

МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Н. М. Проскуріна

ВНУТРІШНІЙ ТА ЗОВНІШНІЙ АУДИТ

(Частина 1)

Начальний посібник
для підготовки бакалаврів
напрямку підготовки 6.030509 «Облік і аудит»

Запоріжжя 2022

УДК
ББК

Рецензенти:

Каменька Т. О. – д.е.н, професор кафедри аудиту підприємницької діяльності Національної академії статистики, обліку та аудиту, Голова Аудиторської палати України

Кафка С. М. – д.е.н., завідувач кафедри обліку та аудиту Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу

Внутрішній то зовнішній аудит. (Частина 1). Навчальний посібник / За науковою редакцією д.е.н, професора Редько О.Ю. / 2022 р. – 188 с.

Навчальний посібник з дисципліни «Внутрішній та зовнішній аудит» (Частина 1) має за мету розкриття основних теоретичних та методичних особливостей організації внутрішнього аудиту в Україні. В ньому висвітлюються основні положення внутрішнього аудиту відповідно до освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів за напрямом 6.030509 «Облік і аудит» в галузі знань 0305-«Економіка та підприємництво».

В даному навчальному посібнику узагальнено практику організації, функціонування та оцінювання внутрішнього аудиту в Україні у відповідності до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту

Навчальний посібник розрахований для використання студентами, які отримують освітньо-кваліфікаційний рівень «Бакалавр» за напрямом «Облік і аудит» у процесі вивчення дисципліни «Внутрішній та зовнішній аудит» та всіх, хто прагне здобути сертифікат внутрішнього аудитора або підвищити рівень знань в організації системи внутрішнього контролю та аудиту на підприємстві (організації).

ISBN

© Запорізький національний університет, 2018 р.

© Н. М. Проскуріна

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	7
ТЕМА 1. ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	9
1.1 Виникнення та розвиток внутрішнього аудиту за кордоном	9
1.2 Історія розвитку внутрішнього аудиту в окремих країнах Європи	15
1.3 Виникнення та розвиток внутрішнього аудиту в Україні	19
<i>Ключові терміни та поняття</i>	23
<i>Питання для самоперевірки</i>	23
<i>Тематика рефератів</i>	24
<i>Рекомендована література</i>	24
ТЕМА 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	26
2.1 Поняття та сутність внутрішнього аудиту	26
2.2 Призначення внутрішнього аудиту	31
2.3 Відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом	35
2.4 Напрями діяльності внутрішнього аудиту	36
2.5 Мета й завдання внутрішнього аудиту	38
2.6 Класифікація внутрішнього аудиту	40
<i>Ключові терміни та поняття</i>	45
<i>Питання для самоперевірки</i>	45
<i>Тематика рефератів</i>	46
<i>Рекомендована література</i>	46
ТЕМА 3. ПРЕДМЕТНА ОБЛАСТЬ І ПРИНЦИПИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	48
3.1 Предмет і об'єкти внутрішнього аудиту	48
3.2 Принципи внутрішнього аудиту	56
3.3 Стандарти внутрішнього аудиту	61
<i>Ключові терміни та поняття</i>	82
<i>Питання для самоперевірки</i>	82
<i>Тематика рефератів</i>	83

<i>Рекомендована література</i>	84
ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	86
4.1 Види організації аудиторських служб	86
4.2 Організаційна модель внутрішнього аудиту	90
4.3 Структура відділу внутрішнього аудиту	90
4.4 Права внутрішнього аудитора	94
4.5 Обов'язки внутрішнього аудитора	96
4.6 Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з іншими службами та підрозділами організації	98
4.7 Напрями взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту	99
4.8 Фактори впливу на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів	100
4.9 Особливості семифакторної моделі розрахунку кількості внутрішніх аудиторів та коефіцієнти до неї	104
<i>Ключові терміни та поняття</i>	106
<i>Питання для самоперевірки</i>	106
<i>Тематика рефератів</i>	108
<i>Рекомендована література</i>	108
ТЕМА 5. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА	110
5.1 Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з економічною безпекою підприємства	110
5.2 Вплив внутрішнього аудиту на складові економічної безпеки підприємства	112
<i>Ключові терміни та поняття</i>	114
<i>Питання для самоперевірки</i>	114
<i>Тематика рефератів</i>	114
<i>Рекомендована література</i>	115
ТЕМА 6. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ	116
6.1 Внутрішній аудит функцій управління	116

6.2 Внутрішній аудит додержання принципів управління	117
6.3 Внутрішній аудит методів управління	119
<i>Ключові терміни та поняття</i>	121
<i>Питання для самоперевірки</i>	121
<i>Рекомендована література</i>	122
ТЕМА 7. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ	123
7.1 Процедури процесу постачання	123
7.2 План внутрішнього аудиту процесу постачання	125
7.3 Внутрішній аудит руху запасів	126
7.4 Внутрішній аудит ТЗВ	129
<i>Ключові терміни та поняття</i>	130
<i>Питання для самоперевірки</i>	130
<i>Рекомендована література</i>	130
ТЕМА 8. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА	132
8.1 Послідовність операцій процесу виробництва	132
8.2 Оцінка системи внутрішнього контролю та системи фінансового обліку	133
8.3 Внутрішній аудит витрат виробництва продукції	137
8.4 Внутрішній аудит створення та використання резерву відпусток	138
8.5 Внутрішній аудит загальновиробничих витрат	142
<i>Ключові терміни та поняття</i>	143
<i>Питання для самоперевірки</i>	143
<i>Рекомендована література</i>	144
ТЕМА 9. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ	145
9.1 Сутність і послідовність внутрішнього	145

аудиту збуту продукції	
9.2 Внутрішній аудит оцінки системи внутрішнього контролю процесу відвантаження та продажу продукції	147
9.3 Внутрішній аудит розрахунків з покупцями	149
<i>Ключові терміни та поняття</i>	152
<i>Питання для самоперевірки</i>	152
<i>Рекомендована література</i>	153
ТЕМА 10. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ІНВЕСТУВАННЯ	154
10.1 Об'єкти внутрішнього аудиту процесу інвестування	154
10.2 Внутрішній аудит фінансових інвестицій	156
10.3 Внутрішній аудит капітальних інвестицій	158
<i>Ключові терміни та поняття</i>	159
<i>Питання для самоперевірки</i>	160
<i>Рекомендована література</i>	160
ТЕМА 11. РОЛЬ І ЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	161
11.1 Роль і значення внутрішнього аудиту в механізмі підвищення ефективності діяльності підприємств	161
11.2 Взаємодія внутрішнього та зовнішнього аудиту та їх вплив на макроекономічні показники	164
11.3 Автоматизація комп'ютерних програм в аудиті	170
<i>Ключові терміни та поняття</i>	179
<i>Питання для самоперевірки</i>	180
<i>Рекомендована література</i>	182
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	183

ПЕРЕДМОВА

Ринкові умови господарювання суттєво вплинули на діяльність вітчизняних підприємств. Утворення суб'єктів господарювання різних форм власності виявило неспроможність системи фінансового контролю захистити інтереси держави та власників економічних суб'єктів. У цьому зв'язку потрібно розвивати нові форми контролю за станом обліку та ефективністю функціонування підприємств. Особливої актуальності набувають питання функціонування служб внутрішнього аудиту.

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

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

Окремі аспекти внутрішнього аудиту висвітлили у наукових працях вітчизняні вчені, зокрема М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, З.В. Задорожний, С.Я. Зубілевич, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Л.П. Кулаковська, Я.Д. Крупка, І.І. Пилипенко, Ю.В. Піча, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук, М.Т. Щирба, а також зарубіжні – В.А. Андреев, А. Аренс, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженик, П.І. Камишанов, Дж. Лоббек, Х.Ш. Мулахметов, Ю.Г. Одегов, В.М. О'Рейлі, Дж. Робертсон, В.І. Подольський, А. Роджер, В.П. Суйц, А.А. Терехов,

А.Д. Шеремет. Не дивлячись на вагомі наукові положення зазначених авторів, повної концепції внутрішнього аудиту поки що не розроблено.

У сучасних умовах методика та організація внутрішнього аудиту мають набути якісно нового рівня шляхом поглиблення його теоретичних основ, прийняття внутрішньофірмових регламентів з аудиту на підприємстві, розробки нових підходів до методики його проведення.

Автор у даному навчальному посібнику звернув особливу увагу на передумови виникнення внутрішнього аудиту за кордоном і в Україні, предмет, об'єкти, методичні прийоми, принципи класифікацію внутрішнього аудиту; його організацію. Також детально висвітлено внутрішній аудит господарських процесів підприємства: постачання, виробництва, реалізації продукції, інвестування. Окремо досліджувався внутрішній аудит процесу управління.

Запропонована робота розрахована на науковців, викладачів, аспірантів і студентів вищих навчальних закладів, аудиторів, бухгалтерів, ревізорів, менеджерів.

ТЕМА 1

ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1.1. Виникнення та розвиток внутрішнього аудиту за кордоном.

1.2. Історія розвитку внутрішнього аудиту в окремих країнах Європи.

1.3. Виникнення та розвиток внутрішнього аудиту в Україні.

1.1 Виникнення та розвиток внутрішнього аудиту за кордоном

Підвищення загального рівня якості управлінських кадрів і професійної підготовки менеджерів господарюючих суб'єктів стає актуальним завданням на сучасному етапі розвитку економіки. У більшості компаній по всьому світу наприкінці ХІХ – початку ХХ століття мало місце неефективне використання різного роду ресурсів – людських, фінансових, матеріальних, від нестачі необхідної для прийняття рішень інформації, ненавмисного і навмисного викривлення даних звітності. Подібних проблем намагалися уникнути шляхом створення в середині самих компаній ефективної системи внутрішнього контролю. З метою більш ефективного управління на підприємствах поряд із системою внутрішнього контролю почали створювати службу внутрішнього аудиту, яка дозволяла оперативно виявляти поточні потреби виробництва і збуту продукції, управління тощо. Це і є основною причиною виникнення внутрішнього аудиту.

Така форма контролю з'явилася в США приблизно в 30-ті роки ХХ століття і отримала сильний імпульс до розвитку після Другої Світової війни у відповідь на збільшення обсягів операцій компаній та їх децентралізацію. Потім внутрішній аудит розповсюдився в

першу чергу на країни Західної Європи та Японію. Нещодавно він з'явився і в країнах Центральної та Східної Європи, у тому числі в Україні і Росії.

Офіційно історія розвитку внутрішнього аудиту бере свій початок, як вважається, з 1941 року, коли Професійна організація внутрішніх аудиторів у США створила Інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, ІА), який сьогодні є міжнародною професійною асоціацією внутрішніх аудиторів, що об'єднує 92000 членів у 150 країнах. Процес створення інституту внутрішніх аудиторів мав таку передісторію.

У роки, що передували об'єднанню Інституту в 1941, організаціям важко було підтримувати контроль операцій, аналізувати їх ефективність. Перехід на військову економіку розширив відповідальність організацій щодо планування, доступності матеріалів та робітників.

Керівники зрозуміли, що вже неможливо фізично наглядати за функціонуванням усього, за що він є відповідальним, та персонально спілкуватись з усіма прямо та опосередковано підлеглими особами.

Шукаючи шляхи, щоб подолати цю проблему, управління призначило спеціальний штат людей, що спостерігали за ходом господарських операцій та доповідали про те, що відбувалось, і досліджували, чому так відбувалось. Ці люди стали називатись "внутрішні аудитори".

У міру розвитку професії, кількість внутрішніх аудиторів почала значно збільшуватись, і вони почали розвивати контакти та відносини з професіоналами з інших організацій в спробі поділитись проблемами та виявити спільні інтереси.

Джон Б. Зорстон, керівник служби внутрішнього аудиту однієї з великих американських компаній, а саме North American Company, був одним із тих, хто найкраще розумів сутність внутрішнього аудиту. Він відзначився як найбільш відповідальна людина за створення Інституту.

17 листопада 1941 року було зареєстровано свідоцтво про реєстрацію Об'єднання ІА, що офіційно встановило назву Інституту Внутрішніх Аудиторів, визнало Інститут як членське об'єднання та встановило специфічні цілі об'єднання, якими були:

1. Розвивати, підтримувати і розповсюджувати знання та інформацію, що стосується внутрішнього аудиту та пов'язаних з ним сфер діяльності.

2. Впроваджувати та утримувати високі стандарти чесності, принциповості та репутації серед внутрішніх аудиторів.

3. Надавати своїм членам та іншим зацікавленим особам інформацію, що стосується внутрішнього аудиту, його методів та практики.

4. Сприяти публікації статей, що стосуються внутрішнього аудиту, його методології та практики.

5. Засновувати та підтримувати бібліотеки та читальні зали для своїх членів.

6. Впроваджувати зв'язок між своїми членами та робити всі необхідні заходи, що будуть необхідними для досягнення поставленої мети.

9 грудня 1941 року 24 члени відвідали перші щорічні збори ІА, де були обрані наступні посадові особи (дев'ять директорів), серед них президент – Джон Б. Зорстон, віцепрезидент – Карл Ф. Саксон, скарбник – Артур Е. Хальд.

ІА була першою організацією на початковому етапі з 24 членами, які працювали в містах на території від західного узбережжя до середнього сходу США. Кількість членів ІА зросла до 104 до кінця року та збільшилась до 1018 протягом п'яти років, а потім зросла до 3700 у 1957 році, 20% з яких були вже за межами Сполучених Штатів.

Головна місія Інституту внутрішніх аудиторів – бути провідною міжнародною професійною асоціацією, покликаною розвивати професію внутрішнього аудиту і підтримувати внутрішніх аудиторів у всьому світі.

Також зазнали змін і основні цілі Інституту внутрішніх аудиторів. До них належать:

1. Популяризація в суспільстві професії внутрішнього аудитора, сприяння професійному розвитку внутрішніх аудиторів, включаючи проведення професійної сертифікації.

2. Розробка і розповсюдження стандартів професійної діяльності.

3. Проведення зустрічей внутрішніх аудиторів з представниками урядових та інших професійних структур, присвячених значимості і перспективам розвитку внутрішнього аудиту.

4. Організація семінарів, конференцій, на яких внутрішні аудитори з різних країн діляться зі своїми колегами досвідом і знаннями у сфері внутрішнього аудиту.

Історія розвитку внутрішнього аудиту як професії нерозривно пов'язана з девізом Інституту – “Прогрес шляхом обміну знаннями”.

Інститут має близько 230 відділень у багатьох країнах, включаючи 200 філій і 30 національних інститутів. З року в рік їх кількість збільшується. Так, наприклад, в червні 2000 року міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів надав акредитацію російському філіалу. Що стосується України, то подібної структури в ній ще не створено.

Філії ІА, у вигляді представництв та інститутів, регулярно проводять зустрічі та семінари, районні та регіональні конференції, які заохочують учасників до використання всесвітньої мережі Інтернет при укладанні професійних контрактів, також вони намагаються бути в курсі останніх проблем аудиту та шляхів їх вирішення. Філії заохочують членів встановлювати зв'язки з партнерами та розвивати професійні контакти.

Філії формують головну організаційну одиницю інституту. Вони організовані в 17 регіонах світу. Регіони

можуть бути поділені на округи. Члени та філії в кожному встановленому окрузі представлені на міжнародному рівні. Кожен регіон представляє регіональний директор.

В 1974 році Інститут внутрішніх аудиторів вперше у своїй історії провів іспит на отримання ступеню “Сертифікованого внутрішнього аудитора” (“Certified Internal Auditor”, CIA), який став міжнародно визнаним свідоцтвом найвищого рівня професіоналізму його власника у внутрішньому аудиті. За три десятиріччя, що минули з першого іспиту, звання CIA отримали понад 40000 чоловік.

В 1978 році Інститут внутрішніх аудиторів випустив стандарти професійної практики, які постійно вдосконалюються в зв'язку з розвитком виробничих відносин та постійних змін ринкових умов господарювання. На основі даних стандартів в інших розвинутих країнах, таких, як Франція, Канада, Німеччина, Англія, приймалися свої стандарти внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки розвитку економіки країни.

У 1982 році Внутрішній аудит отримав новий етап у своєму розвитку. Це сталося зі створенням Європейської Конфедерації Інституту Внутрішніх Аудиторів (ЕСПА), яка була заснована в Брюсселі (Бельгія) в 1982 році.

ЕСПА – це конфедерація національних асоціацій внутрішнього аудиту, які розміщені в країнах, що знаходяться в економічному Європейському регіоні. Зокрема, це весь Європейський Союз, Східна Європа, Скандинавія та країни Середземномор'я. Разом з Литвою та Азербайджаном, які приєдналися в жовтні 2004 року, налічується 31 член, які представляють 32 країни, та декілька членів, які мають намір приєднатися. Членами ЕСПА можуть бути лише юридичні особи (асоціації).

Генеральна асамблея ЕСПА складається з делегатів від кожної держави. Зустріч відбувається щороку. На ній схвалюється програма роботи та її фінансування, а також встановлюється стратегічне управління конфедерацією. За

щоденне управління конфедерацією відповідає Управлінська Рада. Вона розробляє стратегію та розвиває політику і програми, в які вкладені цілі та об'єкти конфедерації. Управлінська Рада скликається 4 рази на рік.

Основною метою ЕСПА є сприяння розвитку кваліфікованого внутрішнього аудиту (його стандартів) на європейських підприємствах та організаціях.

Існує два науково-дослідницьких проекти ЕСПА:

- 1) взаємозв'язок і координація між зовнішнім та внутрішнім аудитом;
- 2) дослідження внутрішнього аудиту і його поєднання з управлінням на прикладі 100 найрозвиненіших компаній Європи.

ЕСПА є постійним радником Комітету аудиту при ЄС. Також в Європейському парламенті є постійно діюча аудиторська комісія, яка контролює роботу всіх європейських аудиторських організацій. Президент ЕСПА, віце-президент, голова Управлінської Ради та генеральний директор проводять лекції та презентації за запрошенням і на будь-яке замовлення. Також ЕСПА сприяє затвердженню стандартів ПА та Кодексу професійної етики.

Разом із постійним глобальним поширенням професії внутрішнього аудитора так само впевнено зростає кількість членів та спеціалістів офіційно сертифікованих ІВА. Деякі цифри наведені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Кількість офіційно сертифікованих членів ІВА

Членство	Грудень 2010	Грудень 2011	Грудень 2012	Грудень 2013	Грудень 2014
Загальна кількість членів	70894	74430	82147	89166	97009
Коефіцієнт зростання (%)	-	5,0	10,4	8,5	8,8
Кількість сертифікованих внутрішніх аудиторів	32511	35732	40212	45788	48301
Коефіцієнт зростання (%)		9,9	12,5	13,9	5,5
Чистий прибуток від діяльності (тис. дол. США)	935,0	2663,0	1341,0	2459,0	1650,0

1.2 Історія розвитку внутрішнього аудиту в окремих країнах Європи

У різних країнах внутрішній аудит як форма контролю виникав по-різному. Його виникненню сприяли різні для кожної країни фактори і причини. Розглянемо історичний розвиток та особливості внутрішнього аудиту у деяких країнах Європи:

1. Швейцарія

Швейцарський інститут внутрішнього аудиту (ШІВА) об'єднує відділи внутрішнього аудиту найбільших приватних та державних компаній в Швейцарії та Ліхтенштейні. З часів свого заснування у 1980, ШІВА завжди був відкритий для фізичних осіб, що працюють у сфері внутрішнього аудиту. ШІВА також активно співпрацює з організаціями, які надають послуги внутрішнього аудиту.

Досвід ШІВА і спільні зусилля у пристосуванні внутрішнього аудиту до змін в технології та економіці, дозволяють йому робити важливий вклад у подальший розвиток організацій Швейцарії та Ліхтенштейну. Завдяки постійній співпраці з міжнародними професійними організаціями ШІВА вчасно отримує інформацію про економічні події в світі.

Швейцарський інститут внутрішнього аудиту, як національний інститут ІВА, є професійною організацією внутрішнього аудиту, що знаходиться в Швейцарії. Співпрацюючи із Інститутом професійних бухгалтерів та консультантів з податків, ШІВА надає першокласні послуги з розвитку освіти та практики внутрішніх аудиторів. Крім того ШІВА піклується про сприятливі економічні умови для професійної практики своїх членів.

Цілі ШІВА:

- 1) професійний розвиток:
 - збільшення довіри до внутрішніх аудиторів;
 - оптимізація економічних умов для професійної практики;

- активне представлення інтересів;
- застосування міжнародних професійних стандартів та їх узгодження;
- досконала мережа відносин з іншими професійними організаціями, такими як Швейцарський інститут професійних бухгалтерів та консультантів з податків та ін.

2 практичний розвиток:

- відслідковування нових подій та тенденцій;
- забезпечення відповідності практики внутрішнього аудиту національним та міжнародним подіям;

3) професійне навчання:

- привабливе професійне навчання;
- взаємодія міжнародної практики і результатів наукових досліджень;
- гарантія того, що знання професійної практики є високооплачувані та орієнтовані на майбутнє.

2. Німеччина

Німецький інститут внутрішнього аудиту (НІВА) заснований у 1958 році. Сьогодні у його складі налічується 1300 членів з різних галузей економіки, науки та управління. НІВА вже більше ніж 40 років підтримує фахові структури з управління у їх практичній діяльності по перевірці та консультаціям. Кваліфіковані спеціалісти, що мають науковий та практичний досвід допомагають НІВА у виконанні його завдань.

Вже багато років НІВА має стійкі робочі зв'язки з Австрійським інститутом внутрішнього аудиту та Швейцарським інститутом внутрішнього аудиту. Крім того НІВА має багаточисельні контакти з вітчизняними та закордонними установами. НІВА є не тільки членом Інституту внутрішніх аудиторів (ІА), а й членом Європейської асоціації інститутів внутрішнього аудиту (ЕСІА).

ІІВА вирішує такі завдання:

1. Надання інформації про внутрішній аудит.
2. Наукові дослідження у галузі внутрішнього аудиту.
3. Підготовка та перепідготовка фахівців з внутрішнього аудиту.
4. Підготовка та проведення іспитів при сертифікації внутрішніх аудиторів.
5. Підтримка наукових і практичних зв'язків в середині країни та за кордоном.
6. Налагодження контактів з аудиторськими фірмами.

3. Литва

Асоціація внутрішнього аудиту Литви була заснована 31 липня 1997 року двадцятьма литовськими банками та АТ „Литовська енергія” за ініціативою внутрішніх аудиторів.

При заснуванні асоціації консультантом був Жан Пьер Гарріт, який у той час працював у Європейській асоціації інститутів внутрішнього аудиту, а також був одночасно і президентом Інституту внутрішнього аудиту Бельгії.

В липні 2000 року Асоціація внутрішніх аудиторів Литви вступила в Інститут внутрішніх аудиторів США на правах литовського відділу. Сьогодні в Асоціації налічується близько 100 членів.

4. Росія

В червні 2000 року міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів надав акредитацію російському філіалу. Його членами є представники великих та середніх російських компаній та іноземних компаній з різних сфер бізнесу, у тому числі промислові та торгові компанії, банки, аудиторські та консалтингові компанії. В рамках ІІВА діє банківська секція, до якої входять представники банків та

фінансових організацій. Структура членів інституту внутрішнього аудиту Росії наведена в табл. 1.2:

Таблиця 1.2 – Структура членів інституту внутрішнього аудиту Росії

%	Члени ПА
35	Промислові підприємства
25	Банки і фінансові організації
25	Підприємства торгівлі та сфери послуг
15	Аудиторські та консалтингові компанії

5. Великобританія і Північна Ірландія

Інститут внутрішніх аудиторів Великобританії і Північної Ірландії – це установа, яка займається питаннями управління ризиками, загальним управлінням та внутрішнім контролем.

Створений для представлення та захисту інтересів внутрішніх аудиторів, інститут забезпечує фахову освіту та програми навчання з метою підвищення ефективності внутрішнього аудиту та управління а також розвитку аудиту в усьому світі.

Створений у 1948 році, інститут налічує більше 6000 членів у Великобританії та Північній Ірландії. Він також є частиною глобальної мережі, яка налічує близько 75000 внутрішніх аудиторів, з якими його об'єднують фундаментальні принципи професії – Кодекс етики та стандартів для професійної практики внутрішнього аудиту.

6. Бельгія

Інститут внутрішніх аудиторів Бельгії – це національний інститут, метою якого є проведення семінарів та конференцій задля вдосконалення діючої практики внутрішнього аудиту та формування його теоретичних основ. Сьогодні ПА Бельгії налічує понад 600 членів.

7. Італія

Інститут внутрішніх аудиторів Італії заснований в 1982 році з метою здійснення професійної аудиторської практики. Італійський офіс Інституту внутрішніх аудиторів знаходиться в Римі і налічує понад 1350 членів.

8. Португалія

Португальський інститут внутрішнього аудиту (ПІВА) – це професійне об'єднання, засноване 17 лютого 1992 року. Девіз Інституту „Прогрес шляхом купівлі акцій” (акціонування). Сутність цього девізу полягає в тому, що ПІВА здійснює вкладення (зокрема купівлю акцій) в організації, які займаються розвитком та становленням внутрішнього аудиту в Португалії. Наприклад, для підтримки газети „Внутрішній аудит”, яка видає публікації та статті про внутрішній аудит, ПІВА вклав в цю компанію кошти шляхом викупу акцій. Щороку ПІВА організовує конференції на проблематику внутрішнього аудиту. ПІВА також є членом Конфедерації Європейського Інституту Внутрішнього Аудиту.

1.3 Виникнення та розвиток внутрішнього аудиту в Україні

Історія розвитку внутрішнього аудиту в Україні бере свій початок з прийняттям незалежності при переході від командно-адміністративної системи управління до ринкових умов господарювання.

