяльності служби внутрішнього аудиту / Т. О. Каменська // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2017. - № 862. - С. 108-112

25. 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.

26. Кійко Ю. Т. Методичні прийоми і процедури проведення внутрішнього аудиту діяльності банку / Ю. Т. Кійко // Вісник Університету банківської справи. - 2017. - № 3. - С. 102–111

27. Кійко Ю. Т. Модель оцінки ризику діяльності об’єктів внутрішнього аудиту в банку в цілях планування / Ю. Т. Кійко // Вісник Університету

банківської справи. - 2017. - № 2. - С. 69–74

28. Кійко Ю. Т. Роль внутрішнього аудиту в зміцненні кредитної системи України / Ю. Т. Кійко // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 1. - С. 170-173

29. Климко Т. Ю. Удосконалення роботи внутрішнього аудиту для запобігання фродів на підприємстві / Т. Ю. Климко, О. О. Мельник // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 13. - С. 251-254

30. Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів – Режим доступу: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20 Documents/Code%20of%20Ethics%20Ukrainian.pdf

31. Козачок І. В. Правові засади внутрішнього аудиту фінансової діяльності органів місцевого самоврядування / І. В. Козачок // Приватне та публічне право. - 2017. - № 3. - С. 106-110

32. Козачок І. В. Прийоми збору аудиторських доказів під час проведення внутрішнього аудиту органом місцевого самоврядування / І. В. Козачок // Приватне та публічне право. - 2019. - № 1. - С. 72-77

33. Копотієнко Т. Ю. Використання аналітичних процедур у внутрішньому аудиті витрат підприємств ресторанного господарства / Т. Ю. Копотієнко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2015. - № 2. - С. 41-48

34. Лисецький А. С. Організація внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі / А. С. Лисецький, Г. В. Чабан // Економічний вісник університету. - 2018. - Вип. 36(1). - С. 128-138

35. Литвиненко О. Д. Особливості проведення внутрішнього аудиту розрахунків підприємства з оплати праці / О. Д. Литвиненко, В. А. Петренко // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2016. - № 12(2). - С. 89-91

36. Лучко М. Р. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів / М. Р. Лучко, Н. М. Пилипчук // Бізнес Інформ. - 2015. - № 7. - С. 229-234

37. Макоев О. Внутренний аудит: понятие и предназначение / О. Макоев

// Ауди-тор. - 2001. - № 11. - С. 5-16

38. Матюшіна Ю. І. Формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві / Ю. І. Матюшіна, Н. В. Сагайдак, К. С. Туржанська // Економіка і регіон. - 2015. - № 6. - С. 143-147

39. Меліхова Т. О. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту товарів для своєчасного виявлення загроз в системі управління економічною безпекою підприємства / Т. О. Меліхова, К. О. Журавель // Інвестиції: практика та досвід. - 2019. - № 2. - С. 56-63

40. Меліхова Т. О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати / Т. О. Меліхова, А. Е. Петренко // Агросвіт. - 2019. - № 3. - С. 38-47

41. Меліхова Т. О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту розрахунків із покупцями з метою запобігання порушень під час тендерних закупівель / Т. О. Меліхова, Н. С. Чакалова, А. С. Кулєк // Агросвіт. - 2019. - № 4. - С. 32-41

42. Мулик Я.І. Цуркан А.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрним підприємством / Я. І. Мулик Я.І., А.О. Цуркан // Ефективна економіка. - № 3. – 2018. - Режим доступу : http://www.economy.nayka com.ua/pdf/3_2018/7.pdf

43. Мухтарова А. Р. Сутність та зміст внутрішнього аудиту / А. Р. Мухтарова // Управління розвитком. - 2011. - № 2(99). - С. 80-82

44. Назарова К. О. Внутрішній аудит у запобіганні шахрайства та обману в операційній діяльності торговельних мереж / К. О. Назарова, Д. Д. Гнатченко // Бізнес-навігатор. - 2018. - Вип. 3-2. - С. 137-141

45. Назарова К. О. Контроль якості внутрішнього аудиту торговельних мереж / К. О. Назарова, Д. Д. Гнатченко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2018. - Вип. 3. - С. 141-146

46. Назарова О. А. Прагматична цінність внутрішнього аудиту та контролю для сучасного менедменту та власників корпорацій / О. А. Назарова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2015. - № 1. - С. 147-152

47. Науменко М. О. Аналіз механізмів організації внутрішнього аудиту військових підрозділів національної гвардії України / М. О. Науменко // ScienceRise. - 2017. - № 1(1). - С. 6-8

48. Онопрієнко І. М. Внутрішній аудит системи менеджменту якості вищої освіти / І. М. Онопрієнко // Збірник наукових праць [Херсонського державного університету]. Педагогічні науки. - 2018. - Вип. 82(2). - С. 167-171