Необхідність впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах України у деяких економістів не викликає ніякого сумніву. Тому що це одна з умов ефективного функціонування підприємств, підвищення їх економічного потенціалу і конкурентоспроможності на ринку. Отже, внутрішній аудит є основою для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень на підприємстві щодо здійснення фінансово-господарської діяльності. Багато

спеціалістів вважають, що сучасний бізнес взагалі неможливо здійснювати без системи внутрішнього аудиту.

У зв'язку з цим важливу роль відіграє досвід організації внутрішнього аудиту в зарубіжних країнах.

Вивчення досвіду організації внутрішнього аудиту в країнах з розвинутою ринковою економікою має велике значення для його створення та розвитку у нашій країні. Разом із тим, Україна має свої специфічні особливості економічного розвитку, і тому вивчення зарубіжного досвіду не повинно базуватися на копіюванні внутрішнього аудиту зарубіжних країн. Організація внутрішнього аудиту перш за все залежить від масштабів і організації структури підприємства, системи управління, особливостей технологічних процесів тощо. Питання застосування на наших підприємствах системи внутрішнього аудиту може бути вирішено поступово, починаючи з підготовки кваліфікованих спеціалістів, створення необхідної матеріально-технічної бази, розробки методичних рекомендацій стосовно організації внутрішнього аудиту.

Великою проблемою розвитку внутрішнього аудиту в Україні є досить повільний розвиток його методології. Цій проблемі в економічній літературі приділяється незначна увага. Основною причиною є те, що в Законі України “Про аудиторську діяльність” визначені лише правові основи такої діяльності і дано роз'яснення загальних термінів аудиту. У згаданому Законі не знайшло відображення поняття внутрішнього аудиту: його мета і завдання, права та обов'язки внутрішніх аудиторів, об'єкти й суб'єкти внутрішнього аудиту, що не сприяє його розвитку. Діючі в Україні закони “Про підприємництво”, “Про підприємства”, “Про господарські товариства” дають підприємцю право самостійно формувати виробничу програму і визначати способи її здійснення, передбачені діючими нормативними актами та статутом. Внутрішньому аудиту належить визначна роль у

забезпеченні доцільності й законності здійснення господарських операцій. Вже понад п'ятдесят років у США, Великобританії, Франції та інших країнах функціонують національні інститути внутрішніх аудиторів, головне завдання яких полягає у забезпеченні норм професійної практики внутрішнього аудиту, розробці та здійсненні програми безперервного професійного розвитку, програми сертифікації внутрішніх аудиторів тощо. В даний час Аудиторська палата України займається лише питаннями зовнішнього аудиту, а внутрішній аудит чекає своєї черги, що може в кінцевому результаті призвести до неефективності всієї аудиторської діяльності в Україні. У зв'язку з цим необхідно якнайшвидше створити центральний орган, який би займався виключно проблемами організації внутрішнього аудиту.

Таким чином, можна виділити наступні проблеми становлення та розвитку сучасного внутрішнього аудиту в Україні:

1. Недооцінювання внутрішнього аудиту як надійного та ефективного фактору впливу на ефективність менеджменту підприємства.

2. Відсутність законодавчої та нормативної бази щодо питань внутрішнього аудиту, на якій би він ґрунтувався та яка б дала поштовх до його розвитку на підприємствах України, визначала роль, завдання та функції внутрішнього аудиту, його призначення тощо.

3. Відсутність центрального органу, який би здійснював розробку рекомендацій щодо організації внутрішнього аудиту, розробляв би методичні вказівки внутрішнім аудиторам, визначав би їх функції, повноваження та відповідальність.

4. Відсутність на підприємствах внутрішніх правил та розпорядків щодо діяльності внутрішніх аудиторів.

Виділивши проблеми становлення та розвитку внутрішнього аудиту, сконкретизуємо напрями їх вирішення в Україні (рис. 1.1):



Рис. 1.1 – Напрями вирішення проблем внутрішнього аудиту в Україні

Отже, можна виділити такі два напрями вирішення проблем становлення та розвитку внутрішнього аудиту:

1. Створення оптимального клімату для розвитку внутрішнього аудиту на державному рівні (макрорівні). Тобто, необхідно прийняти відповідні законодавчі та нормативні акти щодо внутрішнього аудиту, які б стали основою для подальшого його розвитку, а також створити в структурі АПУ Комісію по сертифікації та підготовці внутрішніх аудиторів, яка б займалася теорією та практикою внутрішнього аудиту. До функцій Комісії по сертифікації та підготовці внутрішніх аудиторів необхідно віднести:

- сертифікацію внутрішніх аудиторів;
- ведення реєстру внутрішніх аудиторів;
- розробка нормативно-правових актів (положень, інструкцій, вказівок), які б регламентували діяльність внутрішніх аудиторів;
- проведення лекцій, семінарів, конференцій для внутрішніх аудиторів з метою обговорення специфіки їх діяльності та поточних проблем при проведенні аудиту на підприємствах різних галузей та форм власності;
- розробка прикладів внутрішньо-фірмових

документів, наприклад, таких, як посадова інструкція внутрішнього аудитора, положення про систему внутрішнього аудиту на підприємстві тощо з метою розробки цих внутрішніх документів на підприємствах;

– видавництво щомісячних бюлетенів, в яких має міститися інформація Комісії Аудиторської палати України по сертифікації та підготовки внутрішніх аудиторів з проблематики методології та організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві, а також практичний матеріал для внутрішніх аудиторів.

2. Створення оптимальних умов для втілення практики внутрішнього аудиту на місцевому рівні (мікрорівні) шляхом розробки внутрішньо-фірмових документів, які б визначали мету, функції, завдання, сферу діяльності внутрішнього аудитора.

Ключові терміни та поняття: Інститут внутрішніх аудиторів, Конфедерація національних асоціацій внутрішнього аудиту, члени ПА, цілі ПА.

Питання для самоперевірки:

1. Назвіть причини виникнення внутрішнього аудиту, як нової форми контролю.
2. Де виник внутрішній аудит?
3. В яких регіонах Світу розповсюджувався внутрішній аудит.
4. Скільки членів налічує сьогодні ІВА?
5. Яка роль Джона Б. Зорстона у створенні ПА?
6. Коли було зареєстровано свідоцтво про реєстрацію об'єднання ПА?
7. Які були цілі ПА?
8. Коли вперше було проведено іспит на отримання ступеню “Сертифікованого внутрішнього аудитора” ?

9. Коли ІА випустив стандарти внутрішнього аудиту?

10. Коли була створена Європейська Конфедерація Інституту Внутрішніх Аудиторів?

11. Які науково-дослідницькі проекти має ЕСІА?

12. Як змінювалась кількість сертифікованих членів ІА?

13. Коли внутрішній аудит з'явився в країні?

14. Де вперше в Україні було впроваджено систему внутрішнього аудиту?

15. Назвіть причини виникнення внутрішнього аудиту в Україні.

16. Яка інформація про внутрішній аудит міститься в Законі України "Про аудиторську діяльність"?

17. Назвіть проблеми становлення внутрішнього аудиту в Україні.

18. Які є напрями вирішення проблем становлення внутрішнього аудиту в Україні?

Тематика рефератів:

1. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в країнах Північної та Південної Америки.

2. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в країнах Європи.

3. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в країнах Азії.

Рекомендована література:

1. Голов С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №7. – С. 3 – 16, №8. – С. 3 – 16.

2. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.
4. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; [за ред. В. В. Немченко]. – К. : ЦНЛ, 2008. – 240 с.
5. Редько О. Ю. Вітчизняний аудит: вибір вектора розвитку / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 51 – 53.
6. Редько О.Ю. Аудит перед викликом третього тисячоліття / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 49 – 54.
7. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.

ТЕМА 2

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

2.1 Поняття та сутність внутрішнього аудиту.

2.2 Призначення внутрішнього аудиту.

2.3 Відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом.

2.4 Напрями діяльності внутрішнього аудиту.

2.5 Мета й завдання внутрішнього аудиту.

2.6 Класифікація внутрішнього аудиту.

2.1 Поняття та сутність внутрішнього аудиту

Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. внутрішній аудит – це незалежна оцінка всередині організації для перевірки та визначення ефективності її діяльності. Головною метою внутрішнього аудиту є допомога членам організації ефективно виконувати свої обов'язки. Для цього внутрішній аудит надає їм дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради та інформацію щодо об'єктів перевірки.

В економічній літературі з аудиту поширені неоднозначні думки щодо суті внутрішнього аудиту. З метою кращого розуміння поняття “внутрішній аудит”, спочатку проаналізуємо визначення зарубіжних фахівців у цій галузі, оскільки за кордоном внутрішній аудит як наука існує вже понад п'ятдесят років, а далі подамо трактування цього виду аудиту вітчизняними, а також російськими науковцями з огляду на те, що внутрішній аудит у Росії зародився також нещодавно.

На думку Дж. Робертсона, внутрішній аудит – це

незалежна оцінка всередині організації для перевірки та визначення ефективності її діяльності. Головною його метою є допомога членам організації ефективно виконувати свої обов'язки. Для цього внутрішній аудит забезпечує їх даними аналізу, оцінки, надає рекомендації, поради та інформацію про об'єкти перевірки.

А. Роджер зазначає, що внутрішній аудит – це незалежна оцінка діяльності, яку проводять всередині організації у вигляді запропонованих їй послуг. Загалом це контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності й ефективності інших його видів.

У підручнику АССА за редакцією аудиторів Великобританії йдеться про внутрішній аудит як оціночну діяльність, встановлену менеджментом для аналізу системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що є окремою службою підприємства. За допомогою цього виду аудиту здійснюється аналіз і моніторинг систем та подаються рекомендації щодо їхнього вдосконалення.

У глосарії термінів, розміщеному у Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики під внутрішній аудит трактується як діяльність з оцінювання, організовану в межах суб'єкта господарювання, яку виконує окремий відділ. Автори МСА стверджують, що незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту, він не може досягти такого рівня незалежності, якого потребують від зовнішнього при висловленні останнім думки про фінансові звіти.

Таким чином, у визначеннях внутрішнього аудиту серед зарубіжних фахівців є розбіжності. Деякі економісти країн Заходу вважають, що це незалежне оцінювання діяльності підприємства, яке передбачає подання допомоги його членам з метою ефективного виконання обов'язків; проте інші вказують на обмеження щодо його незалежності.

У вітчизняній та російській практиці також наявні

розбіжності у трактуванні поняття і призначення внутрішнього аудиту.

Рудницький В.С. стверджує, що внутрішній аудит – це діяльність кваліфікованих працівників підприємства, спрямована на зменшення інформаційного ризику під час прийняття управлінських рішень. При цьому науковець акцентує факт здійснення внутрішнього аудиту виключно персоналом підприємства. Під інформаційним ризиком в даному випадку розуміється ймовірність прийняття керівництвом неадекватних рішень внаслідок використання недостовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Подольський В.І., Сотнікова Л.В. і Савин А.А. зазначають, що внутрішній аудит здійснюють переважно в інтересах керівництва підприємства. На їхню думку, це незалежна діяльність в організації для перевірки й оцінювання її роботи насамперед для задоволення потреб головних менеджерів. Мета внутрішнього аудиту, за їх твердженням, полягає у допомозі працівникам підприємства ефективно виконувати свої функції. Особливістю позиції цих науковців є те, що в невеликих організаціях, де немає штатних аудиторів, проведення внутрішнього аудиту можна доручити ревізійній комісії підприємства чи аудиторській фірмі на договірній основі. З цією думкою погоджується А. Кузьмінський, Н. Кужельний, Е. Петрик.

Разом із цим, Ю.Ю. Кочинєв стверджує, що внутрішній аудит є залежним від керівництва і підпорядкований йому, діє згідно із завданнями останнього, звітуючи про їхнє виконання. Г.М. Давидов, погоджуючись з цією точкою зору, додає, що реалізація функцій внутрішніх аудиторів залежить від впливу керівництва підприємства.

П.І. Камишанов вважає внутрішній аудит невід’ємним і важливим елементом контролю в процесі безпосереднього менеджменту. Вчений вважає, що потреба

у внутрішньому аудиті на великих організаціях виникає тому, що вищий менеджмент повсякденно не контролює діяльності нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит – це поточний контроль за здійсненням економічної політики та якістю управління підприємством, він необхідний для попередження втрати ресурсів, локалізації недоліків, своєчасного передбачення фінансових труднощів. Характерною особливістю цього виду аудиту, як зауважує П.І. Камишанов, є те, що його насамперед потрібно проводити на великих підприємствах, які мають дворівневу і більшу структуру управління, для контролю вищим керівництвом діяльності менеджерів нижчих рівнів, а також те, що це контроль поточний, тобто його слід здійснювати постійно.

А.Д. Шеремет і В.П. Суйц внутрішній аудит розуміють як організовану на підприємстві в інтересах його власників і регламентовану внутрішніми документами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення обліку і надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

Л.П. Кулаковська і Ю.В. Піча називають внутрішній аудит незалежною діяльністю, організованою у суб'єкта господарювання з метою перевірки та оцінювання роботи в його інтересах. Внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій цього суб'єкта господарювання. В.Я. Савченко доходить подібного висновку.

Ю.Г. Одегов і Т.В. Ніконова стверджують, що внутрішній аудит – це важливий інструмент оцінювання ефективності системи менеджменту організації, перевірка відповідності функціонування цієї системи її описам у документації. Проведення внутрішнього аудиту має для керівництва і власників інформаційне та консультативне значення, оскільки сприяє оптимізації діяльності підприємства та виконанню обов'язків його керівництвом.

М.Т. Білуха зазначає, що внутрішній аудит власник

здійснює залежно від потреб управління маркетингом, визначення платоспроможності та запобігання банкрутству. А.В. Бодюк також вважає, що внутрішній аудит замовляє насамперед власник.

Більшість науковців характерною ознакою внутрішнього аудиту виділяють його проведення штатними працівниками підприємства. Під основним завданням цього виду аудиту вони розуміють здійснення постійного контролю за витратами на підприємстві, а також їхню мінімізацію, а обов'язками працівника відділу внутрішнього аудиту перш за все називають перевірку виконання розпорядчих документів адміністрації, детальний аналіз господарської діяльності підприємства та визначення резервів і шляхів покращення його результатів.

Більш повним є трактування терміна “внутрішній аудит” у навчальному посібнику з комп'ютеризації аудиторської діяльності за А.Н. Романова. Проте в ньому ототожнено поняття і завдання внутрішнього аудиту та контролінгу. Внутрішній аудит (контролінг), згідно з визначенням авторів, здійснюють працівники підприємства. Він призначений для внутрішнього контролю фінансового стану, джерел витрат, діагностування системи управління, виявлення резервів і забезпечення адміністрації рекомендаціями з підвищення ефективності економіки суб'єкта господарювання. Внутрішній аудит орієнтований на конкретного споживача – адміністрацію підприємства.

Так, вищенаведені позиції вітчизняних і російських учених збігаються у тому, що внутрішній аудит потрібен винятково для керівництва та застосовується лише в його інтересах. Проте поширена й інша точка зору, що внутрішній аудит має забезпечувати в інтереси власників підприємства.

Цю думку, зокрема, відстоює Н.І. Дорош. Вона не погоджується з твердженням, що внутрішній аудит проводять лише в інтересах керівництва підприємства, і

визначає, що така аудиторська діяльність організовується на економічному суб'єкті для його власників і регламентується внутрішніми документами підприємства з метою контролювання за дотриманням установленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійністю функціонування системи внутрішнього контролю.

О. Макоєв зазначає, що внутрішній аудит є системою оперативного, періодичного чи разового забезпечення інформацією адміністрації чи власників підприємства шляхом організації незалежного контролю і підготовки управлінських рішень штатними працівниками чи залученого на основі договору незалежного аудитора для максимізації фінансових результатів. Тобто внутрішній аудит призначений для обслуговування інтересів різних груп користувачів: як керівництва, так і власників підприємства.

2.2 Призначення внутрішнього аудиту.

Призначення внутрішнього аудиту має такі концепції:

1. Внутрішній аудит повинен існувати лише в інтересах керівництва.

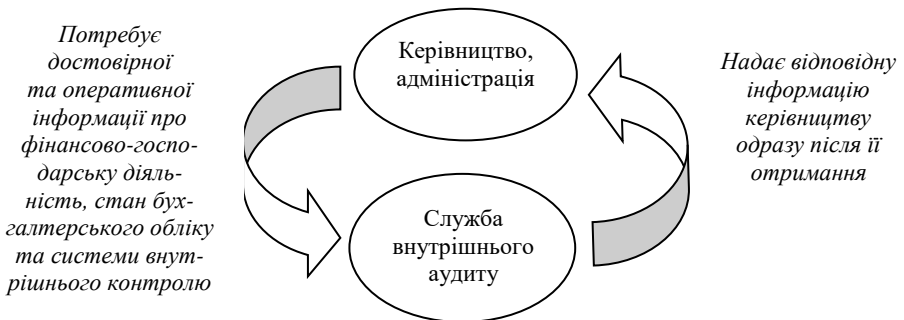


Рис. 2.1 – Концепція внутрішнього аудиту в інтересах керівництва

2. Внутрішній аудит повинен існувати лише в інтересах власників.

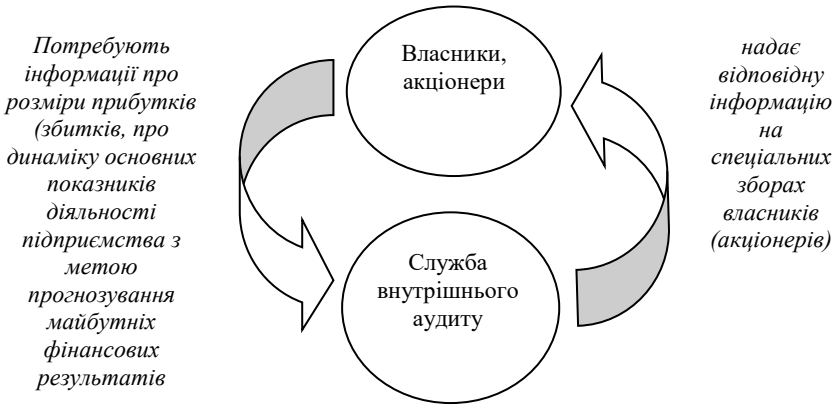


Рис. 2.2 – Концепція внутрішнього аудиту в інтересах власників

3. Внутрішній аудит повинен існувати як в інтересах власників, так і в інтересах керівництва, для чого створюються на підприємстві дві служби внутрішнього аудиту.

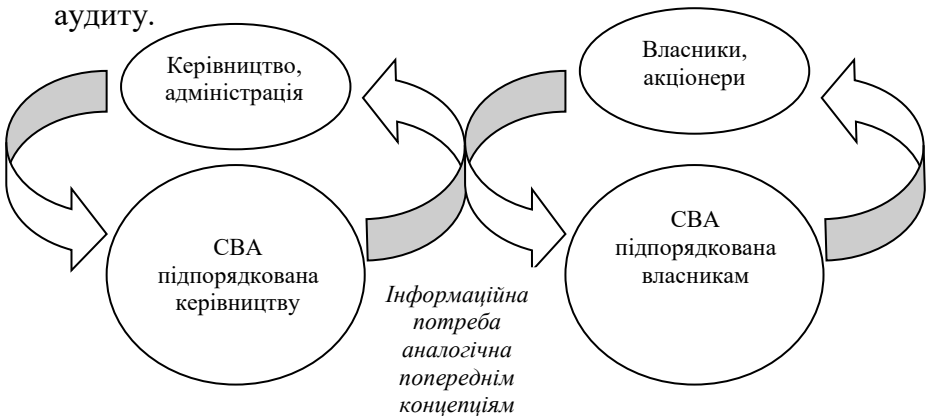


Рис. 2.3 – Концепція створення двох служб внутрішнього аудиту

Кожна з вищенаведених концепцій призначення внутрішнього аудиту має свої суттєві недоліки. Якщо розглядати внутрішній аудит лише в інтересах керівництва, то слід зазначити, що в цьому випадку незахищеними лишаються інтереси власників підприємства, особливо тих, для яких відповідно до чинного законодавства проведення щорічного зовнішнього аудиту не є обов'язковим. Ще одним недоліком даної концепції є те, що внутрішні аудитори частково втрачають незалежність від керівництва, тобто порушується один із основних принципів аудиту – принцип незалежності.

Друга теорія полягає в тому, що внутрішній аудит повинен існувати лише в інтересах власників. Недоліком її є те, що у такому випадку внутрішній аудит зовсім не відрізняється від зовнішнього. І зовнішні, і внутрішні аудитори проводять перевірку підприємства і щороку доповідають її результати власникам (акціонерам). Ще одним недоліком є втрата часу, інформація вже може бути несвоечасною і неоперативною, що знизить ефективність прийнятих на її основі рішень.

Третя точка зору щодо призначення внутрішнього аудиту вимагає функціонування двох аудиторських служб (одна для власників, друга для керівництва). Недоліком її є, по-перше, великі витрати підприємства (адже наші підприємства при сучасному кризовому стані економіки і так ледь-ледь зводять кінці з кінцями і навряд чи зможуть утримувати дві служби внутрішнього аудиту, що буде для них зайвими витратами). По-друге, так як аудит передбачає комплексну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, правильність ведення бухгалтерського обліку та перевірку ефективності функціонування внутрішньогосподарського контролю, то це досить копітка та рутинна робота, яка вимагає багато часу не тільки у тих, хто перевіряє, а й тих, кого перевіряють. Навряд чи відділу бухгалтерії буде приємно, якщо з дванадцяти місяців роботи два або три місяці буде

проводитись аудит, а якщо ще взяти до уваги податкові та контрольні-ревізійні органи? Слід також зазначити, що співпраця між двома службами внутрішнього аудиту неможлива, адже вони мають різне підпорядкування. Якщо між ними буде співпраця, то зникне необхідність існування двох служб внутрішнього аудиту на підприємстві.

Вивчаючи перші три позиції щодо поняття та призначення внутрішнього аудиту, внутрішній аудит на підприємстві повинен орієнтуватись на майбутнє і підпорядковуватись саме власникам підприємства, але інформація, яку внутрішні аудитори надаватимуть їм, паралельно повинна надаватися і керівництву (рис. 2.4). За таких умов, по-перше, власники будуть володіти правдивою інформацією про своє підприємство, адже саме вони формують службу внутрішнього аудиту, по-друге, не буде порушуватись принцип незалежності внутрішнього аудиту і, по-третє, керівництво буде своєчасно отримувати оперативну інформацію про фінансово-господарську діяльність, що підвищить ефективність прийнятих управлінських рішень.

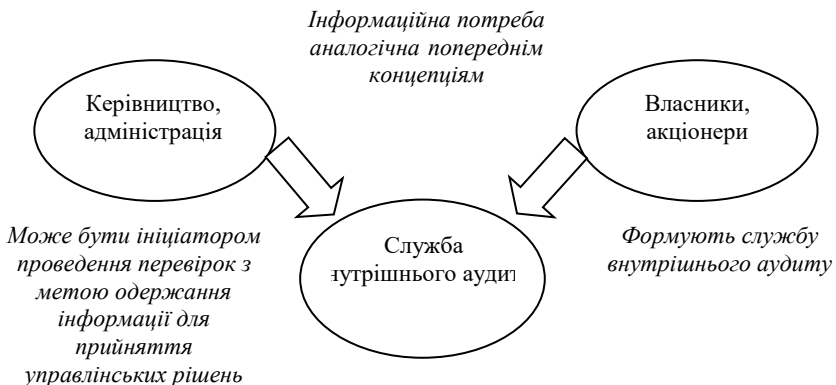


Рис. 2.4 – Концепція внутрішнього аудиту в інтересах власників і керівництва зі створенням однієї служби внутрішнього аудиту

2.3 Відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом

Відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом

Ознака відмінності	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
1. Мета і завдання	Визначають власники чи керівництво	Визначають договором
2. Замовник	Власники чи керівництво	Держава, власники
3. Види послуг	Визначають власники чи керівництво	Визначають договором на аудиторські послуги
4. Об'єкти аудиту	Залежать від фінансово-господарської діяльності підприємства, визначаються власниками чи керівництвом	Залежать від фінансово-господарської діяльності підприємства, визначаються договором
5. Характер діяльності	Виконавча діяльність	Підприємницька діяльність
6. Організація служби	Окрема служба внутрішнього аудиту (відділ, сектор)	Аудиторська фірма чи незалежний аудитор
7. Організація роботи аудитора	Виконання конкретних завдань власників чи керівництва	Визначає керівництво аудиторської фірми чи аудитор самостійно
8. Суб'єкти аудиту	Штатні працівники підприємства	Незалежні аудитори

9. Регламентация аудиту	Регламентують власники	Регламентований Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, Міжнародними стандартами аудиту
10. Кваліфікація	Вища спеціальна освіта	Вища освіта та наявність сертифіката аудитора
11. Оплата праці	Нарахування заробітної плати згідно з штатним розкладом підприємства	Нарахування заробітної плати згідно з діючим положенням про оплату праці аудиторської фірми або договором
12. Відповідальність	Перед власниками і керівництвом	Перед замовником і перед третіми особами
13. Наявність ризику	Ризик бізнесу підприємства, втрати репутації	Ризик бізнесу аудиторської фірми, аудиторський ризик
14. Подання звітності	Власникам і керівництву	Замовнику, може бути опублікована
15. Зміст і форми звіту	Акт перевірки та інші звітні документи	Аудиторський висновок за змістом і формою повинен відповідати вимогам АПУ

2.4. Напрями діяльності внутрішнього аудиту

Обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються й залежать від розміру, структури суб’єкту господарювання, вимог його управлінського персоналу.

Напрями діяльності внутрішнього аудиту наведені на

рис. 2.5.

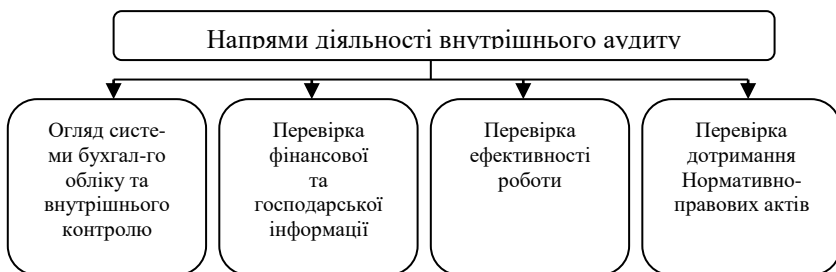


Рис. 2.5 – Напрями діяльності внутрішнього аудиту

Проаналізуємо вище приведені напрями діяльності внутрішнього аудиту:

1. Огляд системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Відповідальним за створення адекватних умов систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є управлінський персонал. Внутрішній аудит, як правило, передбачає конкретну відповідальність за перевірку цих систем і моніторинг їх функціонування, а також передбачає надання рекомендацій для їх удосконалення.

2. Перевірка фінансової та господарської інформації. Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур.

3. Перевірка економічності і продуктивності діяльності. Цей елемент також включає не фінансові заходи контролю суб'єкта господарювання.

4. Перевірка дотримання законів та інших нормативних актів. Даний елемент передбачає також перевірку політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

2.5. Мета й завдання внутрішнього аудиту

Головною метою внутрішнього аудиту вважається надання оперативної інформації з метою допомогти управлінню. Робота внутрішнього аудиту має для керівництва і (або) власників економічного суб'єкта інформаційне і консультаційне значення; вона покликана сприяти оптимізації діяльності економічного суб'єкта і виконанню обов'язків його керівництва. З мети внутрішнього аудиту випливають такі його функціональні завдання:

- перевірка систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг і розробка рекомендацій щодо поліпшення цих систем;
- перевірка бухгалтерської і оперативної інформації, включаючи експертизу засобів і способів, використовуваних для ідентифікації, оцінки, класифікації такої інформації і складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремої статі звітності, включаючи детальні перевірки операцій, залишків по бухгалтерських рахунках;
- перевірка дотримання законів і інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва і (або) власників;
- перевірка діяльності різних ланок управління;
- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення і оцінку контрольних процедур у філіалах, структурних підрозділах економічного суб'єкта;
- перевірка наявності, стану і забезпечення збереження майна економічного суб'єкта;
- робота над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;
- оцінка використовуваного економічним суб'єктом програмного забезпечення;

- спеціальні розслідування окремих випадків, наприклад, підозр у зловживаннях;

- розробка і представлення пропозицій по усуненню виявлених недоліків і рекомендацій по підвищенню ефективності управління.

Організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються самим економічним суб'єктом, а саме, його керівництвом і (або) власниками, залежно від:

- змісту і специфіки діяльності економічного суб'єкта;

- обсягів показників фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта;

- системи управління економічного суб'єкта, що склалася;

- стану внутрішнього контролю.

Таким чином, внутрішній аудит є складовою загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентованого його внутрішніми документами з дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності і надійності функціонування системи внутрішнього контролю. Тобто внутрішній аудит не є системою внутрішнього контролю чи контролінгом, а його слід розглядати як елемент системи внутрішнього контролю, який здійснює перевірку ефективності внутрішнього контролю.

Головна мета внутрішнього аудиту – допомога органам управління організації в здійсненні ефективного контролю над різними ланками (елементами) системи внутрішнього контролю.

Головним завданням внутрішніх аудиторів є забезпечення задоволення потреб органів управління в частині надання контрольної інформації з різних питань, що їх цікавлять.

2.6. Класифікація внутрішнього аудиту

Щодо класифікації внутрішнього аудиту слід зазначити, що зарубіжні спеціалісти використовують різні терміни для визначення його окремих напрямків. У підручнику АССА за редакцією аудиторів Великобританії внутрішній аудит поділяють на фінансовий, операційний та управлінський.

Внутрішній фінансовий аудит – це звичайна робота, пов’язана з дослідженням облікових записів з метою виявлення помилок і запобігання шахрайству. Він передбачає перегляд поточних фінансових та управлінських звітів, пошук помилок у цифрах, що дає змогу аудитору визначити суттєві відхилення від норми.

Внутрішній операційний аудит охоплює вивчення процедур контролю та їхнє дослідження (виконуються вони чи ні). Це дає можливість аудитору виявити сфери, котрі потребують підвищення рівня ефективності, а також з’ясувати недоліки внутрішнього контролю та внутрішньої перевірки. Одним із підвидів внутрішнього операційного аудиту, що набув широкого застосування за кордоном, є аудит економічності, мета якого полягає у прагненні досягти оптимальності затрат, продуктивності й ефективності.

Внутрішній управлінський аудит – це оцінювання управлінської структури організації та діяльності менеджерів. Він передбачає вивчення й аналіз середовища застосування навичок менеджменту, а також оцінювання зовнішньої управлінської діяльності відповідно до встановлених критеріїв.

Більш розширено класифікує внутрішній аудит В.С. Рудницький. Зокрема, цей вид аудиту науковець класифікує так:

– за напрямом діяльності на аудит фінансової звітності, аудит відповідності, операційний аудит;

- за часом виконання на попередній, поточний і ретроспективний;
- за обумовленістю здійснення на ситуаційний та програмний;
- за обсягом перевірки на комплексний і тематичний;
- за функціональним змістом на технологічний, організаційний, правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий.

Аудит фінансової звітності здійснюється з метою визначення правильності її складання у відповідності з встановленими правилами ведення бухгалтерського обліку і формами обов'язкової звітності.

Аудит відповідності – це перевірка дотримання в господарській системі підприємства норм законодавчих актів і інструктивних матеріалів, а також процедур або правил, що передбачені 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 дії внутрішній аудиторський контроль В.С. Рудницький поділяє на попередній, поточний і ретроспективний.

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

Поточний внутрішній аудиторський контроль використовується безпосередньо під час виконання робіт або в процесі здійснення господарських операцій і спрямований на оперативне усунення недоліків, впровадження науково обґрунтованих розробок.

Ретроспективний внутрішній аудиторський контроль здійснюється після виконання робіт і закінчення

господарських операцій.

Ситуаційний внутрішній аудит здійснюється на вимогу керівництва у разі необхідності, при виникненні певних обставин.

Програмний внутрішній аудит обумовлюється затвердженням регламентом перевірок (планом).

Комплексний внутрішній аудит передбачає застосування системного підходу у вивченні функціонування окремого структурного підрозділу підприємства, суцільний характер перевірок.

Під час тематичного внутрішнього аудиту перевірки підлягають окремі аспекти діяльності досліджуваного об'єкту, переважно застосовують вибіркові методи контролю.

Технологічний аудит – це контроль 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.

Правовий аудит – це контроль обов'язкових для виконання міжнародних, державних і місцевих законодавчих актів і положень, а також статутних документів і розпоряджень керівництва. внутрішній екологічний аудит – це процес вивчення і оцінки екологічної інформації про підприємство з метою визначення її відповідності вимогам національного і міжнародного екологічного законодавства.

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

Різні контрольні функції внутрішніх аудиторів є багаточисельні та глибоко інтегровані, тому, враховуючи попередні дослідження науковців пропонуємо класифікувати внутрішній аудит за такими ознаками (рис. 2.6).

Функціональні обов'язки внутрішніх аудиторів дають змогу перевірити:

- відповідність будь-яким конкретним вимогам;
- загальну доцільність і доречність вжитих заходів.

На основі цього можна виокремити аудит щодо відповідності приписам і їхньої доцільності.

Внутрішній аудит щодо відповідності приписам відображає процедури аудиторського контролю за дотриманням:

- установлених нормативних актів;
- формальних правил і завдань, розроблених керівництвом.

До цього виду перевірки належить аудит облікових реєстрів і фінансових звітів на предмет відповідності законодавчим на внутрішньо фірмовим регламентам.

Аудит доцільності та доречності вжитих заходів охоплює діяльність посадових осіб щодо прийнятих ними управлінських рішень. Так, наприклад, можна перевірити наскільки доцільним є використання альтернативних варіантів обліку окремих господарських операцій, складені кошториси, різні проекти, бізнес-плани, мотивація праці тощо.

За плануванням аудиторських процедур внутрішній аудит доцільно поділити на плановий і позаплановий аудит.

Плановий аудит виражає процедури контролю, що здійснюється за конкретними програмами, розробленими відповідно до генерального плану діяльності відділу внутрішнього аудиту.

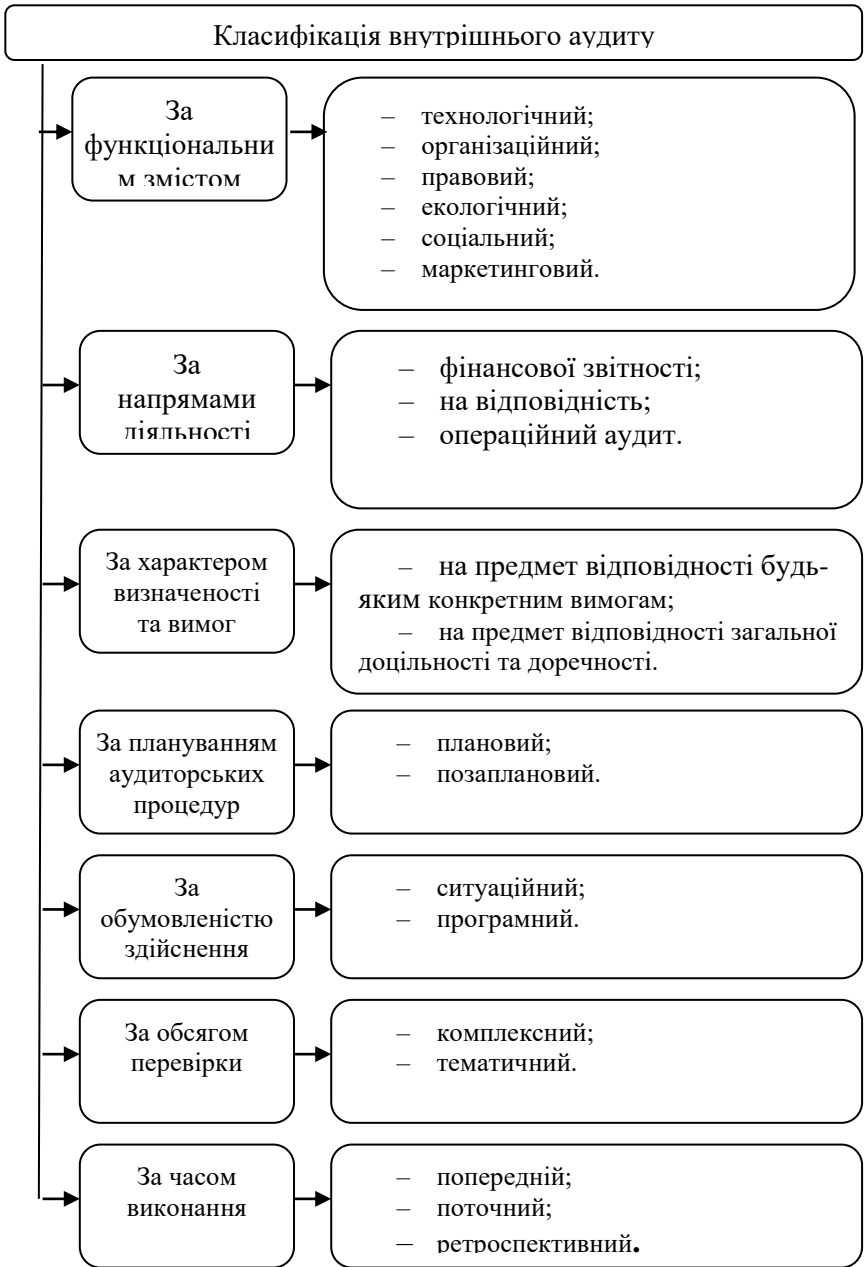


Рисунок 2.6 – Класифікація внутрішнього аудиту

Генеральний план складає головний аудитор спільно з адміністрацією (замовником) на тривалий період (3 – 5 років).

Позаплановий аудит виражає процедури контролю, який здійснюється за позаплановими (оперативними) спеціальними завданнями адміністрації (замовника). Наприклад, позаплановий внутрішній аудит передбачає визначення причин неефективності окремих складових автоматизованої системи управління, перевірку діяльності посадових осіб, котрих підозрюють у зловживанні тощо.

Ключові терміни та поняття: внутрішній аудит, зовнішній аудит, фінансовий аудит, операційний аудит, управлінський аудит, функціональний аудит, організаційно-технічний аудит.

Питання для самоперевірки:

1. *Що таке аудит?*
2. *Що таке внутрішній аудит?*
3. *Які існують концепції призначення внутрішнього аудиту на підприємстві?*
4. *Охарактеризуйте кожну з концепцій.*
5. *У чому полягають відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом?*
6. *Які є елементи внутрішнього аудиту?*
7. *Охарактеризуйте кожен елемент внутрішнього аудиту.*
8. *У чому полягає головна мета внутрішнього аудиту?*
9. *Назвіть завдання внутрішнього аудиту.*
10. *Від чого залежить організація, роль і функції внутрішнього аудиту.*

11. Як класифікують внутрішній аудит по аспектах виробництва та управління організацією?

12. Як класифікують внутрішній аудит за характером визначеності та вимог?

13. Як характеризують внутрішній аудит за характером аудиторських процедур?

Тематика рефератів:

1. Відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом .
2. Поняття внутрішнього аудиту за міжнародною та вітчизняною практикою.
3. Аудиторські докази у внутрішньому аудиті.
4. Планування роботи внутрішнього аудитора.

Рекомендована література:

1. Аудит : практич. посіб. / [А. Кузьминский, Н. Кужельный, О. Петрик и др.] ; под ред. А. Кузьминского. – К. : Учётинформ, 1996. – 283 с.

2. Аудит : учеб. [для вузов] / [В. И. Подольский, Л. В. Сотникова, А. А. Савин и др.] ; под ред. проф. В. И. Подольского. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Аудит, 2006. – 583 с.

3. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.

4. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : моногр. / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.

5. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

6. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.

7. Камышанов П. И. Практическое пособие по аудиту / П. И. Камышанов [и др.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 382 с.
8. Кочинев Ю. Ю. Аудит. / Ю. Ю. Кочинев. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2004. – 304 с. : ил. – (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).
9. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; [за ред. В. В. Немченко]. – К. : ЦНЛ, 2008. – 240 с.
10. Одегов Ю. Г. Аудит и контролинг персонала : учеб. пособ. / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2004. – 544 с.
11. Петрик О. А. Аудит: методологізація і організація : Монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
12. Романов А. Н. Компьютеризация аудиторской деятельности : учеб. пособ. [для студ. вузов, обуч. по спец. “Бухгалтерский учёт и аудит”] / А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 270 с.
13. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.

ТЕМА 3.

ПРЕДМЕТ, ОБ'ЄКТИ, ПРИНЦИПИ ТА СТАНДАРТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

- 3.1. Предмет і об'єкти внутрішнього аудиту.**
- 3.2. Принципи внутрішнього аудиту.**
- 3.3. Стандарти внутрішнього аудиту.**

3.1. Предмет і об'єкти внутрішнього аудиту

Підходи до визначення такої економічної категорії, як внутрішній аудит, зокрема, його предмета, об'єктів і принципів, в Україні та за кордоном різні.

Вивчення предмета внутрішнього аудиту набуває актуальності з огляду на ускладнення ринкового середовища, що передбачає дослідження конкуренції в молочній галузі та пояснюється потребою грамотно і своєчасно ставити завдання для аудиторських перевірок, правильно оформляти робочі документи аудитора тощо.

Визначення предмета внутрішнього аудиту здебільшого збігається зі змістом предмета зовнішнього аудиту. М.Т. Білуха предмет аудиту розглядає як стадію процесу відтворення суспільно необхідного продукту загалом та її нормативно-правове регулювання. В.С. Рудницький під предметом аудиту розуміє інформацію про факти господарської діяльності суб'єкта аудиторського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи і підлягає кількісній та вартісній оцінці. А в загальному теоретичному рівні предметом аудиту науковець називає сукупність об'єктів аудиторського контролю. А.В. Бодюк не погоджується з цією думкою, вважаючи, що поняття предмета та об'єкта аудиту відмінні.

Вважаємо, що при визначенні предмета внутрішнього

аудиту, слід аналізувати обидва погляди.

Характеризуючи сутність цього предмета, зазначимо, що процеси виробництва вивчають залежно від напрямку досліджень різні науки, зокрема, економіка підприємств та облік. Так, внутрішній аудит не тільки дає змогу вивчити, а й відносно оцінити фактичний стан явищ чи процесів, а отже, визначити відхилення їхнього фактичного вияву чи протікання від заданого. Саме у встановленні наявності чи відсутності відхилень і оцінюванні рівня та суттєвості відхилень полягає головна функція внутрішнього аудиту.

Предмет внутрішнього аудиту – це сукупність його об'єктів. Проте поняття предмета та об'єкта відмінні.

Якщо взяти до уваги той факт, що, наприклад, внутрішній фінансовий аудит досліджує фінансову звітність, то можна зробити такий висновок: вивчення охоплює продуктивні сили, діяльність яких відображає ця звітність.

Операційний внутрішній аудит досліджує прийоми та способи функціонування всіх систем підприємства з метою оцінювання їхньої ефективності та законності. За наслідками цього аудиту відповідному функціональному керівництву надаються певні пропозиції з удосконалення господарських операцій. Цей аудит виконує дослідно-рекомендаційну функцію.

Суб'єкти господарювання є первинною ланкою економіки країни, виробниками продукції або такими, що доводять продукцію до споживача чи надають послуги, виконують роботи, забезпечують фінансово-господарську діяльність інших підприємств, тобто процеси суспільного відтворення. Слід узагальнити, що на всіх стадіях розширеного суспільного виробництва, яке охоплює виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) і доведення її до споживача, внутрішній аудит вивчає стан продуктивних сил, виробничих відносин, зокрема фінансових, з метою виявлення суперечностей у розвитку цих сил, виробничих відносин, порушень законів та інших

нормативно-правових актів і формування інформації для своєчасного регулювання протиріч, запобігання порушенням шляхом застосування економічних важелів і стимулів.

Практично у сфері виробництва продукції аудит дає змогу визначити ступінь раціональності та продуктивності виробничих процесів, ефективність використання праці та її засобів, відповідність організації умовам праці, використання коштів тощо.

Аудиторські перевірки охоплюють не тільки документацію, стан обліку та звітності, а й організацію і технологічну підготовку виробництва, його хід, планування і якість праці та її оплату, стан трудової дисципліни, використання робочого часу працівників, формування і застосування фінансових ресурсів. Підлягають аудиту виробничі відносини щодо розподілу результатів праці, а також створення відповідно до норм або за іншими критеріями запасів виробничих ресурсів, відрахувань коштів до державного бюджету, соціальному страхуванню тощо.

Предметом аудиторського контролю у широкому розумінні є стан господарських процесів і дотримання вимог нормативно-правових актів та внутрішніх регламентів.

На стадії доведення продукту до споживача аудит дає змогу оцінити законність його розподілу, перерозподілу і використання для задоволення певних потреб, відшкодування витрат і використання засобів, у тому числі фінансових, на доведення продукту до місця призначення.

Слід зазначити, що стадія розподілу продукту має свій предмет досліджень, оскільки в Україні ця система формується в нових економічних умовах, а предмет аудиторського контролю передбачає поширення останнього на всі відповідні організаційні структури, що діють у народному господарстві.

На стадії товарно-грошового обміну предметом аудиту є оцінювання відповідності вимогам договірних відносин, стану виконання договорів постачання, збуту продукції, заготівлі сировини.

На етапі споживання продукту аудиторі оцінюють процеси, пов'язані переважно з виробничим споживанням, тобто відтворенням і розширенням суспільних виробничих фондів і задоволенням потреб у продукції і послугах, а також виявляють суперечності, зумовлені порушеннями відповідних нормативно-правових актів.

Якщо предмет внутрішнього аудиту конкретизувати, з'ясується, що це інформація про стан конкретних об'єктів контролю та відхилення їхніх характеристик (показників, параметрів) від заданих. Такими, наприклад, параметрами можуть бути правильно складена звітність, визначені суми платежів відповідно до законодавства, точність і повнота інформації бухгалтерського обліку.

Предметом внутрішнього аудиту є забезпеченість потреб підприємства ресурсами, реалізація функцій управління, процес виробництва та реалізації продукції тощо.

Предмет дослідження внутрішнього аудиту на підприємстві – це вся інформація, що характеризує конкретний об'єкт. Цією інформацією є або фактичні економіко-математичні характеристики, або якісні та кількісні показники, або структурні параметри та інші дані, що характерні для об'єкта аудиту, що підлягають вивченню та відносному оцінюванню. Відносність слід розуміти як відповідність законодавству, вимогам нормативів чи достовірність, повнота, фактична наявність.

Якщо об'єктом внутрішнього аудиту визначити звіт про рух грошових коштів, то предметом його дослідження будуть статті цього звіту, значення відповідних показників за попередній і звітний періоди, а також установлення взаємозв'язку між показниками цього звіту та іншими формами фінансової звітності.

Коли об'єктом внутрішнього аудиту є інформація про ведення обліку на підприємстві, то його предметом будуть облікові дані, представлені бухгалтерськими документами, що відображають фактичний стан фінансово-господарських процесів у кількісно-вартісному оцінюванні. Аудиторський контроль спрямований на перевірку стану обліку дає змогу вивчити облікову інформацію, встановити законність, відповідність нормативам, достовірність і повноту обліку фінансово-господарської діяльності підприємства.

Предмет, на який скерована цілеспрямована активність суб'єкта господарювання, його дія в діалектико-матеріалістичному розумінні є об'єктом. Це означає, що предмет у своїй початковій формі вже залучений у сферу суспільних відносин. Дещо стає об'єктом вивчення тільки після того, як розвиток предметно-продуктивної діяльності суспільства дає йому необхідне спрямування і масштаб огляду.

Таким чином під об'єктом внутрішнього аудиту необхідно розуміти окрему частину предмету аудиту, на який скерована дія аудитора. Залежно від спрямованості аудиту, аудитор у своїй діяльності має справу з доволі різними об'єктами за своїм складом, цільовою орієнтацією, особливостями діяльності та іншими характеристиками.

Класифікацію об'єктів внутрішнього аудиту за чотирма видами класифікаторів подано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Класифікація об'єктів внутрішнього аудиту

Ознака	Види	Характеристика об'єктів внутрішнього аудиту
1. За видами	1.1. Активи: 1.1.1. необоротні активи; 1.1.2. оборотні активи.	Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до

		<p>надходження економічних вигод у майбутньому.</p> <p>Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу.</p> <p>Необоротні активи – це всі активи, які не є оборотними.</p>
	1.2. Власний капітал.	<p>Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.</p>
	<p>1.3. Зобов'язання:</p> <p>1.3.1. довгострокові;</p> <p>1.3.2. поточні.</p>	<p>Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.</p> <p>Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.</p> <p>Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.</p>
	1.4. Доходи	<p>Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).</p>

	1.5. Витрати	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).
	1.6. Фінансовий результат	Прибутки, збитки
	1.7. Види діяльності: 1.7.1. основна; 1.7.2. інша операційна; 1.7.3. фінансова; 1.7.4. інвестиційна; 1.7.5. надзвичайна.	Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Надзвичайна діяльність – діяльність, що спричиняє надзвичайною подією
	1.8. Системи діяльності підприємства: 1.8.1. система	Система оподаткування поділяється на загальну та спрощену (єдиний податок) і включає податки та

	<p>внутрішнього контролю;</p> <p>1.8.2. система оподаткування;</p> <p>1.8.3. система планування;</p> <p>1.8.4. система матеріального стимулювання та заохочення;</p> <p>1.8.5. система нормування праці та використання ресурсів.</p>	<p>збори, які сплачує підприємство.</p> <p>Система планування включає основні показники планування основних показників діяльності підприємства (собівартість продукції, прибуток, окремі види витрат та доходів).</p> <p>Система матеріального стимулювання та заохочення – сукупність методів, якими зацікавлюють працівників до підвищення продуктивності праці.</p> <p>Система нормування праці та використання ресурсів передбачає застосування норм спсиання матеріалів, МШП, втсановлення посадових окладів працівникам.</p>
2. Відношення до сфери діяльності	<p>2.1. Промисловість.</p> <p>2.2. Торгівля.</p> <p>2.3. Будівництво.</p> <p>2.4. Інші сфери діяльності.</p>	<p>В залежності від видів діяльності, які здійснює підприємство також різняться об'єкти внутрішнього аудиту. Наприклад, торговельну націнку застосовують лише підприємства торгівлі, будвельно-монтажні роботи – лише будівельні підприємства.</p>
3. За складністю	<p>3.1. Складні об'єкти.</p> <p>3.2. Прості об'єкти.</p>	<p>До складних об'єктів належать господарські процеси, цілісні системи управління, а до простих – ресурси, інші процеси, які мають щодо першої групи підпорядковане значення.</p>
4. За станом	<p>4.1. Минулий час.</p> <p>4.2. Теперішній час.</p>	<p>У минулому часі оцінюється стан досто-</p>

об'єктів у часі	4.3. Майбутній час.	вірності звітності, законності та доцільності господарських операцій, ефективності використання ресурсів. У теперішньому часі аналізується стан об'єктів при перевірці основних засобів, запасів, витрат, грошей, розрахунків та інших активів. У майбутньому розглядається поточне планування та стратегічне прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства.
5. За тривалістю перебування в полі зору діяльності аудитора	5.1. Об'єкти, що перебувають постійно в полі зору діяльності аудитора. 5.2. Об'єкти, що перебувають тимчасово в полі зору діяльності аудитора. 5.3. Об'єкти одноразової оцінки.	До об'єктів, що постійно перебувають в полі зору аудитора можна віднести облікову політику підприємства, амортизацію, бухгалтерські проведення, внутрішньогосподарський контроль; виконавчу дисципліну. До об'єктів, що перебувають тимчасово в полі зору діяльності аудитора можна віднести проекти управлінських рішень, ретроспективний та перспективний аналіз. До об'єктів одноразової оцінки належать фінансові прогнози, бізнес-плани.
6. За функціональним призначенням засобів	6.1. Засоби праці. 6.2. Предмети праці.	До засобів праці належать основні засоби, малоінні необоротні матеріальні активи. Предмети праці включають виробничі запаси.