49. Пєтухова Т. О. Теоретичні основи розвитку внутрішнього аудиту підприємств / Т. О. Пєтухова, А. Є. Шамрай // Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2018. - № 62. - С. 196-204

50. Подмешальська Ю. В. Удосконалення методики внутрішнього аудиту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві / Ю. В. Подмешальська, Л. О. Резніченко // Агросвіт. - 2019. - № 4. - С. 88-96

51. Подолянчук О. А. Класифікація контролю за організаційними формами та видами сільськогосподарського підприємства / О. А. Подолянчук // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – № 35. – С. 276-281

52. Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. - №1(1). – С.117–126

53. Пономарьова Н. А. Внутрішній аудит: сутність та значення у діяльності суб'єктів господарювання / Н. А. Пономарьова, О. І. Лоїк // Молодий вчений. - 2016. - № 6. - С. 85-88

54. Попов А. Контролер зсередини // Фінанси. 2005. № 14 (104). С. 47–53.

55. Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 53-60

56. Правдюк Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк // Облік і фінанси. - 2016. - № 2. - С. 57-64

57. Правдюк Н. Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія. Київ:

«Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

58. Рижакова Г. М. Альтернативний інструментарій системного внутрішнього аудиту підрядних підприємств / Г. М. Рижакова, Д. А. Рижаков // Будівельне виробництво. - 2016. - № 61(2). - С. 25-30

59. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 106 с.

60. Самчик М. Ю. Внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів / М. Ю. Самчик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2016. - Вип. 2-3. - С. 25-50

61. Селіщев С. В. Використання роботи внутрішніх аудиторів при оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі / С. В. Селіщев // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2019. - № 1-2. - С. 50-58

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

63. Сімаков К. І. Проблеми формування системи внутрішнього аудиту комерційного банку / К. І. Сімаков, І. П. Бойчук // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. - 2017. - № 3. - С. 149-152

64. Скаско О. І. Завдання, методи внутрішнього аудиту діяльності суб’єктів / О. І. Скаско // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. - 2016. - Вип. 2. - С. 141-145

65. Случак Н. А. Методика внутрішнього аудиту витрат лісогосподарських підприємств / Н. А. Случак // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. - 2015. - Вип. 1. - С. 154-159

66. Сметанко О. В. Внутрішній аудит як ключовий елемент системи протидії шахрайству в акціонерних товариствах / О. В. Сметанко // Актуальні проблеми економіки. - 2015. - № 11. - С. 364-374

67. Сметанко О. В. Розвиток методології внутрішнього аудиту / О. В. Сметанко // Актуальні проблеми економіки. - 2015. - № 4. - С. 389-398

68. Сметанко О. В. Сутність внутрішнього аудиту шахрайства в системі корпоративного управління акціонерного товариства / О. В. Сметанко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2015. - № 3. - С. 22-30

69. Сметанко О. В. Удосконалення процесу внутрішнього аудиту причин шахрайства в системі корпоративного управління / О. В. Сметанко // Економічний форум. - 2015. - № 3. - С. 424-430

70. Совик М. І. Необхідність упровадження внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємства в умовах здійснення економічної діяльності згідно з концепцією сталого розвитку / М. І. Совик // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 31. - С. 176-181

71. Солодка Н. В. Концептуальний зміст обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в корпоративному управлінні / Н. В. Солодка // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 6. - С. 14-19

72. Столярчук Г. В. Організація внутрішнього аудиту суб’єктів господарювання як складова корпоративного управління / Г. В. Столярчук, І. В. Хлівна // Часопис економічних реформ. - 2018. - № 4. - С. 23-29

73. Столярчук Н. М. Об’єкти обліку і внутрішнього аудиту інноваційної діяльності / Н. М. Столярчук // Економіка АПК. - 2018. - № 7. - С. 55-63

74. Суворова С. П. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности : [учеб. пособие] / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина, А. М. Ковалёва. – Москва : ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2007. – 336 с.

75. Філозоп О.В. Питання внутрішнього аудиту в економічній літературі / О.В. Філозоп // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (15). / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 376 с. – С. 317-328

76. Фільштейн Л. М. Основні аспекти внутрішнього аудиту як складової системи аудиту / Л. М. Фільштейн, Ю. А. Бондар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2015. - Вип. 28. - С. 118-130

77. Холод К. Ю. Практичні аспекти моніторингу діяльності внутрішніх аудиторів підприємства / К. Ю. Холод, О. О. Федорак, О. О. Тімошин // Рейковий рухомий склад. - 2018. - Вип. 16. - С. 4-10

78. Хорохордин Н.Н. Методология внутреннего аудита в организации // Аудиторские ведомости.– 2006.– №6. – С. 3–9

79. Шмирко М. Ю. Система методичних принципів для проведення ефективного внутрішнього аудиту / М. Ю. Шмирко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2015. - № 1. - С. 215-220