3.2. Принципи внутрішнього аудиту

Принципи внутрішнього аудиту поділяють на 2 групи: фундаментальні та методологічні.

До першої групи належать:

1. Чесність. Ця висока моральна якість внутрішнього аудитора створює довіру до нього і відповідно є фундаментом для надійності його професійного судження.

2. Об'єктивність. Внутрішній аудитор має бути об'єктивним у виконанні професійних обов'язків. Він має неупереджено ставитись до об'єкта перевірки, а також до окремих осіб, котрі можуть бути зацікавлені в його роботі. Внутрішні аудитори мають бути взірцем найвищого рівня професійної об'єктивності при збиранні та оцінюванні інформації, а також при визначенні й оприлюдненні висновків про об'єкт роботи. Наприклад, результати перевірки будуть менш об'єктивними, якщо оплата праці внутрішнього аудитора якимось чином залежатиме від результатів того напряму діяльності організації, до якого належать об'єкти перевірки.

3. Майстерність і професійна компетентність. Суть принципу полягає в тому, що аудиторську діяльність потрібно здійснювати виконується на високопрофесійному рівні. Для цього внутрішній аудитор повинен мати спеціальні теоретичні знання і бути практично досвідченим. Окрім того, він має розуміти тенденції розвитку Міжнародних стандартів аудиту, чинні нормативні документи, що регулюють облік і аудит. Аудитор має володіти прийомами та методами аудиту і бути компетентним у питаннях бухгалтерського обліку, економіки підприємства, економічного аналізу, фінансів, податків, господарського та конституційного права.

4. Конфіденційність. Внутрішні аудитори мають розуміти цінність і право власності на інформацію, яку отримують у процесі професійної діяльності, та не розкривати її іншим без відповідного дозволу або робити

це лише у виняткових випадках, коли цього потребує закон чи професійний обов'язок.

5. Принцип відокремлення аудиторської роботи та аудиторських рекомендацій. Суть цього принципу полягає в тому, що внутрішній аудитор не вимагає виконання своїх рекомендацій, а також не є відповідальним за організацію їхнього впровадження і результати. Крім цього, внутрішній аудитор не бере участі і не відповідає за коригування виявлених ним відхилень. Лише тоді аудит таких об'єктів буде об'єктивним. Таким чином подати рекомендації та довести їх до адміністрації чи власників – це обов'язок внутрішнього аудитора, але приймати рішення щодо рекомендованих пунктів є прерогативою керівництва чи власників. Слід зауважити, що цей принцип стосується лише внутрішнього аудиту, оскільки зовнішні аудитори обмежуються лише наданням послуг, не намагаючись впроваджувати власні рекомендації чи наполягати на своїй думці.

6. Планування. Це важливий етап роботи внутрішнього аудитора, який планує її так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку. Плани складають відповідно до спрямування бізнесової діяльності підприємства, його облікової політики та діючого внутрішнього контролю. У планах внутрішнього аудиту розкривають зміст перевірки, час проведення, вказують виконавців, деталізують аудиторські процедури.

7. Робота, яку виконують інші фахівці. Внутрішній аудитор може передавати частину роботи іншим аудиторам, асистентам, іншим фахівцям і експертам. Водночас він контролює їхню діяльність і відповідає за результати.

8. Незалежність. Принцип незалежності дедалі набуває все більшого значення. Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики незалежність розглядається окремо від фундаментальних принципів (розділ 290 Кодексу етики професійних

бухгалтерів). Цей принцип здебільшого стосується зовнішнього аудитора, оскільки він не є штатним працівником суб'єкта перевірки і не підконтрольний керівництву.

Більшість вітчизняних аудиторів і вчених вважає, що внутрішній аудитор ніколи не зможе бути повністю незалежним, як зовнішній. Погоджуємося з думкою Дж. Робертсона, що незалежність для внутрішніх аудиторів важлива настільки, наскільки і для зовнішніх. Якщо базуватися на тій позиції, що внутрішній аудит забезпечує насамперед інтереси власників, то принцип незалежності внутрішнього аудитора ще більше нагадуватиме принцип незалежності зовнішнього аудитора.

Внутрішній аудитор є незалежним від осіб, роботу котрих він перевіряє. Він є незалежний у своїх судженнях від колег, у тому числі і свого безпосереднього начальника. З огляду це, внутрішні аудиторські регламенти мають унеможливити колективізм у роботі внутрішніх аудиторів. Отже, принцип незалежності властивий як зовнішньому, так і внутрішньому аудиту.

Поряд з фундаментальними принципами внутрішнього аудиту виділяється *друга група* методологічних принципів, до якої слід віднести такі:

1. Документація. Внутрішній аудитор документально оформляє питання, що є важливим доказом виконання аудиторської перевірки відповідно до основних аудиторських послуг.

2. Аудиторські свідчення. Аудитор отримує обґрунтовані підтвердження достовірності показників фінансової звітності шляхом виконання незалежних процедур. На підставі цих свідчень він складає висновок (акт перевірки).

3. Система обліку та внутрішній контроль. Аудитору необхідна гарантія того, що система обліку адекватна і вся облікова інформація насправді міститься у звітності. Внутрішній аудитор має вивчити систему обліку і

внутрішнього контролю, яку він бере за основу при визначенні аудиторських процедур.

4. Аудиторська звітність. Аудитору слід проаналізувати й оцінити отримані в результаті перевірки дані для висловлення власної думки в аудиторському висновку, який складають у письмовій формі для надання керівництву підприємства у вигляді звіту, довідки, висновку.

5. Суттєвість. Внутрішній аудитор звертає увагу на суттєві події та факти, а несуттєві здебільшого не бере до уваги. Цей принцип має важливий вплив на методологію і методику аудиту.

6. Принцип адекватності використання аудиторських процедур. Аудитор залежно від отриманих результатів оцінювання системи обліку і внутрішнього контролю має вміло використати потрібні аудиторські прийоми для збору необхідних даних про об'єкти аудиту.

7. Відповідальність. Внутрішній аудитор відповідає за наданий висновок перед керівництвом чи власниками. Відповідальність аудитора більшою мірою зводиться до адміністративної.

8. Поінформованість керівництва (власників). Внутрішній аудитор надає повну інформацію про результати перевірки керівництву чи власникам.

Значна кількість принципів зовнішнього аудиту не може бути принципами внутрішнього, зокрема, до них належать такі: відповідальність перед “третіми” особами, оцінка аудиторського ризику тощо. Внутрішній аудитор, на відміну від зовнішнього, не є юридичною особою, не здійснює комерційної діяльності та не відповідає перед “третіми” особами.

Для зовнішнього аудитора “третіми” особами можуть бути зовнішні споживачі інформації, що міститься в аудиторському висновку. Слід зазначити, що для зовнішнього аудитора обов'язковим є визначення і оцінка аудиторського ризику на стадії планування.

Внутрішній аудитор не оцінює аудиторського ризику за класичною формулою, проте подає оцінку діючої системи бухгалтерського обліку, властивого ризику.

На нашу думку, додержання саме таких принципів внутрішнім аудитором під час перевірки сприятиме досягненню мети функціонування внутрішнього аудиту на підприємстві загалом, тобто контролю над різними ланками управління, а також дасть змогу різним структурним підрозділам підприємства ефективніше виконувати свої функції.

3.3. Стандарти внутрішнього аудиту

На основі Міжнародних нормативів аудиту Інститут внутрішніх аудиторів як міжнародна асоціація, що має більше ніж 180 представництв у різних країнах і виконує роль координуючого центру внутрішнього аудиту у світовому масштабі, розробив для своїх членів у 1941 році Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. У цих стандартах загальноприйняті вимоги до аудиторської діяльності скореговані з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній аудит – це внутрішня справа підприємства, а в умовах ринкової економіки втручання у діяльність економічних суб'єктів взагалі обмежене. Проте відповідність діяльності служби внутрішнього аудиту стандартам Інституту внутрішніх аудиторів використовують як загальноприйнятий оціночний критерій.

Інститут внутрішніх аудиторів виділяє такі цілі стандартів професійної діяльності з внутрішнього аудиту:

1. Створити основні загальні принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту.
2. Визначити концептуальну базу, що складає основу широкого кола послуг в галузі внутрішнього аудиту.

3. Створити базу для оцінки діяльності внутрішнього аудиту.

4. Сприяти вдосконаленню систем і процесів всередині організації.

Увесь комплекс стандартів поділений на три розділи, в яких визначені основні концепції внутрішнього аудиту. Необхідно зауважити, що вимоги стандартів періодично оновлюються у Положеннях про стандарти внутрішнього аудиту. На сьогодні Інститут внутрішніх аудиторів прийняв 18 таких положень (стандартів) (табл. 3.2).

Отже, всі стандарти поділяють на регулятивні, стандарти діяльності та стандарти практичного застосування.

Регулятивні стандарти визначають організаційні засади та головні принципи здійснення професійної діяльності з внутрішнього аудиту.

Стандарти діяльності визначають суть внутрішнього аудиту та якісні критерії оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту.

Стандарти (правила) практичного застосування конкретизують дії внутрішніх аудиторів при здійсненні роботи по наданню гарантій та при здійсненні роботи по наданню консультацій. Стандарти серії «А» («Assurance» – «Гарантія») конкретизують дії при здійсненні роботи по наданню гарантій. Стандарти серії «С» («Consulting» – «Консультація») конкретизують дії при здійсненні роботи консультаційного характеру.

Регулятивний стандарт 1000 «Цілі, права і обов'язки».

Цілі, права і обов'язки служби внутрішнього аудиту повинні бути формально чітко визначені в спеціальному положенні про службу внутрішнього аудиту. Прописані в положенні цілі, права і обов'язки повинні повністю відповідати вимогам Стандартів. Положення повинно бути офіційно затверджено Радою директорів або іншим вищим керівним органом організації.

Структура Стандартів професійної діяльності з внутрішнього аудиту зображена на рис. 3.1.

Таблиця 3.2 – Перелік положень про стандарти внутрішнього аудиту (Statements on Internal Auditing Standards)

№	Назва положення	Дата прийняття
SIAS 1	Контроль: концепції і відповідальність	Липень 1983
SIAS 2	Представлення результатів	Липень 1983
SIAS 3	Попередження, виявлення, розслідування і повідомлення про шахрайство	Травень 1985
SIAS 4	Підтвердження якості	Листопад 1986
SIAS 5	Взаємовідносини внутрішніх і зовнішніх аудиторів	Червень 1987
SIAS 6	Робочі документи аудитора	Грудень 1987
SIAS 7	Зв'язок з радою директорів	Червень 1989
SIAS 8	Аналітичні аудиторські процедури	Грудень 1991
SIAS 9	Оцінка ризику	Грудень 1991
SIAS 10	Оцінка досягнення визначеної мети операцій або програм	Грудень 1991
SIAS 11	Узагальнений звіт	Грудень 1992
SIAS 12	Планування аудиту	Грудень 1992
SIAS 13	Впровадження результатів аудиту	Березень 1993
SIAS 14	Глосарій	Грудень 1995
SIAS 15	Нагляд	Грудень 1996
SIAS 16	Аудит відповідності політиці, планам, процедурам, законам, нормативам і контрактам	Квітень 1997
SIAS 17	Оцінка діяльності зовнішніх аудиторів	Квітень 1997
SIAS 18	Використання роботи зовнішніх аудиторів	Грудень 1997



Рис. 3.1 – Структура стандартів внутрішнього аудиту

Правило 1000.A1 Зміст та напрямки діяльності служби внутрішнього аудиту по наданню гарантій відповідності діяльності організації повинні бути чітко і детально висвітлені в положенні про службу. Якщо передбачається можливість надання службою внутрішнього аудиту відповідних послуг на сторону – зміст та напрямки такої діяльності повинні бути так само чітко і детально висвітлені в положенні про службу.

Правило 1000.C1 Зміст та напрямки діяльності служби внутрішнього аудиту по наданню консультацій іншим підрозділам організації повинні бути чітко і детально висвітлені в положенні про службу.

Регулятивний стандарт 1100 «Незалежність та об'єктивність».

Стандарт 1110 «Незалежність на організаційному рівні». Для того, щоб служба внутрішнього аудиту організації повною мірою виконувала покладені на неї обов'язки, її керівник має бути підзвітним менеджменту відповідного рівня.

Правило 1110.A1 Жодний орган організації не повинен втручатися в такі процеси служби внутрішнього аудиту, як: визначення напрямків та обсягів роботи; безпосереднє проведення роботи; визначення та висвітлення результатів роботи.

Стандарт 1120 «Індивідуальна об'єктивність». Кожен член служби внутрішнього аудиту у своїй діяльності повинен бути безпристрасним, об'єктивним та уникати конфлікту інтересів.

Стандарт 1130 «Зниження рівня незалежності або рівня об'єктивності». У випадку, коли у роботі внутрішнього аудитора очікується зниження рівня незалежності або об'єктивності, або таке зниження фактично мало місце під час роботи, тоді про подробиці та причини такого зниження відповідні органи організації повинні бути поінформовані.

Правило 1130.A1 Внутрішній аудитор повинен утримуватись від участі в роботі, яка передбачає перевірку і надання оцінки здійсненню тих функцій організації, по яких у минулому він був відповідальною особою.

Правило 1130.A2 Робота служби внутрішнього аудиту, що передбачає перевірку і надання оцінки здійсненню тих функцій організації, по яких у минулому керівник служби був відповідальною особою, повинна бути проконтрольована зовнішньою, по відношенню до служби, стороною.

Правило 1130.C1 Внутрішній аудитор може надавати лише консультації щодо здійснення функцій організації, по яких у минулому внутрішній аудитор був відповідальною особою.

Правило 1130.C2 Якщо існує потенційна можливість зниження рівня незалежності чи об'єктивності внутрішнього аудитора через виконання роботи по наданню консультації, відповідні причини та подробиці такого зниження повинні бути оприлюднені перед тим, як внутрішній аудитор погодиться на виконання такої роботи.

Регулятивний стандарт 1200 «Професіоналізм та професійна обачливість».

Стандарт 1210 «Професіоналізм» Кожен конкретний член служби внутрішнього аудиту повинен мати відповідну освіту і кваліфікацію та компетентно виконувати покладені на нього обов'язки. Служба внутрішнього аудиту в цілому повинна володіти відповідними знаннями, спеціальними навичками та бути компетентною з усіх питань, фінансово-економічної діяльності організації.

Правило 1210.A1 У випадку недостатності знань та навичок або відсутності відповідної компетенції працівників служби внутрішнього аудиту, керівник служби повинен скористатись консультацією з компетентного джерела.

Правило 1210.A2 Внутрішній аудитор повинен володіти достатніми знаннями та навичками з ідентифікації ознак наявності фальсифікації чи перекручення. При цьому це не означає, що внутрішній аудитор має бути експертом, відповідальним за ідентифікацію та розслідування випадків фальсифікації чи перекручення.

Правило 1210.A3 Внутрішні аудитори повинні володіти детальною інформацією про головні ризики та інструменти контролю, що притаманні внутрішній системі обробки, зберігання та передачі інформації організації і мати у своєму розпорядженні відповідний інструментарій для того, щоб зазначена система не стала на перешкоді при виконанні внутрішнім аудитором своєї роботи. Однак не всі члени служби внутрішнього аудиту організації повинні володіти відповідними знаннями та навичками аудитора чийм прямим обов'язком буде здійснення аудиту інформаційних систем організації.

Правило 1210.C1 У випадках, коли працівники служби внутрішнього аудиту не мають знань та навичок відповідної глибини або взагалі не є компетентними у частині або з усіх питань перевірки, яку вони мають здійснити, тоді керівникові служби внутрішнього аудиту потрібно або отримати відповідну компетентну консультацію, або взагалі відмовитись від такої роботи.

Стандарт 1220 «Професійна обачливість». Внутрішні аудитори повинні бути збалансовано обачливими та розсудливими у своїй професійній діяльності. При цьому обачливість не означає, що внутрішній аудитор повинен всього боятися.

Правило 1220.A1 Професійна обачливість внутрішнього аудитора на практиці при здійсненні перевірок повинна виражатись через:

1. Правильне визначення достатнього обсягу аудиторських процедур, які повинні бути здійснені для

виконання поставлених перед аудитором конкретних завдань.

2. Правильне визначення рівня складності і значимості предмету перевірки та межі матеріальності невиявлених помилок.

3. Правильну оцінку адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю та управління ризиками.

4. Правильне визначення величини ймовірності наявності значних помилок та невідповідностей.

5. Правильний баланс між витратами на здійснення завдання та потенційною вигодою, яку отримає організація від роботи внутрішнього аудитора.

Правило 1220.A2 Професійна обачливість також передбачає обов'язкове використання комп'ютеризованих систем аналізу даних, а у тих випадках, де цього вимагають поставлені завдання, ще й використання спеціальних тестових комп'ютерних програм.

Правило 1220.A3 Внутрішній аудитор повинен дуже уважно реагувати на усі виявлені значні ризики, через те що вони впливатимуть на напрямки перевірки, обсяг необхідних аудиторських процедур та необхідних ресурсів. При цьому внутрішній аудитор повинен розуміти і попереджати про те, що з яким би високим професіоналізмом та професійною обачливістю він не виконував свою роботу, завжди існує вірогідність того, що не всі значні ризики та помилки будуть виявлені.

Правило 1220.C1 Професійна обачливість внутрішнього аудитора на практиці, при наданні консультацій повинна виражатись через:

1. Точне визначення суті питання (питань), на яке (які) потрібно надати консультацію.

2. Точне визначення рамок часу, коли консультація буде актуальною.

3. Правильне визначення рівня складності запитання та обсягу роботи, який потрібен буде для надання вичерпної відповіді.

4. Правильний баланс між: вартістю консультації та потенційною вигодою від її впровадження.

Стандарт 1230 «Безперервне професійне удосконалення». Внутрішні аудитори, як будь-які інші професіонали, повинні постійно і безперервно вдосконалювати свої знання та навички.

Регулятивний стандарт 1300 «Гарантія якості та її удосконалення».

Керівник служби внутрішнього аудиту повинен розробити програму заходів по вдосконаленню якості роботи служби та забезпечити її виконання. Зазначена програма повинна покривати абсолютно усі аспекти діяльності служби та забезпечувати безперервний моніторинг ефективності діяльності служби. Така програма обов'язково повинна передбачати періодичні внутрішні та зовнішні оцінки якості роботи служби. Кожна частина програми повинна включати заходи по вдосконаленню якості роботи служби, які, в першу чергу, спрямовані на: те, щоб діяльність служби додавала вартості організації та сприяла вдосконаленню її функцій та щоб діяльність служби постійно здійснювалась у відповідності з цими стандартами та Кодексом Етики.

Стандарт 1310 «Програма оцінки якості». Програма оцінки і вдосконалення якості роботи служби внутрішнього аудиту повинна постійно переглядатись і вдосконалюватись. До цього процесу повинні залучатись як внутрішні ресурси, так і зовнішні.

Стандарт 1311 «Внутрішня оцінка». Внутрішня оцінка повинна включати:

1) постійний і безперервний перегляд працівниками служби своєї діяльності;

2) періодичні вибіркові перевірки роботи одних працівників служби внутрішнього аудиту іншими працівниками цієї служби або взагалі іншими працівниками організації, що мають відповідну компетенцію.

Стандарт 1312 «Зовнішня оцінка». Зовнішня оцінка якості роботи служби внутрішнього аудиту організації здійснюється за участю зовнішніх незалежних експертів в галузі внутрішнього аудиту. Така оцінка обов'язково повинна проводитись один раз кожні п'ять років.

Стандарт 1320 «Звітність за результатами перевірки якості». Керівник служби внутрішнього аудиту організації обов'язково повинен подавати раді директорів або іншому вищому керівному органу організації на розгляд звіт по результатах перевірки якості роботи служби.

Стандарт 1330 «Використання ствердження». Внутрішні аудитори часто стверджують, що вони діють згідно з вимогами Стандартів професійної діяльності з внутрішнього аудиту, але вони мають право використовувати у своїх звітах зазначену фразу лише тоді, коли результати перевірки якості їх діяльності демонструють, що діяльність служби внутрішнього аудиту в усіх аспектах відповідає вимогам стандартів.

Стандарт 1340 «Розкриття інформації про невідповідність». Незважаючи на те, що діяльність служби внутрішнього аудиту повинна в усіх аспектах відповідати вимогам Стандартів та Кодексу Етики, інколи в деяких аспектах повна відповідність відсутня. В такому випадку служба повинна розкривати деталі таких невідповідностей у своїх звітах перед вищим органом управління організацією.

Стандарт діяльності 2000 «Управління службою внутрішнього аудиту».

Керівник служби внутрішнього аудиту повинен ефективно керувати службою в такий спосіб, щоб організація постійно відчувала і набувала користі від діяльності цієї служби.

Стандарт 2010 «Планування» Діяльність служби внутрішнього аудиту повинна бути спрямована у відповідності з головними цілями організації. Визначення

пріоритетів у діяльності служби внутрішнього аудиту повинно базуватись на оцінці потенційних ризиків.

Правило 2010.A1 Конкретний план діяльності служби внутрішнього аудиту повинен будуватись на оцінці рівня потенційних ризиків, притаманних кожній функції організації. План складається на кожен рік. Участь представника вищого керівного органу організації у складанні плану обов'язкова.

Правило 1210.C1 При складанні плану керівник служби внутрішнього аудиту повинен брати до уваги всі пропозиції щодо робіт консультативного характеру, які спрямовані на підвищення рівня управління ризиками та вдосконалення здійснення конкретних функцій організації.

Стандарт 2020 «Погодження та затвердження». Керівник служби внутрішнього аудиту повинен погоджувати річний план діяльності служби та обсяг необхідних для виконання плану ресурсів з вищим керівним органом організації. Вищий керівний орган організації повинен офіційно затверджувати план. Вплив недостатності ресурсів для якісного виконання плану повинен бути чітко визначеним та доведеним керівником служби до вищого керівного органу організації.

Стандарт 2030 «Управління ресурсами» Керівник служби внутрішнього аудиту має бути впевненим в тому, що план діяльності служби має відповідне забезпечення ресурсами, які ефективно розплановані.

Стандарт 2040 «Правила і процедури» Керівник служби внутрішнього аудиту повинен розробити та впровадити правила і процедури діяльності служби внутрішнього аудиту. Відповідне внутрішнє положення повинно бути затверджене керівником.

Стандарт 2050 «Координація діяльності» З метою мінімізації та усунення дублювання роботи служби внутрішнього аудиту з роботою інших структурних підрозділів організації та зовнішніх контролерів, керівник

служби внутрішнього аудиту повинен відповідним чином координувати діяльність служби.

Стандарт 2060 «Звітність перед акціонерами та вищим керівництвом» Керівник служби внутрішнього аудиту обов'язково повинен періодично звітувати перед акціонерами та вищим керівництвом організації про цілі, права і обов'язки служби на кожний звітний момент, а також в цілому про результати поточної діяльності служби. Крім того, звіт повинен включати найбільші виявлені недоліки.

Стандарт діяльності 2100 «Зміст діяльності».

Діяльність служби внутрішнього аудиту, в першу чергу, безперервно повинна бути спрямованою на оцінку і вдосконалення:

- системи заходів управління ризиками;
- системи заходів внутрішнього контролю;
- систем управління організацією взагалі.

Стандарт 2110 «Управління ризиками». Служба внутрішнього аудиту повинна допомагати організації шляхом ідентифікації та оцінки місць значного впливу ризиків і брати активну участь у вдосконаленні системи управління ризиками та системи контролю.

Правило 2110.A1 Служба внутрішнього аудиту повинна на безперервній основі здійснювати моніторинг та оцінку ефективності роботи системи управління ризиками організації.

Правило 2110.A2 Служба внутрішнього аудиту повинна на безперервній основі здійснювати оцінку величини впливу ризиків, притаманних системі загального управління організацією та інформаційним системам організації шляхом:

- перевірки надійності та чистоти (від помилок і перекручень) фінансової та управлінської інформації;
- перевірки ефективності та продуктивності виконання усіх операцій організації;

- перевірки рівня контролю над збереженням активів організації;
- перевірки діяльності органів організації на відповідність діючим законам та інструкціям;
- перевірки рівня виконання контрактів з третіми сторонами.

Правило 2110.C1 Під час виконання роботи консультаційного характеру внутрішній аудитор повинен акцентувати увагу на відомий ризик, що притаманний предмету консультації, а також бути готовим до того, що можуть існувати інші значні ризики, пов'язані з предметом консультації.

Правило 2110.C1 Внутрішні аудитори повинні використовувати знання про ризики, ідентифіковані та оцінені під час робіт консультаційного характеру, у роботі, пов'язаній з перевіркою та оцінкою ступеня впливу значних ризиків на роботу організації.

Стандарт 2120 «Контроль». Служба внутрішнього аудиту повинна допомагати організації у впровадженні та утриманні ефективної системи контролю.

Правило 2120.A1 За результатами визначення величини наявності ризиків та ступеня їх впливу на організацію служба внутрішнього аудиту повинна оцінювати адекватність та ефективність роботи контролів в усіх системах організації шляхом:

- перевірки надійності та чистоти (від помилок і перекручень) фінансової та управлінської інформації;
- перевірки ефективності та продуктивності виконання усіх операцій організації;
- перевірки рівня контролю над збереженням активів організації;
- перевірки діяльності органів організації на відповідність діючим законам та інструкціям;
- перевірки рівня виконання контрактів з третіми сторонами.

Правило 2120.A2 Внутрішні аудитори повинні з'ясувати рівень поставки управлінських завдань в усіх системах організації.

Правило 2120.A3 Внутрішні аудитори повинні перевіряти фактичну роботу систем організації з метою визначення ступеню відповідності фактичних результатів роботи цих систем запланованим параметрам. Ступінь відповідності допомагає визначити чи працюють системи так, як це було заплановано при їх впровадженні.

Правило 2120.A4 Для правильної оцінки якості роботи контролю службі внутрішнього аудиту необхідно з'ясувати критерії оцінки для кожного з видів контролю, за якими керівництво компанії оцінює рівень якості їх роботи. Тобто необхідно чітко визначити, які індикатори характеризують рівень якості роботи конкретного контролю як такий, що сприймається керівництвом компанії як високий.

Правило 2120.C1 Під час виконання роботи консультативного характеру, внутрішній аудитор повинен акцентувати увагу на відомий ризик, що притаманний предмету консультації, а також бути готовим до того, що можуть існувати інші значні ризики, пов'язані з предметом консультації.

Правило 2120.C2 Внутрішні аудитори повинні використовувати знання про ризики, ідентифіковані та оцінені під час робіт консультативного характеру, у роботі, пов'язаній з перевіркою та оцінкою ступеня впливу значних ризиків на роботу організації.

Стандарт 2130 «Управління». Служба внутрішнього аудиту повинна постійно здійснювати оцінку процесу управління організацією, на підставі якої розробляти відповідні рекомендації.

Оцінці повинні підлягати наступні аспекти управління організацією:

– впровадження відповідної етики та системи цінностей;

- гарантія високого рівня відповідальності за діяльність;
- адресність інформації щодо управління ризиками;
- адресність інформації щодо здійснення контролю;
- ефективність координації дій та обміну інформацією між власниками, внутрішніми і зовнішніми аудиторами та менеджментом.

Правило 2130.A1 Служба внутрішнього аудиту повинна оцінювати зміст, рівень дотримання (виконання) і ефективність встановлених в організації системи цінностей, стандартів поведінки та всіляких програм, спрямованих на етику поведінки.

Правило 2130.C1 При здійсненні роботи консультативного характеру служба внутрішнього аудиту повинна діяти відповідно до встановлених в організації цінностей та загальних цілей.

Стандарт діяльності 2200 «Планування роботи».

На кожну роботу Служба внутрішнього аудиту повинна розробляти детальний план, який щонайменше повинен включати:

- завдання;
- обсяг;
- період проведення;
- ресурси, що потрібні для виконання роботи.

Стандарт 2201 «Особливі моменти планування». При плануванні роботи служба внутрішнього аудиту повинна брати до уваги наступне:

- функції об'єкту перевірки (для чого він в організації);
- за допомогою чого об'єкт перевірки контролює свою діяльність;
- значні ризики, що: притаманні об'єкту перевірки в цілому, стосуються функції об'єкта перевірки, пов'язані з ресурсами об'єкта перевірки, впливають з діяльності об'єкта перевірки.

- за допомогою яких заходів об’єкт перевірки утримує ступінь впливу зазначених ризиків на прийнятному рівні;

- адекватність та ефективність функції управління ризиками та системи контролів в порівнянні з відповідним обраним взірцем;

- аспекти функціонування об’єкту перевірки, де існує можливість для впровадження значних вдосконалень в управлінні ризиками та роботі контролів.

Правило 2201.A1 При плануванні роботи по наданню гарантій відповідності для третіх осіб у письмовому узгодженні щодо наступних аспектів роботи повинно бути:

- завдання;
- обсяги і терміни;
- права і обов’язки сторін;
- інші важливі аспекти, включаючи обмеження можливостей щодо розповсюдження результатів роботи та доступу до робочих матеріалів.

Правило 2201.C1 У випадку роботи консультативного характеру для третіх осіб узгодження зазначених вище аспектів так само повинно бути здійснено. А коли передбачається значний об’єм консультативної роботи, то таке узгодження повинно бути письмовим.

Стандарт 2210 «Завдання». Кожна робота повинна мати чітко визначене завдання (задачі).

Правило 2210.A1 Завдання (задачі) завжди повинно визначатись на підставі результатів попередньої оцінки рівня ризиків, що потенційно стосуються об’єкту перевірки.

Правило 2210.A2 При визначенні завдань роботи (перевірки) внутрішні аудитори мають виходити з обов’язковості передбачення наявності значних помилок, невідповідностей та інших негативних речей.

Правило 2210C1 Завдання на консультативну роботу повинне охоплювати (стосуватись) ризики, контролі та

процес управління тільки до тої глибини, яку було узгоджено з замовником консультації.

Стандарт 2220 «Обсяг». Обсяг роботи повинен бути повністю адекватним встановленому завданню.

Правило 2220.A1 Обсяг роботи повинен враховувати:

- наявність, стан та складність систем об'єкта перевірки;

- наявність і якість облікових реєстрів;

- кількісний та якісний рівень персоналу об'єкта перевірки;

- обсяг матеріальних активів, включаючи ті, що контролюються третіми сторонами.

Правило 2220.A2 Якщо під час роботи по перевірці відповідності виникне необхідність або можливість виконання роботи консультаційного характеру, то повинно бути здійснене відповідне письмове узгодження предмету і обсягу консультації, а також обов'язків. Розповсюдження (використання) результатів консультації так само повинно бути чітко обговорене.

Правило 2220.C1 При виконанні роботи консультаційного характеру внутрішні аудитори повинні бути впевнені в тому, що обсяг консультації повністю (в усіх аспектах) покриває узгоджене завдання. Якщо внутрішні аудитори роблять обмеження щодо обсягу аспектів, які покриває консультація, ці обмеження повинні бути узгоджені із замовником консультації.

Стандарт 2230 «Розподіл ресурсів». Для кожної роботи внутрішні аудитори повинні визначитись з необхідними ресурсами, що дадуть можливість якісно виконати поставлене завдання. Планування персоналу повинно здійснюватись на підставі результатів оцінки суті та складності кожної роботи, часу, відведеного на виконання, та наявності інших ресурсів.

Стандарт 2240 «Робоча програма». Для кожної роботи внутрішні аудитори повинні розробляти чітку програму дій і процедур, які мають бути виконані для того,

щоб в повному обсязі і якісно виконати поставлену задачу (задачі). Програма роботи обов'язково повинна бути у письмовому вигляді та затверджена керівником.

Правило 2240.A1 Робоча програма повинна передбачати процедури ідентифікації, аналізу та реєстрації інформації під час здійснення роботи. Робоча програма має бути затверджена керівником. Будь-які зміни, що вносяться до програми повинні бути узгоджені з керівником.

Правило 2240.C1 Робочі програми для роботи консультативного характеру можуть бути індивідуальними в залежності від суті консультації.

Стандарт діяльності 2300 «Здійснення роботи».

Під час роботи внутрішні аудитори повинні ідентифікувати, аналізувати, оцінювати та фіксувати усю важливу інформацію, щоб в повному обсязі та якісно виконати поставлене завдання.

Стандарт 2310 «Ідентифікація інформації». Для того, щоб в повному обсязі і якісно виконати поставлену задачу, внутрішні аудитори повинні ідентифікувати лише важливу, надійну, потрібну і корисну інформацію.

Стандарт 2320 «Аналіз і оцінка інформації». Висновки повинні базуватись лише на результатах гідного аналізу та оцінок.

Стандарт 2330 «Фіксація інформації». Уся необхідна для обґрунтування зроблених висновків інформація повинна фіксуватись.

Правило 2330.A1 Керівник служби внутрішнього аудиту повинен тримати під контролем можливості доступу до робочих документів і лише з дозволу вищого керівного органу організації має право розкривати зміст робочих документів третім сторонам.

Правило 2330.A2 Вимоги до строків зберігання робочих документів та склад робочих документів, які мають зберігатись після закінчення кожної конкретної роботи, повинні бути розроблені та узгоджені керівником

служби внутрішнього аудиту із загальноприйнятими в організації вимогами.

Правило 2330.C1 Вимоги щодо процедур зберігання і охорони робочих документів повинні бути розроблені та узгоджені керівником служби внутрішнього аудиту із відповідними загальними вимогами, прийнятими в організації.

Стандарт 2340 «Керівництво процесом». З метою якісного виконання поставленої задачі робочий процес кожної перевірки повинен відповідним чином керуватись.

Стандарт діяльності 2400 «Оприлюднення результатів».

Результати кожної роботи повинні бути викладені у звіті.

Стандарт 2410 «Критерії оприлюднення». Звіт про результати виконаної роботи повинен розкривати:

- суть поставленої задачі;
- обсяг виконаних процедур та обробленої (перевіреної) інформації;
- висновки та рекомендації;
- план заходів щодо виправлення помилок і невідповідностей та впровадження рекомендацій.

Правило 2410.A1 В певних ситуаціях підсумковий звіт про результати виконаної роботи повинен містити лише узагальнені висновки і рекомендації.

Правило 2410.A2 Внутрішні аудитори повинні визнати, що зміст звіту про результати їх роботи повинен повністю задовольняти вимоги замовника (відповісти на усі запитання).

Правило 2410.A3 Якщо передбачається, що користувачем звіту може бути зовнішня сторона, застереження щодо обмеження використання результатів, викладених у звіті, також повинно бути викладено у звіті.

Правило 2410.C1 Форма і зміст звіту під час робіт консультаційного характеру можуть варіюватись в залежності від суті питання та потреб замовника.

Стандарт 2420 «Якість оприлюднення результатів».
Результати повинні бути викладені:

- акуратно і чітко;
- коротко і зрозуміло;
- об'єктивно і конструктивно;
- закінчено і вчасно.

Стандарт 2430 «Невідповідність встановленим Стандартам» У випадках, коли певна робота виконувалась не у відповідності до цих стандартів, звіт про результати роботи повинен розкривати:

- стандарти та їх вимоги, невідповідність яким була допущена;
- причини невідповідності;
- ступінь впливу невідповідності на роботу.

Стандарт 2440 «Розповсюдження результатів».
Керівник служби внутрішнього аудиту повинен надати результати роботи відповідним сторонам.

Правило 2440.A1 Керівник служби внутрішнього аудиту відповідальний за надання остаточного звіту про результати роботи служби особам (сторонам), які відповідають за виконання зазначених висновків та рекомендацій.

Правило 2440.A2 Якщо інше не передбачено вимогами статуту або інших внутрішніх регулятивних документів, перед тим, як надати результати роботи зовнішнім сторонам, керівник служби внутрішнього аудиту повинен:

- оцінити усі потенційні ризики цього кроку;
- проконсультуватись щодо цього з вищим керівним органом та/або з юристом;
- проконтролювати передачу шляхом обмеження можливості невідповідного використання результатів.

Правило 2440.C1 Керівник служби внутрішнього аудиту відповідальний за надання остаточного звіту про результати роботи консультаційного характеру замовникові.

Правило 2440.C2 Проблеми, що стосуються управління ризиками, роботи системи контролів та загального управління організацією можуть бути випадково виявлені під час виконання роботи консультаційного характеру. Незважаючи на значимість виявлених проблем, про них повинні бути повідомлені вищий керівний орган організації та власники.

Стандарт діяльності 2500 «Перевірка виконання рекомендацій».

Керівник служби внутрішнього аудиту повинен розробити та впровадити систему заходів по визначенню ступеня виконання рекомендацій та виправлення порушень викладених у звітах служби.

Правило 2500.A1 Керівник служби внутрішнього аудиту повинен забезпечити здійснення процесу перевірки та отримання впевненості в тому, що:

- або усі заходи по виправленню порушень та впровадженню рекомендацій, які розроблені керівництвом організації, ефективно виконуються;

- або вище керівництво організації взяло на себе відповідальність за нездійснення зазначених заходів.

Правило 2500.C1 Служба внутрішнього аудиту повинна впевнитися, що результати роботи консультаційного характеру доведені до відповідного рівня.

Стандарт діяльності 2600 «Прийняття ризиків керівництвом».

Коли керівник служби внутрішнього аудиту впевниться в тому, що вищий керівний орган організації визначився з граничною допустимою величиною ризику, він повинен обговорити це з ним. Якщо ж це питання неможливо визначити, тоді керівник служби внутрішнього аудиту та вищий керівний орган звертаються до власника (власників) організації з запитом про його вирішення.

Таким чином, розроблені в Інституті внутрішніх аудиторів Стандарти професійної практики становлять

прийняті в міжнародній практиці норми і правила у сфері внутрішнього аудиту. На сьогоднішній день в Україні відсутній професійний орган внутрішніх аудиторів і не розроблені національні нормативи внутрішнього аудиту. Вивчення і аналіз зарубіжних стандартів внутрішнього аудиту дозволяють використати нагромаджений у світі досвід для формування національних нормативів внутрішнього аудиту.

Ключові терміни та поняття: предмет внутрішнього аудиту, об'єкт внутрішнього аудиту, принципи внутрішнього аудиту.

Питання для самоперевірки:

1. Які є підходи до вивчення предмету внутрішнього аудиту?

2. Що є предметом внутрішнього аудиту в широкому розумінні?

3. Що є предметом внутрішнього аудиту на стадії доведення продукту до споживача?

4. Що є предметом внутрішнього аудиту на стадії розподілу продукту?

5. Що є предметом внутрішнього аудиту на стадії товарно-грошового обміну?

6. Що є предметом внутрішнього аудиту на стадії споживання продукту?

7. Що таке об'єкт дослідження?

8. Як класифікують об'єкти внутрішнього аудиту?

9. Як поділяють об'єкти внутрішнього аудиту за видами?

10. Як поділяють об'єкти внутрішнього аудиту за складністю?

11. Як поділяють об'єкти внутрішнього аудиту за станом об'єктів у часі?

12. Як поділяють об'єкти внутрішнього аудиту за характером оцінки стану підприємства?

13. Які є групи принципів внутрішнього аудиту?

14. У чому полягає принцип чесності?

15. У чому полягає принцип незалежності?

16. У чому полягає принцип об'єктивності?

17. У чому полягає принцип майстерності та професійної компетенції?

18. У чому полягає принцип конфіденційності?

19. У чому полягає принцип відокремлення аудиторської роботи та аудиторських рекомендацій?

20. У чому полягає принцип планування?

21. У чому полягає принцип документації?

22. У чому полягає принцип отримання аудиторських свідчень?

23. У чому полягає принцип перевірки системи обліку та контролю?

24. У чому полягає принцип складання аудиторського висновку?

25. У чому полягає принцип суттєвості?

26. У чому полягає принцип відповідальності?

27. У чому полягає принцип поінформованості замовника?

28. Чи є різниця між принципами зовнішнього аудиту та принципами внутрішнього аудиту?

Тематика рефератів:

1. Порівняльна характеристика об'єктів внутрішнього та зовнішнього аудиту.

2. Порівняльна характеристика принципів внутрішнього та зовнішнього аудиту.

3. Заходи боротьби по відмиванню грошей та існуючі випадки шахрайства, правопорушень в Україні.

4. Помилки та шахрайство при проведенні внутрішнього аудиту

5. Процедури внутрішнього аудиту, необхідні для виявлення ознак шахрайства або помилки та його дії.

6. Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках.

Рекомендована література:

1. АССА : [учеб. аудиторів Великобританії]. – К. , 2001. – 400 с.

2. Аудиторский словарь / [С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. ; под ред. В. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.

3. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.

4. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : моногр. / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.

5. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

6. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

7. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.

8. Джерелейко С. Д. Основи аудиту : підручник / С. Д. Джерелейко. – Хмельницький : ПВНЗ “УЕП”, 2007. – 144 с.

9. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.

10. Крупка Я.Д. Якісні характеристики аудиту / Я. Д. Крупка, А. Р. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – №4, Ч. 2, Т. 2. – С. 60 – 62.

11. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / редкол. С. О. Столярова (координатор проекту) [та ін.] ; [пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін.]. – К. : ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.

12. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; [за ред. В. В. Немченко]. – К. : ЦНЛ, 2008. – 240 с.

13. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2007. – 292 с.

14. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.

15. Справочник по аудиту / под ред. проф. Э. А. Уткина. – М. : Асоц. авторов и издателей “ТАНДЕМ” : ЭКМОС, 1999. – 440 с.

ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

- 4.1. Види організації аудиторських служб.**
- 4.2. Організаційна модель внутрішнього аудиту.**
- 4.3. Структура відділу внутрішнього аудиту.**
- 4.4. Права внутрішнього аудитора.**
- 4.5. Обов'язки внутрішнього аудитора.**
- 4.6. Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з іншими службами та підрозділами організації.**
- 4.7. Напрями взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту.**
- 4.8. Фактори впливу на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів.**
- 4.9. Особливості семифакторної моделі розрахунку кількості внутрішніх аудиторів та коефіцієнти до неї.**

4.1. Види організації аудиторських служб

Необхідність організаційної структури внутрішнього аудиту викликана потребами адміністрації економічного суб'єкту отримати своєчасну та релевантну інформацію для оцінки дій менеджерів усіх рівнів управління, підвищення іміджу підприємства серед ділових партнерів, зниження підприємницького ризику тощо.

Внутрішній аудит є одним з напрямів контролю з боку менеджменту, від якого очікують не лише інформації про роботу підрозділів підприємства, а й пропозицій з її удосконалення, що важливо для досягнення сталого розвитку підприємства.

Деякі економісти прикладом організації СВА наводять споживчу кооперацію. Це пов'язано з тим, що вона є власником з багатогалузевим господарством, різною структурою підприємств, що знаходяться на великій

відстані по всій країні, а відповідно, потребують внутрішнього аудиту.

Організаційна структура внутрішнього аудиту в споживчій кооперації різна і залежить від рішення зборів пайовиків і правління відповідних споживчих союзів. Іноді аудитори включені в склад ревізійних комісій чи контрольно-ревізійних відділів. В споживчих організаціях, наприклад Росії, діють ревізійні комісії та надані їм в допомогу аудитори для проведення інвентаризацій та перевірок. У своїй діяльності вони керуються затвердженим Положенням про відповідну службу і Статутом організації, в якому затверджені основні завдання, обов'язки, права та відповідальність аудиторів. В інших галузях ринкової економіки перехідного періоду СВА можуть бути організовані в таку структуру: ревізійна комісія, відділ ВА, група контролю, інвентаризаційне бюро та інше.

Внутрішній аудит в ринкових умовах господарювання відіграє роль спеціалізованої служби, не будучи при цьому одним із структурних підрозділів обліково-фінансової служби, а слугує частиною внутрішньогосподарського контролю.

Обов'язки і статус внутрішніх аудиторів варіюються і видозмінюються залежно від замовника. Внутрішній аудит має іншу природу, зміст, призначення і організацію, ніж зовнішній. СВА, будучи незалежним підрозділом, створеним в рамках організації, виконує систематичну, щоденну роботу по перевірці й оцінці її діяльності.

На вибір структури внутрішнього аудиту впливають такі фактори, як організаційно-правова форма, галузева належність, обсяги виробництва, ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку, стратегія фінансово-господарського розвитку, система інформаційного забезпечення, кваліфікація кадрів.

4.2. Організаційна модель внутрішнього аудиту

Робота аудиторських служб будується на основі принципів колегіальності, компетентності, самостійності, незалежності, конфіденційності, регламенту і інформаційної забезпеченості, відповідальності.

Модель внутрішнього аудиту показана на рис. 4.1.

Служба внутрішнього аудиту, як невід’ємна частина організації функціонує на основі державних і внутрішньо-фірмових документах і розпорядженнях, положенні про структурний підрозділ, посадових інструкціях, контрактах, укладених між аудитором і керівництвом підприємства.

Служба внутрішнього аудиту має бути забезпечений такими регламентами внутрішнього аудиту:

- положенням про відділ (службу) внутрішнього аудиту;
- посадовою інструкцією внутрішнього аудитора;
- календарним планом роботи відділу і його спеціалістів;
- стандартами внутрішнього аудиту;
- методичними вказівками з приводу планування внутрішнього аудиту;
- методичними вказівками про оформлення робочих документів аудитора;
- методичними вказівками про підготовку та написання аудиторського звіту;
- термінологічним словником внутрішнього аудитора.

Оскільки служба внутрішнього аудиту перевіряє велике коло питань, то в її складі можуть бути не тільки аудитори, а й спеціалісти інших сфер діяльності – з оподаткування, правових питань, фінансового аналізу, електронній обробці даних, статистиці тощо.

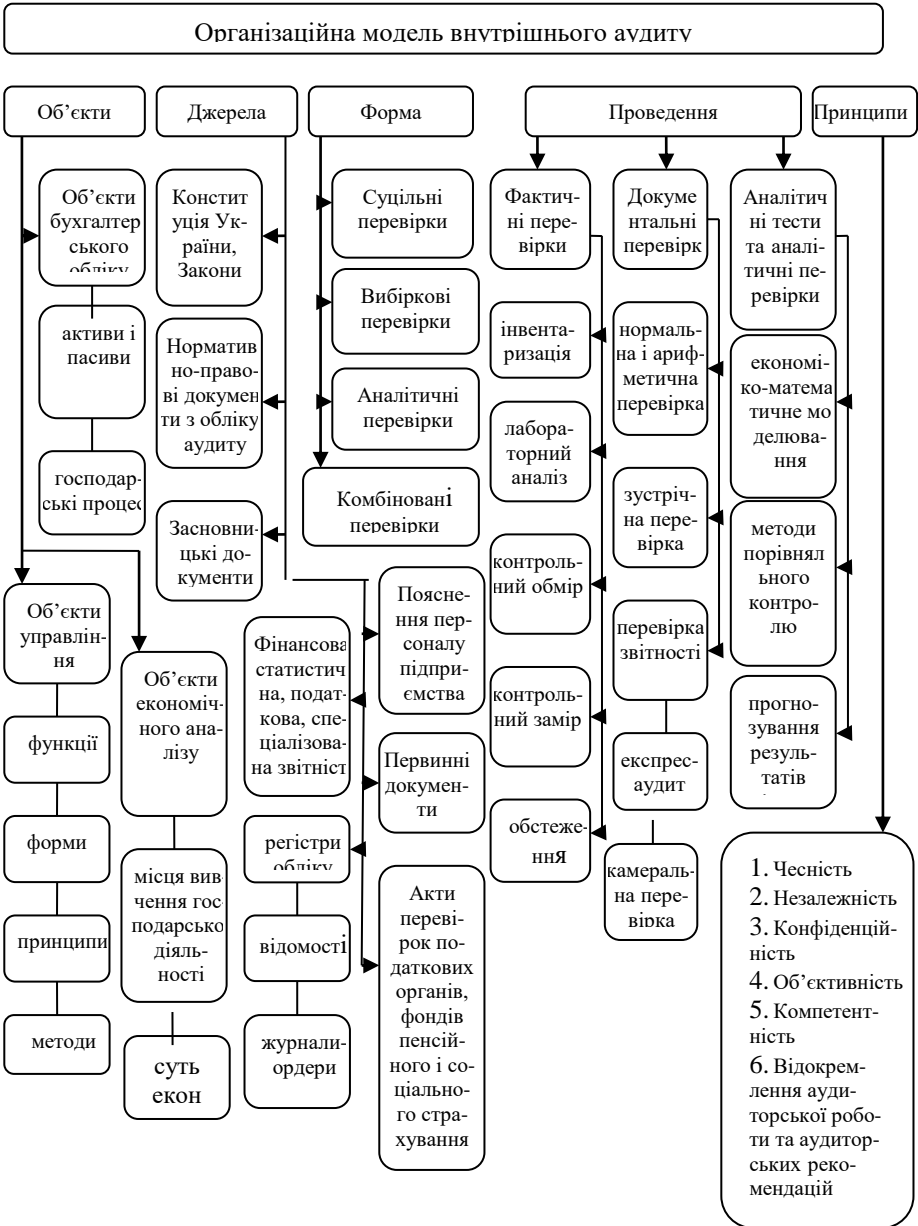


Рис. 4.1 – Організаційна модель внутрішнього аудиту

Спеціалісти можуть бути штатними працівниками або залучатися на договірних умовах для консультування, розробки методологічних і фінансових рішень з найбільш складних питань вивчення та розповсюдження досвіду. Доцільно, щоб в складі служби внутрішнього аудиту була передбачена посада спеціаліста, який має кваліфікаційний атестат зовнішнього аудитора та володіє методикою і технікою проведення зовнішнього аудиту. Бажано, щоб інші співробітники служби внутрішнього аудиту мали вищу освіту, що відповідає характеру їх роботи.

4.3. Структура відділу внутрішнього аудиту

Структуру відділу внутрішнього аудиту підприємств молочної галузі можна зобразити за допомогою такої схеми (рис. 4.2).

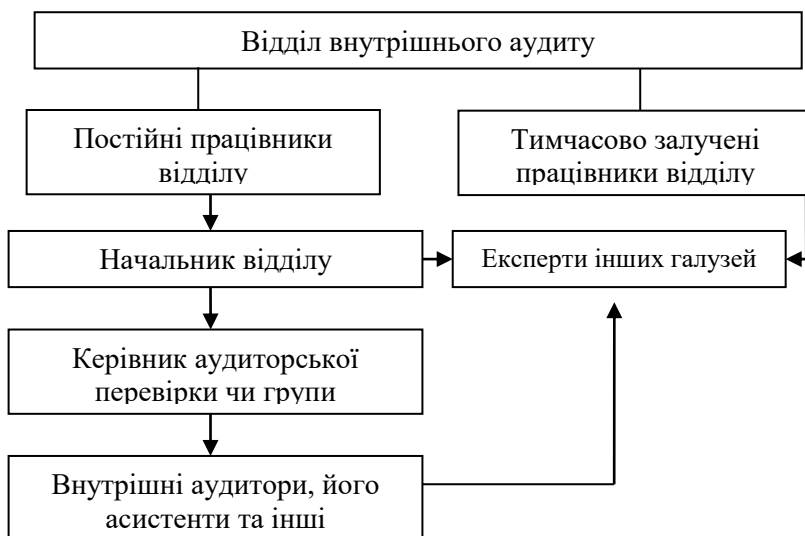


Рис. 4.2 – Структура відділу внутрішнього аудиту підприємства

Центральне місце в цій службі посідає начальник відділу внутрішнього аудиту підприємства, який безпосередньо пов'язаний з Радою директорів, оскільки має сповіщати її про всі питання, що становлять взаємний інтерес.

Доцільно, щоб для підтримання контактів начальник відділу регулярно брав участь у тих засіданнях Ради директорів, які стосуються питань аудиторської діяльності, фінансової звітності та управління організацією. Його присутність на цих засіданнях забезпечить обмін інформацією щодо планів і діяльності відділу внутрішнього аудиту, підвищить престиж останнього серед інших служб підприємства. Начальник відділу внутрішнього аудиту періодично оцінює роботу цієї служби й письмово чи усно повідомляє про стан справ Раду директорів, щорічно подає керівництву для схвалення календарні плани аудиторських робіт, проекти формування штатів і кошторису видатків.

Окрім цього він інформує адміністрацію про всі суттєві факти, розкриті в ході аудиторської перевірки, які можуть мати небажаний вплив на діяльність організації. Ці факти можуть бути пов'язані з порушеннями, протиправними діями, помилками, неефективністю, витратами, нерентабельністю, конфліктом інтересів, недостатністю контролю тощо.

Керівники організації забезпечують вибір відповідних заходів для усунення виявлених недоліків. Обов'язками начальника відділу внутрішнього аудиту також є визначення складу групи для перевірок і контроль за їхньою діяльністю, консультування аудиторів щодо документального оформлення результатів аудиторських процедур, проведення за потреби фінансового аналізу і консультацій з окремих питань, контролювання виконання наказів і розпоряджень адміністрації, складання звітів про проведену службою роботу.

Начальник цього відділу відповідальний за забезпечення нагляду за аудитом, який є неперервним процесом, починаючи з планування і завершуючи виконанням аудиторського завдання. Крім цього він надає підлеглим відповідні інструкції та затверджені програми проведення аудиторської перевірки; здійснює контроль за тим, щоб виявлені факти і висновки аудиторів підтверджувала робоча документація. Це надає впевненості в тому, що аудиторські висновки об'єктивні, точні, конструктивні, своєчасні, а цілі аудиту досягнуті. Необхідний рівень нагляду залежить від досвідченості внутрішніх аудиторів і складності аудиторського завдання.

Найбільш досвідчені працівники цього відділу призначаються керівниками аудиторської перевірки чи групи аудиторів. Їм доручають перевіряти і керувати персоналом, який здійснює аудиторську перевірку конкретного економічного суб'єкта чи його підрозділу.

Керівник групи внутрішніх аудиторів виконує наступні обов'язки:

- складає план-графік перевірок і встановлює черговість виконання робіт, комплектує виїзну групу та визначає обсяг діяльності аудиторів, складає загальний план і програму внутрішнього аудиту;

- доводить до відома керівника служби основні його результати, які можуть вплинути на зміст і висновки звіту про внутрішній аудит;

- бере участь у підготовці, безпосередньо здійснює та документально оформлює, систематизує результати аудиторських процедур;

- складає звіт про отримані результати внутрішнього аудиту та наполягає на прийнятті управлінських рішень; організовує та контролює роботу учасників виїзної групи внутрішніх аудиторів за обсягом і заданим строком; проводить консультації, перевіряє виконання наказів і розпоряджень керівництва підприємства.

Основний обсяг роботи в службі внутрішнього аудиту виконують аудитори. Головний принцип їхньої діяльності – об'єктивність, тобто збереження незалежної позиції, яку вони зобов'язані відстоювати в ході аудиторської перевірки.

Внутрішні аудитори не підпорядковують власної думки з питань аудиту думкам інших працівників, а приймають об'єктивні професійні рішення.

Суттєвою є незалежність внутрішнього аудитора, тобто він незалежний у тій діяльності, яку перевіряє. Це дає змогу висловити справедливі судження, необхідні для належного проведення аудиторської перевірки. Вимоги до аудитора щодо забезпечення незалежності досягаються шляхом надання відповідного статусу в організації, а також виконання кодексу професійної етики.

При призначенні на посаду внутрішнього аудитора насамперед беруть до уваги його відповідність критеріям освіти та досвідченості, вказуючи, зокрема, на обсяг виконаних робіт і ступінь відповідальності як фахівця. Однак сукупно співробітники служби внутрішнього аудиту мають володіти знаннями й навичками, необхідними для професійної діяльності в організації, потрібно вміти застосовувати стандарти, процедури та методи внутрішнього аудиту. Крім цього, аудитори мають знати принципи та методи бухгалтерського, управлінського та податкового обліку, вивчити основи таких дисциплін, як менеджмент, право, фінанси, інформаційні системи, економіка підприємства, судово-бухгалтерська експертиза тощо.

Для внутрішнього аудиту важливим є розуміння ситуацій, що виникають на підприємстві. Це означає здатність застосувати комплексні знання у різних ситуаціях, розпізнати суттєві відхилення чи потенційні проблеми, аналізувати їх, з'ясувати, яка потрібна допомога та прийняти зважене рішення.

У проведенні перевірки внутрішніми аудиторами на підприємствах можуть допомагати асистенти внутрішнього аудитора. Це особи, які ще не мають належної аудиторської практики, достатнього досвіду та знань з питань методології аудиту, а лише навчаються цієї діяльності. Внутрішній аудитор надає асистенту певний обсяг роботи, а потім контролює та оцінює результати її виконання. Асистентами можуть бути практиканти з вищих навчальних закладів, які проходять практику з бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту чи контролю.

За необхідності служба внутрішнього аудиту використовує працю експертів з інших галузей і ставить до них певні вимоги. Експертом призначається позаштатний спеціаліст організації, котрий має достатні знання, досвід і рівень кваліфікації в певній галузі, відмінній від обліку та аудиту, і який надає висновки з питань, що стосуються цієї галузі. Наприклад, знання експерта можуть бути використані для юридичної оцінки та інтерпретації договорів, установчих документів, нормативних актів, виявлення стану й оцінки окремих видів майна, виміру обсягів виконаних робіт тощо. Проте стандарти внутрішнього аудиту не регламентують роботу експерта, тому для прикладу може бути використаний аналогічний стандарт, який використовується у зовнішньому аудиті. Він може бути змінений з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. З експертом укладають договір щодо надання послуг від імені організації, при якій функціонує служба внутрішнього аудиту. Результати роботи експерта оформлюють письмово, їх вивчає аудиторська служба та вміщає склад робочої документації.

4.4. Права внутрішнього аудитора

Право – система загальнообов’язкових, встановлених чи визнаних державою і забезпечених державними санкціями (у випадку порушення) норм

До прав внутрішнього аудитора слід віднести:

1. Самостійно визначати форми та методи аудиторської перевірки з урахуванням загальних методологічних принципів, що стосуються служби внутрішнього аудиту, поширених норм і стандартів, професійних знань та досвіду.

2. Отримувати від керівників і уповноважених ними співробітників підрозділу, що перевіряється, необхідні для проведення перевірки документи.

3. Одержувати від осіб, діяльність яких перевіряється, або керівників структурних підрозділів, цехів письмові роз'яснення щодо виниклих питань і додаткові дані, необхідні для перевірки.

4. Залучати за потреби співробітників інших підрозділів для вирішення завдань внутрішнього аудиту.

5. Самостійно або залучаючи працівників підрозділу, що перевіряється, копіювати необхідні документи.

6. Отримувати за письмовим запитом необхідну для здійснення аудиторської перевірки письмову інформацію від "третьих" осіб.

7. Обстежувати об'єкти будівництва, території, склади, майстерні та інші виробничі, господарські і службові приміщення, місця зберігання готової продукції, сировини, обладнання.

8. Вимагати проведення повної чи часткової інвентаризації майна й зобов'язань підприємства або безпосередньо здійснити інвентаризацію разом з працівниками певних підрозділів організації.

9. Ставити питання про скликання позачергових зборів учасників.

10. Захищати майнові інтереси організації при господарських спорах в суді.

4.5. Обов'язки внутрішнього аудитора

Обов'язки – це зобов'язання, що випливають із законодавчих актів, нормативних документів, юридичних норм і правил, підписаних контрактів, положень про компанії, фірми, корпорації, посадових інструкцій, розпоряджень керівництва підприємства, об'єднань інших вищестоящих органів.

Внутрішній аудитор зобов'язаний:

1. Виконувати стандарти внутрішнього аудиту, Кодекс професійної етики, принципи аудиту при проведенні перевірки.

2. Дотримуватись основної стратегії й обліково-фінансової політики організації, при якій створена служба внутрішнього аудиту.

3. Володіти державною мовою, що дасть змогу якісно виконувати службові обов'язки.

4. Вивчати і знати зміст чинних нормативно-правових актів, наказів, розпоряджень керівництва, рішень зборів Ради директорів чи акціонерів товариства, укладених договорів, проектів договорів з іншими організаціями.

5. Організовувати постійний контроль діяльності підрозділів шляхом регулярних перевірок з метою встановлення відповідності до вимог законодавства, нормативних актів, стандартів професійної діяльності.

6. Кваліфіковано та якісно проводити аудиторські перевірки.

7. Надавати консультаційні послуги на прохання співробітників чи керівників структурних підрозділів товариства.

8. Перевіряти умови зберігання майна та розслідувати факти крадіжок власності засновників і товариства, а також порушень вимог податкового, валютного законодавства, з оплати праці й

зовнішньоекономічної діяльності, нормативних актів, внутрішніх документів, посадових інструкцій.

9. Розробляти рекомендації, надавати пропозиції та контролювати процес усунення порушень, мобілізувати виявлені резерви, вживати заходи щодо покращення ефективності управління.

10. Задокументувати кожен факт перевірки шляхом реєстрації та оформлення відповідних висновків.

11. Забезпечувати збереження і повернення отриманих від інших підрозділів документів.

12. Проводити експертизу достовірності та надійності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

13. Надавати керівництву пропозиції про плани роботи служби внутрішнього аудиту.

14. Брати участь у розробленні інструктивних та інших нормативно-правових документів з організації та здійснення цього виду аудиту.

15. Періодично здійснювати економічний і фінансовий аналіз господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів (філій).

16. Надавати підсумкову інформацію керівництву товариства та його перевіреним підзвітним підрозділам (філіям) і своєчасно інформувати про можливі підприємницькі ризики, випадки порушень нормативних актів і внутрішніх розпоряджень.

17. Організувати підготовку матеріалів до перевірки зовнішнім аудитором, податкової інспекції та інших органів контролю, брати активну участь у цих перевірках з метою відстоювання своєї точки зору та захисту інтересів товариства, а також набуття досвіду.

18. Відповідати перед власниками (акціонерами) та керівництвом за неякісне проведення аудиторської перевірки.

19. Вміти працювати зі спеціальними програмними засобами для обробки документів.

4.6. Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з іншими службами та підрозділами організації

Модель інформаційних потоків між відділом внутрішнього аудиту та іншими підрозділами підприємства показана на рис. 4.3.

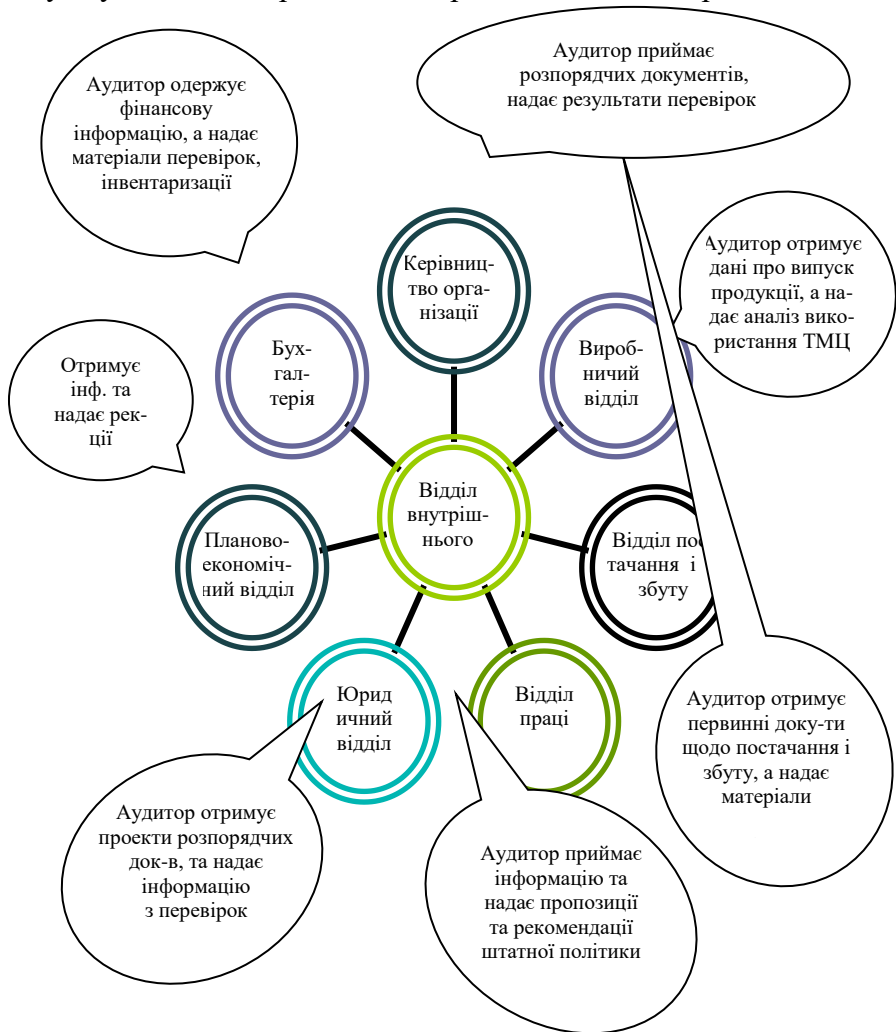


Рис. 4.3 – Модель інформаційних потоків між відділом внутрішнього аудиту та іншими підрозділами підприємства

Спільна робота дозволяє аудиторам досягти однозначного розуміння методів, способів і термінології аудиту. Методи, способи та термінологія зовнішніх аудиторів мають бути зрозумілими для внутрішніх аудиторів в обсязі, достатнім для того, щоб координувати внутрішній і зовнішній аудит, оцінювати достовірність роботи зовнішніх аудиторів, забезпечувати результативність спілкування в досягненні поставлених цілей. В свою чергу, якісна і надійна інформація внутрішніх аудиторів зміцнює довіру до них з боку зовнішніх аудиторів.

4.7. Напрями взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту

Напрями взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту такі:

1. Розгляд плану роботи служби внутрішнього аудиту за певний період і його обговорення на ранній стадії зовнішнього аудиту.

2. Визначення порядку зустрічей із співробітниками служби внутрішнього аудиту.

3. Попередня домовленість строків проведення робіт, обсягів аудиторської вибірки, рівнів тестів, методів визначення вибірки та порядку документального оформлення виконаної роботи внутрішніми аудиторами.

4. Взаємна координація планів аудиторської перевірки.

5. Регулярні робочі зустрічі.

6. Обмін звітами, за винятком конфіденційної інформації.

7. Вільний і відкритий взаємний доступ до робочої документації.

8. Спільне надання звітів керівництву та власникам підприємства.

9. Загальний порядок документування аудиту.

Попри взаємодію з підрозділами підприємства та зовнішніми аудиторами внутрішній аудитор не може і не повинен:

- ліквідувати або ідентифікувати усі випадки людських помилок та зловживань, але може ідентифікувати ймовірність їх наявності та збільшити ймовірність їх швидкого виявлення.

- здійснювати аудит кожного бізнес-процесу, але може оптимізувати вибір об'єктів для перевірки на підставі результатів попереднього аналізу ризиків.

- розробляти процедури для окремих структурних та операційних підрозділів організації, оскільки це негативно впливатиме на його незалежність, але може проаналізувати процедури, які розробляються цими підрозділами на предмет їх ефективності в рамках системи внутрішнього контролю організації.

- розробляти систему внутрішнього контролю. Це є прямим і безпосереднім завданням менеджменту організації. Внутрішній аудит може лише надавати консультаційну підтримку на етапі розробки СВК і не несе відповідальність за її створення.

Внутрішні та зовнішні аудитори можуть взаємодіяти при незалежній аудиторській перевірці, що знизить аудиторський ризик і надасть впевненості зовнішнім аудиторам при наданні аудиторського висновку.

8. Фактори впливу на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів

Внутрішній аудит зарекомендував себе як ефективний засіб контролю господарських процесів підприємства, систем бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю. Дослідження стану внутрішнього аудиту на підприємствах дозволяє зробити

висновок, що менеджмент підприємств не в змозі розрахувати оптимальну кількість працівників внутрішнього аудиту, щоб доходи від діяльності цього відділу перевищували витрати на його утримання.

Оптимальна кількість внутрішніх аудиторів залежить від таких чинників:

- загальна чисельність працюючих;
- валюта балансу;
- кількість покупців продукції;
- асортимент продукції.
- фактична кількість видів діяльності;
- кількість суб'єктів господарювання, що входять у склад підприємства;
- здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

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

Валюта балансу як фактор впливу на кількість внутрішніх аудиторів передбачає різноманітність заповнених підприємством статей балансу.

В активі балансу підприємств, як правило, завжди мають місце основні засоби, виробничі запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти. Рідше – поточні та довгострокові біологічні активи, нематеріальні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, витрати майбутніх періодів

В пасиві балансу підприємств завжди мають місце статутний, резервний і додатковий капітали, нерозподілені

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

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

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

Асортимент продукції також має прямий вплив на обсяги роботи внутрішніх аудиторів. Чим більший асортимент продукції підприємства, тим детальніше аудитор має вивчати процеси виробництва, здійснювати контрольні запуски списання сировини на виробництво продукції, надавати пропозиції щодо удосконалення процесу виробництва. Крім того значний асортимент продукції передбачає значну кількість документації, яку оцінює аудитор.

Підприємства здійснюють свою діяльність в межах статуту. Однак на практиці кількість видів діяльності

незначна. Це, як правило, виробництво різних видів продукції, торгівля, надання різних послуг з оренди, зберігання, виконання робіт тощо. Тому, за наявності на підприємстві інших видів діяльності, окрім виробництва продукції, обсяг роботи внутрішніх аудиторів також збільшується. Це пояснюється тим, що аудиторю, наприклад, необхідно розуміти особливості торгівельної діяльності, відображення в обліку торгових націнок, використання розрахунково-касового апарату, отримання патентів на торгівлю тощо. Крім того збільшується обсяг первинної та зведеної документації, яку аудитор має опрацювати.

На чисельність внутрішніх аудиторів впливає наявність дочірніх підприємств. При цьому до функціональних завдань внутрішнього аудитора належить перевірка та оцінка консолідованої фінансової звітності підприємства, господарських операцій на дочірніх підприємствах.

При здійсненні підприємством експортно-імпортних операцій аудиторю необхідно постійно виконувати значний додатковий обсяг роботи, оскільки зовнішньоекономічна діяльність має особливий вплив на формування валових доходів і витрат підприємства, балансової вартості іноземної валюти у податковому обліку; вона передбачає відображення курсових різниць у фінансовому обліку та відображені їх у звітності, перерахунок іноземної валюти та монетарної дебіторської та кредиторської заборгованості на дату балансу тощо. Крім того, на підприємстві до обов'язків внутрішнього аудитора може бути віднесено контроль за строками виконання зовнішньоекономічних контрактів.

4.9. Особливості семифакторної моделі розрахунку кількості внутрішніх аудиторів та коефіцієнти до неї

Виокремлення та обґрунтування чинників впливу на обсяг роботи внутрішніх аудиторів та їх кількість, слід використовувати семифакторну модель визначення оптимальної чисельності працівників відділу внутрішнього аудиту:

$$K_0 = 1 + x_1(\text{ЧП}) + x_2(\text{ВБ}) + x_3(\text{КПП}) + x_4(\text{АП}) + x_5(\text{КВД}) + x_6(\text{ДП}) + x_7(\text{ЗЕД}) \quad (4.1)$$

де: K_0 – оптимальна кількість працівників внутрішнього аудиту;

x_1 – чисельність працюючих (ЧП);

x_2 – валюта балансу (ВБ);

x_3 – кількість покупців продукції (КПП);

x_4 – асортимент продукції (АП);

x_5 – кількість видів діяльності (КВД);

x_6 – наявність дочірніх підприємств (ДП);

x_7 – зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД).

На підприємстві з чисельністю працюючих до 50 чоловік окремих відділ внутрішнього аудиту створювати не доцільно. Внутрішній контроль при цьому може бути покладений на головного бухгалтера чи директора підприємства.

Якщо чисельність персоналу перевищує 50 чоловік, необхідно вводити посаду внутрішнього аудитора.

У формулі 4.1 це відображено за “1”. Розрахунок коефіцієнтів x_1 – x_7 наведено у табл. 4.1.

За даними таблиці 1 можна зробити такі висновки:

1) якщо чисельність працюючих підприємства складає від 50 до 500 чол., то має бути один працівник відділу внутрішнього аудиту; при чисельності 501 – 1000 чол. коефіцієнт x_1 множиться на 1,5, а при чисельності більше 1000 чол. коефіцієнт x_1 дорівнюватиме 2;

Таблиця 4.1 – Розрахунок коефіцієнтів для моделі оптимального визначення кількості працівників внутрішнього аудиту

Показник	Значення показника	Коефіцієнт моделі і його значення						
		x1	x2	x3	x4	x5	x6	X7
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ЧП, чол.	50-500	1						
	501-1000	1,5						
	>1000	2						
ВБ, млн. грн.	<1		0					
	1-5		0,25					
	6-10		0,5					
	>10		0,75					
КПП, шт.	<50			0				
	50-250			0,25				
	>250			0,5				
АП, шт.	<6				0			
	6-15				0,2			
	>15				0,4			
КВД, шт.	<4					0		
	4-8					0,2		
	>8					0,4		
ДП	ні						0	
	так						0,2	
ЗЕД	ні							0
	так							0,2

2) при величині валюти балансу підприємства до 1 млн. грн. чисельність внутрішніх аудиторів не збільшується; якщо величина валюти балансу складає 1 – 5 млн. грн. необхідно збільшити кількість працівників відділу внутрішнього аудиту на 0,25 чол.; 6 – 10 млн. на 0,5 чол.; більше 10 млн. – на 0,75 чол.;

3) якщо кількість покупців продукції підприємства менша 50 осіб, то кількість внутрішніх аудиторів не

збільшується; при кількості від 50 до 250 осіб необхідно збільшити кількість аудиторів на 0,25 чол., більше 250 осіб – на 0,5 чол.;

4) при виробництві до 5 видів продукції чисельність внутрішніх аудиторів не змінюється; при виробництві від 6 до 15 видів продукції збільшуємо кількість аудиторів на 0,2 чол., більше 15 – на 0,4 чол.;

5) якщо фактична кількість видів діяльності підприємства менша 4, то чисельність відділу внутрішнього аудиту не змінюється; при кількості 4 – 8 збільшуємо чисельність на 0,2 чол., а якщо більше 8 – на 0,4 чол.;

6) якщо у суб'єкта господарювання є дочірні підприємства, то штат відділу внутрішнього аудиту необхідно збільшити на 0,2 чол.;

7) якщо підприємство здійснює зовнішньоекономічну діяльність, то штат відділу внутрішнього аудиту також необхідно збільшити на 0,2 чол.

Ключові терміни та поняття: аудиторська служба, посадова інструкція, кваліфікаційна характеристика, організація внутрішнього аудиту, обов'язки внутрішнього аудитора, права внутрішнього аудитора, валюта балансу, асортимент, види діяльності, загальна чисельність працюючих, зовнішньоекономічна діяльність.

Питання для самоперевірки:

1. У якій формі може створюватись служба внутрішнього аудиту?

2. Що впливає на вибір структури внутрішнього аудиту?

3. Які основні компоненти організаційної моделі внутрішнього аудиту?
4. Охарактеризуйте організаційну модель внутрішнього аудиту.
5. Якими регламентами має бути забезпечена служба внутрішнього аудиту?
6. Які розділи має містити положення про службу внутрішнього аудиту?
7. Які положення має містити посадова інструкція внутрішнього аудитора?
8. Опишіть структуру відділу внутрішнього аудиту підприємства.
9. Що таке право?
10. Що таке обов'язок?
11. Якими правами має бути наділений внутрішній аудитор?
12. Які обов'язки покладено на внутрішнього аудитора?
13. Які є напрями взаємодії між зовнішнім і внутрішнім аудитором?
14. З якими підрозділами підприємства взаємодіє служба внутрішнього аудиту?
15. У чому полягає взаємодія відділу внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства?
16. Від яких факторів залежить оптимальна кількість внутрішніх аудиторів на підприємстві?
17. Як впливає на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів загальна чисельність працюючих?
18. Як впливає на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів валюта балансу?
19. Як впливає на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів кількість покупців продукції?
20. Як впливає на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів асортимент продукції?

21. Як впливає на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів фактична кількість видів діяльності, які здійснює підприємство?

22. Як впливає на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів кількість суб'єктів господарювання, що входять у склад підприємства?

23. Як впливає на оптимальну кількість внутрішніх аудиторів здійснення ЗЕД?

24. Як виглядає семи факторна модель визначення оптимальної чисельності працівників відділу внутрішнього аудиту?

25. Як розраховуються коефіцієнти для моделі оптимального визначення кількості працівників внутрішнього аудиту?

26. Які ще фактори, на вашу думку, мають вплив на розрахунок оптимальної чисельності внутрішніх аудиторів?

Тематика рефератів:

1. Характеристика регламентів відділу внутрішнього аудиту на підприємстві.

2. Характеристика взаємовідносин між відділом внутрішнього аудиту та іншими підрозділами підприємства.

3. Організація маркетингового аудиту.

4. Методика проведення логістичного аудиту.

Рекомендована література:

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.: ил.

2. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; [гл. ред. сер., проф. Я. В. Соколов]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

3. АССА : [учеб. аудиторів Великобританії]. – К. , 2001. – 400 с.
4. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли та ін. [пер. с англ. С. М. Бичкова]. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 542 с.
5. Аудиторський словарь / [С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. ; под ред. В. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
6. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.
7. Богомолів А. М. Внутренній аудит. Організація і методика проведення / А. М. Богомолів, Н. А. Голощапов. – М. : Экзамен, 2000. – 192 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.
9. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
10. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.
11. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.
12. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
13. Основи аудиту : навч. посіб. / С. І. Дерев'янку, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К. : ЦУЛ, 2008. – 328 с.
14. Парушина Н. В. Планирование аудита / Н. В. Парушина, Т. А. Баркова // Аудитор. – 2003. – № 2. – С. 36 – 41.
15. Редько О. Ю. Основи методики аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 4. – С. 56 – 62.

ТЕМА 5. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

5.1. Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з економічною безпекою підприємства.

5.2. Вплив внутрішнього аудиту на складові економічної безпеки підприємства.

5.1. Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з економічною безпекою підприємства

Важливе місце посідає внутрішній аудит у сфері економічної безпеки підприємства. Економічна безпека підприємства – це захищеність його діяльності від негативного впливу зовнішнього середовища, а також здатність швидко усунути виниклі загрози або пристосуватися до наявних умов, що негативно впливають на його діяльність. Також під економічною безпекою розуміють такий стан корпоративних ресурсів (ресурсів капіталу, персоналу інформації і технології, техніки та устаткування, прав) і підприємницьких можливостей, за якого гарантується найбільш ефективно їхнє використання для стабільного функціонування та динамічного науково-технічного й соціального розвитку, запобігання внутрішнім і зовнішнім негативним впливам (загрозам).

Головна та функціональні цілі зумовлюють формування необхідних структуроутворюючих елементів і загальної схеми організації економічної безпеки. До структури функціональних складових економічної безпеки належить фінансова, ресурсна, технологічна та соціальна складова.

Головною метою внутрішнього аудиту вважається надання оперативної інформації з метою допомогти управлінню. Внутрішній аудит покликаний допомагати керівникам і працівникам різних підрозділів підприємства

зادля підвищення ефективності їх діяльності. А якісне функціонування цих підрозділів прямо впливає на економічну безпеку підприємства. Отже, внутрішній аудит має прямий вплив на економічну безпеку підприємства (рис. 5.1).



Рис. 5.1 – Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з економічною безпекою підприємства

Внутрішній аудит має прямий вплив на економічну безпеку підприємства, а економічна безпека зі свого боку –

пряму залежність від ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит забезпечує і гарантує оптимальність кожної із складових економічної безпеки, забезпечує досягнення головної мети фінансово-господарської діяльності підприємства – отримання прибутку.

Менеджмент не буде витрачати коштів на усунення тих глобальних економічних проблем підприємства, які своєчасно і безповоротно усуне внутрішній аудит.

5.2. Вплив внутрішнього аудиту на складові економічної безпеки підприємства.

У табл. 5.1. відображено вплив внутрішнього аудиту на складові економічної безпеки підприємства

Таблиця 5.1 – Вплив внутрішнього аудиту на складові економічної безпеки підприємства

Складова економічної безпеки	Характеристика складової економічної безпеки	Вплив внутрішнього аудиту
1. Фінансова	<ul style="list-style-type: none">- динаміка обсягів виробництва й чистого прибутку;- розмір заборгованості;- частка на ринку;- наявність та частка державних інвестицій;- рівень рентабельності;- капіталовкладення;- довгострокові кредити.	Внутрішній аудитор запобігає зловживанням і усуває помилки та неточності при формуванні собі вартості продукції й одержанні доходу від її реалізації. Дає аналіз доцільності одержання довгострокових кредитів, порівнюючи всі можливі альтернативні варіанти.

2. Техноло-гічна	<ul style="list-style-type: none"> - ступінь зносу основних засобів; - завантаження спеціалізованого устаткування; - доступ до „ноу-хау”; - частка витрат на науково-дослідні роботи; - введення в дію нових основних засобів. 	<p>Внутрішній аудитор перевіряє правильність відображення операцій з надходження, внутрішнього переміщення, нарахування амортизації та вибуття необоротних активів. Дає аналіз технологічній оснащеності підприємства та рівень його завантаження.</p>
3. Ресурсна	<ul style="list-style-type: none"> - забезпеченість виробництва основними видами ресурсів; - коефіцієнт забезпеченості запасів і витрат власними джерелами; - можливість заміни та якість ресурсів. 	<p>Перевіряє законність операцій з виробничими запасами, а також доцільність їх закупівлі в того чи іншого постачальника, наявність договорів, здійснює контрольний запуск сировини у виробництво з метою визначення нормативних витрат запасів. Дає аналіз забезпеченості запасами, визначає величину оптимального рівня запасів на складі.</p>
4. Соціальна	<ul style="list-style-type: none"> - розмір мінімальної заробітної плати на підприємстві; - середня заробітна плата на підприємстві; - чисельність працівників, заробітна плата яких нижча прожиткового мінімуму; - заборгованість по 	<p>Перевіряє законність та доцільність операцій, з питань нарахування заробітної плати та пов'язаних з нею відрахувань: основні й додаткові відпустки, лікарняні, преміальні тощо. Дає аналіз причин забор-</p>

	заробітній платі; - питома вага заробітної плати в ціні продукції; - темпи скорочення чисельності персоналу; - тривалість робочого тижня.	гованості по заробітній платі та пропозиції вирішення відповідних проблем.
--	--	--

Ключові терміни та поняття: економічна безпека, складова економічної безпеки.

Питання для самоперевірки:

1. Дайте визначення економічній безпеці підприємства.
2. У чому полягає вплив внутрішнього аудиту на економічну безпеку підприємства?
3. Як внутрішній аудит впливає на фінансову складову економічної безпеки?
4. Як внутрішній аудит впливає на технологічну складову економічної безпеки?
5. Як внутрішній аудит впливає на ресурсну складову економічної безпеки?
6. Як внутрішній аудит впливає на соціальну складову економічної безпеки?

Тематика рефератів:

1. Внутрішній аудит системи управління персоналом.
2. Внутрішній аудит фінансової стійкості підприємства.
3. Контроль якості внутрішнього аудиту.

Рекомендована література:

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с. : ил.
2. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; [гл. ред. сер., проф. Я. В. Соколов]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
3. АССА : [учеб. аудиторів Великобританії]. – К. , 2001. – 400 с.
4. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли та ін. [пер. с англ. С. М. Бичкова]. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 542 с.
5. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.
7. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
8. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.
9. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.
10. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
11. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.
12. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с.
13. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підруч. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 395 с.

ТЕМА 6. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ

6.1. Внутрішній аудит функцій управління.

6.2. Внутрішній аудит додержання принципів управління.

6.3. Внутрішній аудит методів управління.

6.1. Внутрішній аудит функцій управління

Внутрішній аудит процесу управління передбачає перевірку якості менеджменту, тобто взаємозв'язку його функцій, додержання його принципів, ефективне використання його методів, правильна побудова організаційних форм і рівнів управління (рис. 6.1).



Рис. 6.1 – Внутрішній аудит процесу управління

Функції менеджменту (управління) – сукупність дій і операцій, які здійснює менеджмент організації з метою узгодження спільної діяльності її працівників у процесі досягнення цілей організації.

Об'єктами аудиту при вивченні функцій менеджменту організації є не просто планування, організація, мотивація, контроль і координація, а взаємодія та узгодження даних

функцій між собою в процесі менеджменту. Використовуючи взаємозв'язок між функціями управління, внутрішній аудитор оцінює, як підприємство забезпечене людськими та іншими ресурсами не тільки з кількісного боку, але й з якісного.

На цьому етапі перевірки він надає свої пропозиції з покращення використання ресурсів. Внутрішній аудитор аналізує процеси надходження й зберігання сировини і матеріалів, фінансових, технологічних та інших ресурсів, оцінює результати діяльності від їх використання, визначає, яка саме функція менеджменту вплинула на результати діяльності краще, а яка гірше, і чому так сталося, пропонує імовірні шляхи усунення недоліків тощо.

Складною ділянкою внутрішнього аудиту є аудит принципів менеджменту.

Принцип – правило, порушення якого призводить до дискредитації об'єкту. Наприклад, порушення принципу незалежності внутрішнього аудиту призводить до порушення самого аудиту, що підриває довіру та робить аудит неефективним і неправильним.

6.2. Внутрішній аудит додержання принципів управління

Принципи менеджменту, їх характеристика й оцінка внутрішнім аудитором наведена в табл. 6.1.

Таблиця 6.1 – Внутрішній аудит додержання принципів управління

Принцип	Характеристика принципу	Оцінка принципу внутрішнім аудитором
1. Принцип єдиноначальності	Люди краще реагують на те, що ними керує	Аудитор перевіряє потік управлінської інформації від керую-

	один начальник	чої системи до керуваної, а також пряму підпорядкованість працівників лише одному керівнику; впевнюється, що немає дублювання функцій керівників різних відділів
2. Принцип мотивації	Чим ретельніше менеджери здійснюють заохочення та покарання, тим ефективнішою буде мотивація	Аудитор оцінює форми мотивації на підприємстві, ефективність і дієвість мотивації.
3. Принцип лідерства	Люди схильні йти за тими, в кому вони бачать засіб задоволення своїх особистих потреб	На цьому етапі перевірки аудитор визначас наявність лідера, впевнюється в його морально-етичних якостях, оскільки з нього беруть приклад працівники
4. Принцип науковості	Цей принцип полягає в побудові всієї системи управління на новітніх досягненнях науки менеджменту	Аудитор аналізує втіленні в менеджменті новітні досягнення і як вони вплинули на ефективність виробництва.
5. Принцип відповідальності	Необхідно мати певні інструкції, положення та системи матеріальної та іншої відповідальності	Аудитор здійснює оцінку відповідальності працівників і ставлення їх до своїх обов'язків шляхом проведення тестування й анкетування
6. Принцип правильного добору та	Якщо у вас чесний бізнес, то підбір кадрів	Це найважливіший етап перевірки дотримання принципів

розстановки кадрів	здійснюється тільки за діловими якостями на основі правил професійного відбору та рекомендацій консультантів	менеджменту, адже від кваліфікації персоналу прямо залежить ефективність діяльності підприємства. Аудитор оцінює якісний склад кадрів і надає пропозиції з підбору працівників.
7. Принцип забезпечення зворотного зв'язку	Це одержання інформації про результати роботи, які дають можливість порівнювати фактичний стан з планом	Аудитор перевіряє прозорість руху інформації між підрозділами, надає пропозиції по усуненню перешкод руху інформації.

6.3. Внутрішній аудит методів управління

Наступним етапом внутрішнього аудиту є аудит методів менеджменту.

Метод – шлях досягнення мети.

Методи управління – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких менеджмент виконує свої функції і прямує до досягнення своєї мети.

Головним завданням внутрішнього аудиту на цьому етапі перевірки є дослідження ефективності тих чи інших методів управління, визначення, які з них найефективніше впливають на покращення результатів діяльності і чому.

До методів управління відносять економічні, організаційно-розпорядчі і соціальні методи.

Процедури внутрішнього аудиту методів управління наведено в табл. 6.2.

Таблиця 6.2 – Внутрішній аудит методів управління

Методи управління	Завдання аудитора
1. Економічні	<p>Аудитор в першу чергу перевіряє ефективність використання засобів та інструментів, які цілеспрямовано впливають на створення умов для функціонування й розвитку підприємства. Внутрішній аудитор оцінює такі економічні важелі та інструменти, як політика в галузі ціноутворення, витрат виробництва, фінансування та кредитування. Аудитор визначає вплив кожного фактору на кінцевий результат</p>
2. Організаційно-розпорядчі (адміністративні)	<p>Так як сутність цього методу полягає в виконанні підлеглими нормативних та індивідуальних актів управління, то завданням внутрішнього аудитора є оцінка Статуту, положень, інструкцій, наказів, їх вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства. Внутрішній аудитор знаходить ті внутрішні документи, які на його думку перешкоджають підвищенню ефективності діяльності.</p> <p>Внутрішній аудитор оцінює вплив нормативних актів управління шляхом тестування. Так як адміністративні методи можуть стосуватися тих сфер діяльності підприємства, які не входять в компетенцію аудитора, він може залучати до перевірки відповідних фахівців.</p>
3. Соціально-психологічні	<p>Внутрішній аудитор оцінює соціальний і психологічний вплив на працівників, які задіяні в процесі виробництва. Він тестує ефективність способів і прийомів,</p>

	<p>спрямованих на розвиток виробничого колективу, трудову і творчу активність його працівників, формування духовних інтересів і їх світогляд тощо.</p> <p>Внутрішній аудитор також оцінює наявність морального стимулювання, зокрема забезпечення професійного росту, як беруться до уваги ініціативи працівників і т.д.</p>
--	--

Ключові терміни та поняття: функція управління, метод управління, принцип управління.

Питання для самоперевірки:

1. Які є складові внутрішнього аудиту процесу управління?
2. Що являє собою функція менеджменту?
3. Які є функції менеджменту?
4. Що є об'єктом внутрішнього аудиту при оцінці функцій менеджменту?
5. Що таке принцип менеджменту?
6. Які є принципи менеджменту?
7. Як здійснюється оцінка внутрішнім аудитором принципу єдиноначальності?
8. Як здійснюється оцінка внутрішнім аудитором принципу мотивації?
9. Як здійснюється оцінка внутрішнім аудитором принципу лідерства?
10. Як здійснюється оцінка внутрішнім аудитором принципу науковості?
11. Як здійснюється оцінка внутрішнім аудитором принципу відповідальності?
12. Як здійснюється оцінка внутрішнім аудитором принципу правильного добору та розстановки кадрів?

13. Як здійснюється оцінка внутрішнім аудитором принципу забезпечення зворотного зв'язку?

14. Що являє собою метод менеджменту?

15. Які є методи менеджменту?

16. У чому полягає завдання внутрішнього аудитора при оцінці економічних методів управління?

17. У чому полягає завдання внутрішнього аудитора при оцінці організаційно-розпорядчих методів управління?

18. У чому полягає завдання внутрішнього аудитора при оцінці соціально-психологічних методів управління?

Рекомендована література:

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.

2. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.

3. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

4. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443с.

5. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.

6. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.

7. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

8. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с.

9. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с.

10. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підруч. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 395 с.

ТЕМА 7. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ

7.1. Процедури процесу постачання.

7.2. План внутрішнього аудиту процесу постачання.

7.3. Внутрішній аудит руху запасів.

7.4. Внутрішній аудит транспортно-заготівельних витрат.

7.1. Процедури процесу постачання

Важливе місце у внутрішньому аудиті займає аудит процесу постачання. Процес постачання є першою ланкою в процесі виробництва продукції. Основне завдання даного процесу полягає в забезпеченні потреб виробничого процесу в різноманітних факторах виробництва – сировині, матеріалах, паливі, тарі, запасних частинах, малоцінних та швидкозношуваних предметах, основних засобах, живій роботі, капіталі та інших ресурсах.

Головна мета аудиту на цьому етапі – визначити сильні та слабкі сторони процесу постачання на підприємстві.

Внутрішній аудитор надає достовірну інформацію вищим і лінійним керівникам про якісний і кількісний стан одержуваної сировини, матеріалів, запчастин, засобів тощо. Для досягнення поставленої мети аудитор ознайомлюється із загальними процедурами, основними документами та методами контролю процесу постачання (рис. 7.1).

Оцінка надійності процесу постачання здійснюється в три таких етапи:

1. Загальне знайомство.
2. Первинна оцінка надійності системи.

3. Підтвердження достовірності надійності системи.

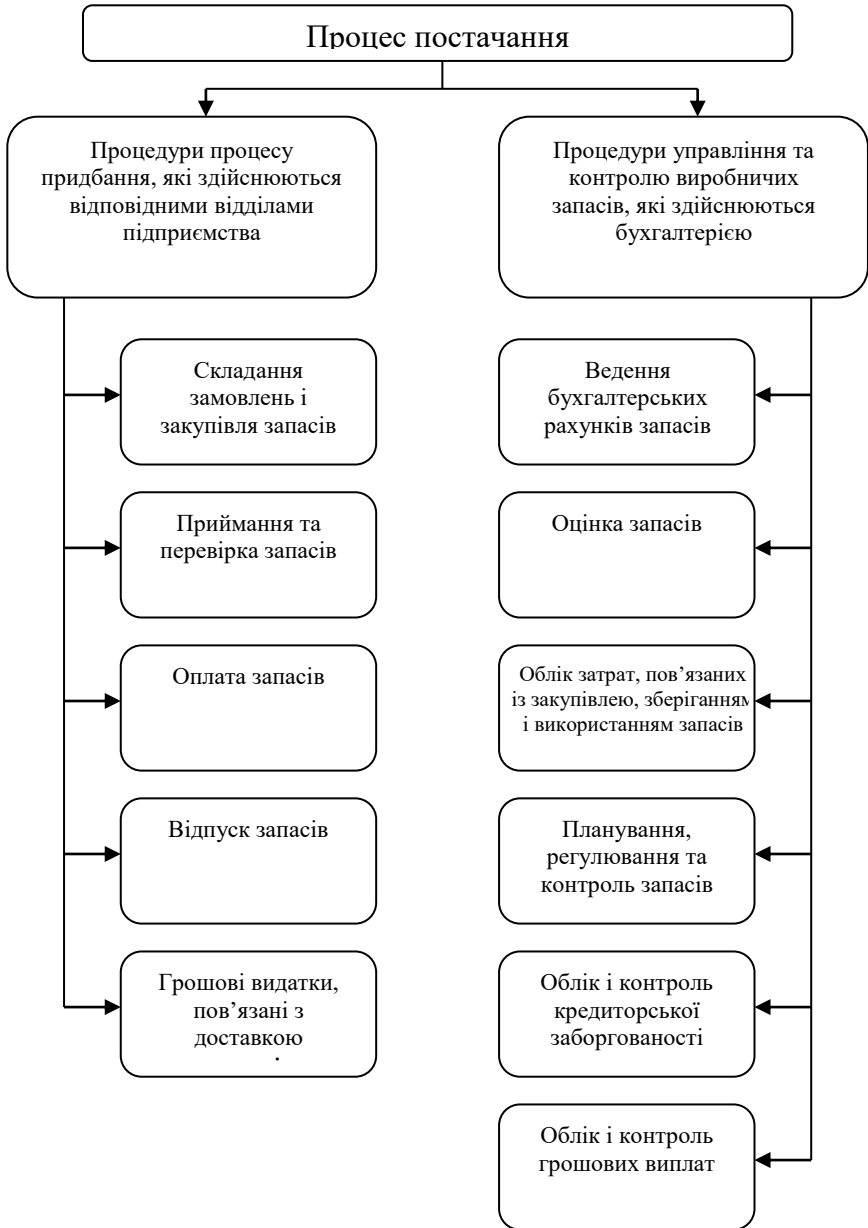


Рис. 7.1 – Процедури процесу постачання

7.2. План внутрішнього аудиту процесу постачання

План і програма аудиту процесу постачання враховує оптимальний рівень суттєвості й аудиторський ризик, а також значущі для аудитора сфери, виявлені за допомогою аналітичних процедур.

Доцільно, щоб загальний план аудиту включав перевірку оборотів і сальдо за рахунками бухгалтерського обліку, які використовуються в процесі постачання товарно-матеріальних цінностей.

В загальному плані аудитор передбачає строки та графік проведення аудиту, підготовку робочих документів, а також способи проведення перевірки.

Крім того, в плані рекомендується передбачити формування аудиторської групи та розподіл аудиторів відповідно до їх професійних якостей, інструктаж всіх членів аудиторської групи, контроль керівника групи за виконання плану, якістю роботи та належним оформленням її результатів.

План внутрішнього аудиту процесу постачання запасів містить такі пункти:

1. Збір необхідної інформації, що стосується процесу постачання.

2. Попередня оцінка аудиторського ризику та встановлення рівня суттєвості.

3. Підбір членів аудиторської групи та їх інструктаж.

4. Організація проведення інвентаризації матеріальних цінностей і розрахунків, пов'язаних з ними.

5. Аудит надійності та ефективності внутрішнього контролю процесу постачання.

6. Аудит операцій і сальдо за рахунками товарно-матеріальних цінностей.

7. Аудит витрат, пов'язаних з придбанням і закупівлею матеріальних цінностей.

8. Аудит розрахунків з постачальниками і кредиторської заборгованості.

9. Систематизація робочої документації і належне оформлення результатів внутрішнього аудиту.

Після складання загального плану аудиту аудитор розробляє програму аудиту, яка з одного боку є сукупністю тестів засобів обліку й контролю, а з іншого – сукупність процедур, які буде здійснювати аудитор при перевірці об'єктів аудиту.

7.3. Внутрішній аудит руху запасів

Запаси – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;

- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою.

Перш ніж скласти програму внутрішнього аудиту руху запасів, аудитор повторно ознайомлюється зі всіма нормативно-правовими документами, які регулюють облік надходження, внутрішнього переміщення та вибуття запасів на підприємстві.

Кількість нормативних документів, що регулюють господарські операції з виробничими запасами, є досить значною, крім того, вони часто змінюються та є особливими для окремих суб'єктів господарювання залежно від галузі.

В табл. 7.1 запропоновані не конкретні нормативно-довідкові документи, а їх групи як джерела інформації.

Таблиця 7.1 – Нормативно-довідкові документи, які використовуються в ході внутрішнього аудиту запасів

Джерело інформації	Зміст операції	Використання інформації аудиторами
П(С)БО 9 "Запаси"	Методика обліку запасів на підприємстві, розкриття інформації в фінансовій звітності	Нормативно-правове регулювання при дослідженні операцій, пов'язаних із рухом запасів
Нормативні документи про поставки продукції виробничо-технічного призначення	Договірні відносини між підприємствами постачальниками та покупцями виробничо-технічного призначення	Доцільність придбання продукції виробничо-технічного призначення та її використання, дотримання правил приймання за кількістю та якістю
Нормативні документи про інвентаризацію запасів	Організація та проведення інвентаризації запасів	Дотримання нормативних актів при здійсненні контролю за цілісністю запасів, визначення розмірів нестачі, їх пошкодження, встановлення осіб, відповідальних за збитки

<p>Нормативні акти, що регулюють складання бланків первинних документів і документообіг у бухгалтерському обліку</p>	<p>Порядок оформлення первинних документів при виконанні операцій на підприємствах, надання їм юридичної сили</p>	<p>Дослідження операцій, пов'язаних із рухом запасів, використання первинних документів у системі доказів</p>
<p>Нормативно-довідкова інформація про порядок видачі доручень на отримання запасів, відпуск їх за дорученнями</p>	<p>Застосування доручень при оформленні операцій, пов'язаних з отриманням та відпуском запасів</p>	<p>Визначення відповідальних осіб за отримані запаси</p>
<p>Основне положення про облік тари на підприємстві</p>	<p>Організація та методика обліку тари на підприємстві</p>	<p>Дослідження операцій із використанням тари та її обліку</p>
<p>Нормативні документи про бухгалтерський облік МПП</p>	<p>Порядок обліку МПП</p>	<p>Дослідження операцій з МПП</p>
<p>МПП на складі та в експлуатації</p>	<p>Дотримання нормативних актів при обліку МПП</p>	<p>Дослідження операцій про передачу МПП в експлуатацію</p>
<p>Податкове законодавство</p>	<p>Оподаткування операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів</p>	<p>Дослідження правильності оподаткування операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів</p>
<p>Короткі вказівки про застосування типових</p>	<p>Правила оформлення первинних</p>	<p>Оцінка якості первинних документів з</p>

міжгалузевих форм первинної документації з обліку запасів	документів з обліку запасів	обліку запасів на підприємстві
Нормативні документи про норми списання та витрачання запасів	Списання запасів за кількістю та якістю	Дослідження операцій із списання запасів
Нормативні документи про списання природного убутку	Встановлення втрат у межах природного убутку	Дослідження операцій із списання втрат у межах природного убутку

7.4. Внутрішній аудит транспортно-заготівельних витрат

Важливою складовою процесу постачання є формування транспортно-заготівельних витрат (далі ТЗВ).

Мета внутрішнього аудиту полягає в аналізі складу й обґрунтуванні витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням запасів.

При аудиті ТЗВ краще скористатися тестуванням системи обліку та контролю, ніж скласти програму, адже ця складова процесу постачання не є громіздкою, хоча і є важливою.

На основі тестування можна зробити висновки про достовірність отриманих аудиторських доказів, особливості формування транспортно-заготівельних витрат на підприємстві

ТЗВ, складські витрати характеризують роботу відділу постачання, тому їх відокремлений облік і аудит має принципове значення. Отримана інформація про структуру і динаміку таких витрат дає можливість

розрахувати економічні показники, виявити тенденції, вести цілеспрямований пошук резервів зниження витрат на одиницю заготовлених цінностей. У зв'язку з цим доцільно так організувати внутрішній аудит, щоб можна було отримати найдетальніші дані про формування вказаних витрат.

Трансакційні витрати є показником економічного прогресу, ступеня розвитку економіки та переходу до постіндустріального суспільства та інформаційної цивілізації.

Ключові терміни та поняття: процес постачання, процедури процесу постачання, ТЗВ, трансакційні витрати.

Питання для самоперевірки:

- 1. У чому полягає сутність процесу постачання сировини?*
- 2. Які процедури містить процес постачання?*
- 3. Які етапи виділяють при аудиті процесу постачання?*
- 4. Що має передбачатись у плані аудиту процесу постачання?*
- 5. Які нормативно-правові документи є джерелом для внутрішнього аудиту запасів?*
- 6. Як перевіряють ТЗВ?*

Рекомендована література:

1. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

3. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
4. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.
5. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.
6. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
7. Пшенична А. Ж. Аудит : Навчальний посібник / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
8. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.
9. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підруч. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 395 с.
10. Шеремет А. Д. Аудит : учеб. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 352 с. (Серия «Высшее образование»).
11. Шкіря Н. Л. Аудит : навчальний посібник / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізняк. – Львів : «Магнолія 2006», 2008. – 224 с.

ТЕМА 8. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

- 8.1. Послідовність операцій процесу виробництва.**
- 8.2. Оцінка системи внутрішнього контролю та системи фінансового обліку.**
- 8.3. Внутрішній аудит витрат виробництва продукції.**
- 8.4. Внутрішній аудит створення та використання резерву відпусток.**
- 8.5. Внутрішній аудит загальновиробничих витрат.**

8.1. Послідовність операцій процесу виробництва

Процес виробництва – сукупність організаційних дій, в результаті яких відбувається формування витрат виробництва продукції.

Методику аудиту процесу виробництва продукції обумовлюють специфіка технології, тип і організація виробництва, методи обліку витрат і калькулювання собівартості.

Предметною ділянкою внутрішнього аудиту виробничого процесу є оцінка матеріальних і трудових ресурсів, витрат по обслуговуванню виробництва, методів калькулювання собівартості та випуску готової продукції.

Перш ніж розпочати перевірку, аудитор розробляє програму внутрішнього аудиту процесу виробництва, в якій має міститися алгоритм проведення перевірки.

Етапи цього алгоритму мають співпадати з послідовністю операцій процесу виробництва (рис. 8.1).

Аудитору перевіряє додержання бухгалтерією основних принципів раціональної організації обліку витрат, а саме:

1. Нормування витрат факторів виробництва на окремі види продукції.

2. Виділення підрозділів підприємства – цехів основного та допоміжного виробництва, відділів та служб заводууправління тощо.

3. Групування витрат за окремими статтями калькуляції в розрізі деталей, вузлів, виробів, операцій, робіт, послуг та інших носіїв витрат.



Рисунок – 8.1. Послідовність операцій процесу виробництва

8.2. Оцінка системи внутрішнього контролю та системи фінансового обліку

Перевіряючи функціонування внутрішнього контролю, аудитор оцінює якість проведених раніше інвентаризацій і організовує інвентаризацію залишків незавершеного виробництва в цехах.

Інвентаризація дозволяє встановити вартість матеріалів, не завершених обробкою, виявити брак продукції та напівфабрикатів, нестачі чи надлишки матеріалів.

Важливим прийомом перевірки стану системи внутрішнього контролю є обстеження. За його допомогою вивчають організацію та ведення технологічного процесу, озброєність підприємства технікою, забезпеченість сировиною та матеріалами, а також умовами їх зберігання, стан техніко-хімічного та лабораторного контролю, дотримання порядку передачі зміни тощо.

Вище перелічені прийоми та процедури дозволяють оцінити надійність і дієвість системи внутрішнього контролю та можуть бути оформлені у вигляді тестових питань, що наведені у табл. 8.1.

Таблиця 8.1 - Тестування надійності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємств

№	Елемент системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Так	Ні	Оцінка надійності
1	<i>Система бухгалтерського обліку</i>			
1.1	Чи відображені в обліковій політиці методи обліку незавершеного виробництва та витрат за основними статтями	+		3
1.2	Чи передбачений в бухгалтерії відділ з обліку витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції	+		2
1.3	Чи розподілені обов'язки та повноваження між працівниками бухгалтерії про обробку виробничих звітів		+	3
1.4	Чи складений графік документообігу по операціях процесу виробництва		+	2
1.5	Чи здійснюється нумерація документів, чи своєчасно відображаються витрати в облікових регістрах		+	3

1.6	Чи відповідає прийнятій обліковій політиці метод обліку затрат і калькуляції собівартості продукції	+		3
1.7	Чи відповідає встановленим вимогам програмне забезпечення обліку затрат і калькуляції, а також видача комп'ютерних звітів	+		3
2	<i>Середовище контролю</i>			
2.1	Чи оперативне керівництво вирішує виробничі питання і чи використовуються при цьому дані управлінського обліку та фін. звітності	+		3
2.2	Чи дозволяє організаційна структура підприємства на належному рівні здійснювати контроль витрат за підрозділами, місцями виникнення, центрами відповідальності	+		2
2.3	Чи відповідає освіта, досвід, кваліфікація та компетенція персоналу якісному здійсненню операцій процесу виробництва	+		3
2.4	Чи знає персонал свої права, обов'язки та відповідальність, а також методику роботи	+		3
2.5	Чи відповідає виробнича діяльність вимогам технологічних інструкцій, стандартів, норм і нормативів, галузевих інструкцій з обліку витрат і калькуляції	+		2
3	<i>Процедури контролю</i>			
3.1	Чи здійснюється арифметична та документальна перевірка правильності бухгалтерських записів і звірка розрахунків	+		3
3.2	Чи дозволено доступ до активів і здійснення виробничих операцій з дозволу керівництва	+		3

3.3	Чи здійснюються планові та раптові інвентаризації ТМЦ, незавершеного виробництва, додержання технологічного процесу	+		3
3.4	Чи використовується для цілей контролю інформація з зовнішніх джерел		+	3
3.5	Чи здійснюється порівняння планових показників з фактичними і чи з'ясовуються причини суттєвих відхилень	+		2

Протестувавши систему внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, аудитор робить висновки про ступінь їхньої надійності, дієвості та ефективності. Для цього доцільно використати так звану бальну систему.

Наприклад, надійність інформації оцінимо від 0 до 3 балів. Зокрема:

0 балів проставляють тоді, коли немає достатнього обсягу даних або наявна неперевірена інформація для формування судження про той чи інший об'єкт;

1 бал – якщо інформацію не можна підтвердити достатньою кількістю надійних джерел;

2 бали – коли інформація, на думку аудитора, достовірна, але наявні певні розходження в поясненнях посадових осіб, помітна їхня невпевненість при її наданні, є неточності в документах тощо.

3 бали – якщо наданої інформації достатньо для висловлення судження і вона перевірена та немає неточностей.

При використанні даної системи внутрішній аудитор керується власним досвідом, інтуїцією.

8.3. Внутрішній аудит витрат виробництва продукції

Наступним етапом внутрішнього аудиту процесу виробництва є аудит витрат виробництва продукції. Він включає в себе аудит прямих витрат, загальновиробничих витрат, а також аудит зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

До прямих витрат відносять прямі матеріальні витрати (сировина, основні матеріали, паливо й енергія тощо), прямі витрати на оплату праці (заробітна плата працівників, зайнятих у виробничому процесі з випуску продукції), інші прямі витрати (відрахування на соціальне страхування, амортизація, втрати від браку тощо).

При перевірці прямих матеріальних витрат аудиторю слід:

1. Перевірити правильність складання первинних документів і облікових регістрів, які стосуються списання ТМЦ у виробництво та перевірки їх наявності; це – лімітно-забірні картки, вимоги на матеріали, де є центр витрат і назва виробу, номер замовлення. Це дасть змогу ідентифікувати витрати за виробами, що вплине на точність собівартості продукції; накази на проведення інвентаризації; договори з матеріально-відповідальними особами; відомість 5.1 аналітичного обліку тощо.

2. Звернути увагу на обґрунтування оцінки вибуття матеріальних цінностей, які списуються у виробництво – ФІФО чи середньозваженої собівартості, чи дотримується метод списання запасів прийнятій обліковій політиці, адже це має вплив на визначення собівартості продукції.

3. Перевірити правильність списання матеріалів і сировини. Для цього перевіряється чи не було випадків списання витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувались у виробництві, а також списання матеріалів і сировини разом з сумою ПДВ, перевіряються норми відпуску сировини.

4. Перевірити наявність і рух зворотних відходів: чи правильно зменшувались матеріальні витрати на суму зворотних відходів, чи не відносять до відходів залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів, чи не відносять до відходів супутню продукцію, чи складаються інвентаризаційні описи окремо кожним цехом на зворотні відходи.

5. З'ясувати чи не були включені до складу прямих витрат витрати на підготовку та освоєння нової продукції.

6. З'ясувати чи не включались до собівартості продукції матеріали, які були списані на ремонт чи будівництво об'єктів соціально-культурного призначення.

7. Перевірити правильність розподілу між виробами допоміжних матеріалів, витрат на паливо та енергію.

8. Здійснити тестування якісних показників сировини та матеріалів, з яких виготовляється продукція: При цьому можуть бути виявлені факти заниження в сировині сухих речовин, цукру, крохмалю, що призведе до виникнення у виробництві безконтрольної економії. Тому аудитор порівнює якісні показники в журналах якості сировини, прибуткових документах постачальників і лімітно-забірних картках на відпуск сировини в цехи.

8.4. Внутрішній аудит створення та використання резерву відпусток

Важливим етапом перевірки прямих витрат на оплату праці є перевірка створення та використання резерву на оплату відпусток, який також відноситься до собівартості продукції.

Внутрішньому удитору слід пам'ятати, що державні гарантії та відносини, пов'язані з відпусткою, регулюються Конституцією України, Законом України „Про відпустки” від 2 листопада 2000 року зі змінами та доповненнями,

Кодексом законів про працю України, іншими Законами та нормативно-правовими актами України. Першим етапом здійснення аудиту відпусток є вивчення аудитором нормативно-правової бази, яка регулює створення та використання резерву відпусток.

Далі аудитор перевіряє правильність нарахування резерву відпусток, а також правильність нарахованих внесків до Пенсійного фонду та фондів Соціального страхування. Зокрема, сума забезпечення виплат відпусток визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці:

$$P_v = \text{ФОПф.} * \% \text{відр.} \quad (8.1),$$

$$\% \text{відр.} = \frac{\text{Впл.}}{\text{ФОПпл.}} \quad (8.2),$$

де P_v – резерв відпусток;

ФОПф. – фактично нарахована заробітна плата працівникам за місяць (фонд оплати праці);

$\%$ відр. – відсоток відрахувань у резерв оплати відпусток;

Впл. – річна планова сума на оплату відпусток;

ФОПпл. – плановий фонд оплати праці працівників.

При перевірці складання бухгалтерських проводок, тобто віднесення резерву відпусток на відповідні витрати, аудитор особливу увагу приділяє правильності віднесення бухгалтером категорій працюючих на відповідний рахунок.

Для відображення резерву відпусток Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 471 „Забезпечення оплати відпусток”. Внутрішньому аудитору слід врахувати, що за кредитом рахунка 471

відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Здійснюючи внутрішню аудиторську перевірку операцій, пов'язаних зі створенням резервів грошових коштів, аудитор з'ясовує законність створення резервів, тобто встановлює, які резерви створені на підприємстві й чи передбачено це статутом, іншими установчими документами, наказом про облікову політику тощо.

Відтак внутрішній аудитор перевіряє правильність встановлених нормативів відрахувань у резерви і величини самих резервів, достовірність даних інвентаризації резервів майбутніх витрат і платежів. Зайві нараховані суми сторнуються, а недонараховані донараховуються.

Для проведення внутрішнього аудиту створення та використання резерву відпусток аудитор складає певну програму своїх дій, яка є частиною єдиного плану внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці.

В табл. 8.2 наводиться приклад програми аудиту створення та використання резерву відпусток.

Таблиця 8.2 – Програма аудиту створення та використання резерву відпусток

№	Зміст запитання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи передбачено Статутом, ін. установчими документами, наказом про облікову політику створення на підприємстві резерву відпусток	+			
2	Чи правильно оформлені первинні	+			

	доку-менти про створення резерву відпусток				
3	Чи є накази на відпустки	+			
4	Чи всі працівники підприємства мають право на відпустки	+			
5	Чи виплачувались відпустки працівникам, які звільнились		+		
6	Чи правильно розраховані відпускні працівникам підприємства	+			
7	Чи правильно розраховані нарахування до відповідних фондів в зв'язку із створенням резерву відпусток		+		
8	Чи правильно надана відпустка працівникам-інвалідам	+			
9	Чи правильно надана відпустка особам віком до 18 років	+			
10	Чи були надані додаткові відпустки за особливий характер праці		+		
11	Чи правильно надані відпустки в зв'язку з навчанням, творчі відпустки			+	
12	Чи правильно надані відпустки в зв'язку з	+			

	вагітністю та пологами				
13	Чи надавалась грошова компенсація за невикористану відпустку	+			
14	Чи мають працівники підприємства, яким надається відпустка, право на грошову компенсацію	+			
15	Чи правильно обчислений стаж роботи працівників, яким надається відпустка	+			
16	Чи своєчасно виплачується працівникам відпустка		+		
17	Чи здійснювались відзиви працівників з відпустки та чи були вагомі причини таких відзивів			+	

8.5. Внутрішній аудит загальновиробничих витрат

При здійсненні внутрішнього аудиту загальновиробничих витрат аудитор впевнюється:

1. Чи правильно відносяться витрати до складу загальновиробничих? Чи не включені до них такі витрати, які не пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом?

2. Чи правильно загальновиробничі витрати поділені на постійні та змінні?

3. Чи правильно розподіляються змінні загальновиробничі витрати, виходячи з фактичної потужності звітного періоду?

4. Чи правильно розподіляються постійні загальновиробничі витрати, виходячи з нормальної потужності звітного періоду?

5. Чи не включаються нерозподілені загальновиробничі витрати до складу виробничої собівартості продукції?

6. Чи не більша загальна сума розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат їх фактичної величини?

Калькулювання собівартості включає не тільки розрахунок фактичної собівартості одиниці продукції, а й інші види робіт, які також необхідно перевіряти. До них відносяться розрахунок собівартості продукції допоміжних виробництв, проміжних продуктів підрозділів основного виробництва, які використовуються на наступних стадіях виробництва, всього товарного випуску підприємства тощо.

Ключові терміни та поняття: процес виробництва, витрати виробництва, прямі витрати, загальновиробничі витрати, калькулювання собівартості готової продукції.

Питання для самоперевірки:

1. *Що являє собою процес виробництва?*
2. *Яка послідовність операцій процесу виробництва?*
3. *Які є принципи раціональної організації обліку витрат?*
4. *Що відноситься до прямих витрат?*
5. *Які процедури потрібно зробити внутрішньому аудитору при аудиті прямих матеріальних витрат?*

6. Як здійснюється аудит створення та використання резерву відпусток?

7. Які основні питання програми внутрішнього аудиту створення та використання резерву відпусток?

8. Які задачі внутрішнього аудитора при аудиті загальновиробничих витрат?

9. Що таке калькуляція?

10. Як здійснюється внутрішній аудит калькулювання собівартості продукції?

Рекомендована література:

1. Богомолів А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А. М. Богомолів, Н. А. Голощапов. – М. : Экзамен, 2000. – 192 с.

2. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

3. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

4. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.

5. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

6. Макальская А. К. Внутренний аудит / А. К. Макальская. – М. : Дело и сервис, 2000. – 80 с.

7. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К. : ЦНЛ, 2008. – 240 с.

8. Петрик О. А. Аудит: методологізація і організація : Монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

9. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.

ТЕМА 9. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ

9.1. Сутність і послідовність внутрішнього аудиту збуту продукції.

9.2. Внутрішній аудит оцінки системи внутрішнього контролю процесу відвантаження та продажу продукції.

9.3. Внутрішній аудит розрахунків з покупцями.

9.1. Сутність і послідовність внутрішнього аудиту збуту продукції.

На збут продукції впливають зовнішні та внутрішні фактори, які показані на рис. 9.1.

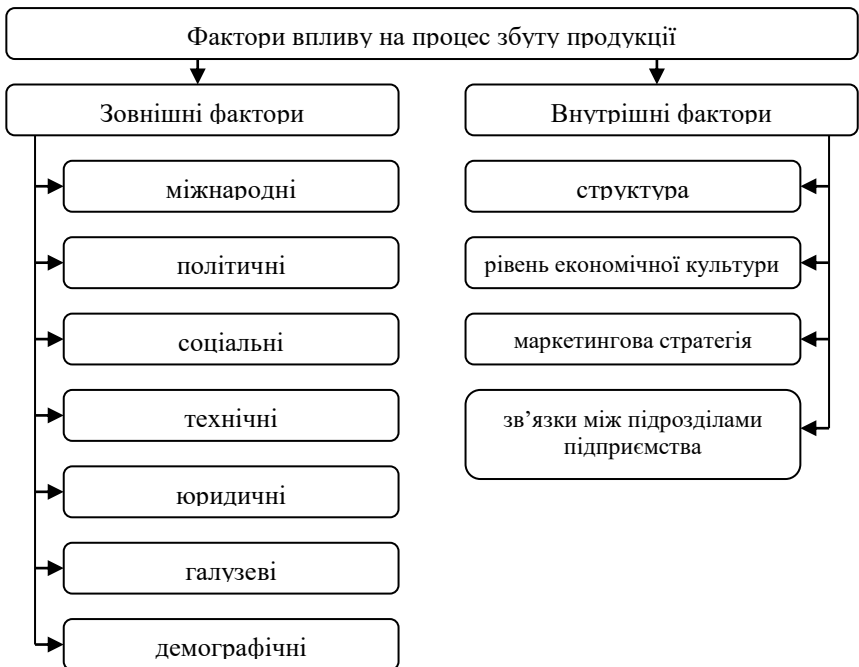


Рис. 9.1 – Класифікація факторів, що впливають на збут продукції

Загальна мета внутрішнього аудиту процесу збуту продукції полягає в оцінці залишків за рахунками, котрі мають відношення до цього циклу, відповідно із загальноприйнятими бухгалтерськими принципами.

При внутрішньому аудиті первинних документів важливо перевіряти послідовність нумерації рахунків-фактур, правильність їх складання, здійснювати повторні підрахунки, звіряти записи в журналах-ордерах і відомостях з рахунками-фактурами, співставляти транспортні документи з рахунками-фактурами, перевіряти правильність складання накладних, порівнювати ціни в рахунках-фактурах з прайсами тощо. При цьому використовується зустрічна перевірка, а також формальна та логічна перевірка.

При внутрішньому аудиті облікових реєстрів перевіряється наявність і правильність складання журналів і відомостей, що стосуються продукції та покупців, а також поточного рахунку в банку. Звіряються записи в журналах та відомостях з записами в Головній книзі. Цей об'єкт аудиту перевіряється переважно елементарним перерахунком, перевіркою підчисток, витирань та ін.

В процесі реалізації продукції приймаються управлінські рішення та здійснюються процеси, котрі забезпечують передачу прав власності на продукцію, роботи, послуги. Цей процес розпочинається із замовлення покупця, а закінчується перетворенням продукції в дебіторську заборгованість, а згодом в грошові кошти (рис. 9.2).

Мета внутрішнього аудиту процесу збуту полягає в оцінюванні залишків за рахунками, котрі стосуються цього циклу, відповідно до бухгалтерських принципів.

На основі облікових реєстрів перевіряється статистична та фінансова звітність. Так, якщо перевіряються квартальні дані, то звіряється сума рядка 130 „Готова продукція” активу балансу з кінцевим дебетовим сальдо за рахунком 26.

Аналогічно перевіряється сума виготовленої продукції в розрізі її структури і в статистичній формі звітності 1п – Звіт по продукції.

Що стосується виручки від реалізації, то аудиту підлягає форма фінансової звітності №2 „Звіт про фінансові результати” – звіряється сума чистого доходу (виручки) від реалізації з оборотною відомістю за рахунком 70 “Дохід від реалізації”.

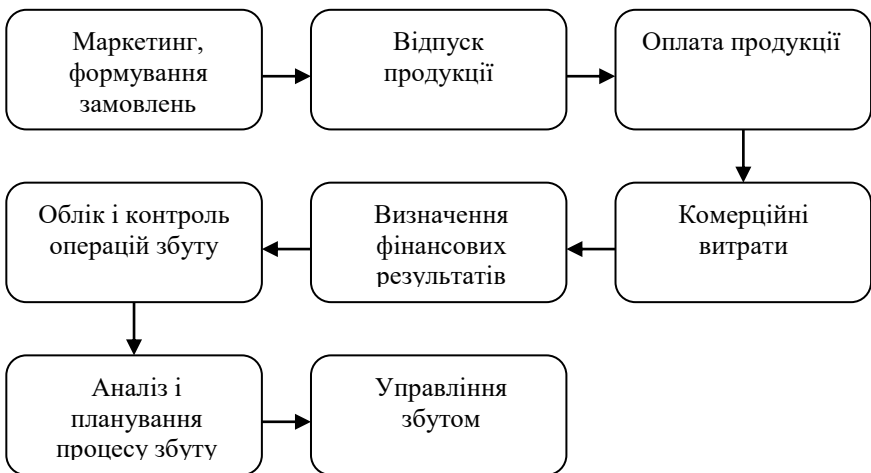


Рис. 9.2 – Послідовність операцій процесу збуту

9.2. Внутрішній аудит оцінки системи внутрішнього контролю процесу відвантаження та продажу продукції

Внутрішній аудит збуту продукції здійснюється незалежно від інших, однак його результати враховують при підсумках одержаних аудиторських свідчень попередніх процесів (постачання, виробництва). Це дає змогу прийняти остаточне рішення щодо ступеня об'єктивності системи обліку на підприємстві. Важливо шляхом тестування та анкетування оцінити надійність

системи внутрішнього контролю на суб'єкті господарювання. Анкета оцінки системи внутрішнього контролю процесу відвантаження та продажу на підприємствах може мати такий вигляд (табл. 9.1).

Таблиця 9.1 – Анкета оцінки системи внутрішнього контролю процесу відвантаження та продажу продукції

Запитання	Так	Ні	Примітки
<i>Реальність</i>			
Чи підтверджується відвантаження та реалізація продукції відповідними документами?	+		
Чи проводиться щоквартально звірка взаєморозрахунків з покупцями продукції?	+		
Чи регулярно здійснюється інвентаризація продукції на складах?		+	
Чи відображаються в обліку втрати від нестач і псування готової продукції?	+		
<i>Повнота</i>			
Чи правильно визначається обсяг реалізації продукції в цілях фінансового обліку та оподаткування?	+		
Чи здійснювалась реалізація продукції за нижчими цінами ввід фактичної собівартості?		+	
Чи своєчасно визнаються та списуються доходи від реалізації на фінансовий результат?	+		
Чи правильно розраховується сума ПДВ?	+		
Чи розподіляються комерційні витрати між реалізованою продукцією та продукцією на складах?		+	
<i>Дозвіл</i>			
Чи є дозволи адміністрації на відвантаження продукції?	+		
Чи обговорюються ціни та умови	+		

поставки продукції відповідно до законодавства?			
Чи здійснюється відпуск продукції без наявності доручень?		+	
<i>Точність</i>			
Чи звіряється відвантажена продукція з документами про оплату?	+		
Чи перевіряються накладні для виявлення можливих помилок по кількості, ціні?	+		Вибірково
<i>Класифікація операцій</i>			
Чи є в наявності робочий план бухгалтерських рахунків на відвантаження та реалізацію продукції?	+		
Чи оговорено в наказі про облікову політику варіанти визнання виручки від реалізації?		+	
<i>Облік операцій</i>			
Чи виконується рівність сум фінансової звітності та реєстрів обліку з приводу відвантаження і реалізації продукції?	+		Не у всіх випадках
Чи відповідають дані аналітичного обліку даним синтетичного обліку?	+		
Чи правильно складаються бухгалтерські проведення за операціями з готовою продукцією?	+		
<i>Періодичність</i>			
Чи своєчасно надає та обробляє бухгалтерія звіти матеріально-відповідальних осіб з питань відвантаження продукції?	+		Не завжди

9.3. Внутрішній аудит розрахунків з покупцями

В процесі відвантаження та реалізації продукції підприємства вступають в розрахункові відносини з покупцями, банками та іншими юридичними особами.

Розрахунки здійснюються як безготівковим шляхом, так і готівкою, векселями, взаєморозрахунками. Різноманіття учасників розрахункових відносин і форм розрахунків між ними створює передумови для порушень і зловживань (рис. 9.3).

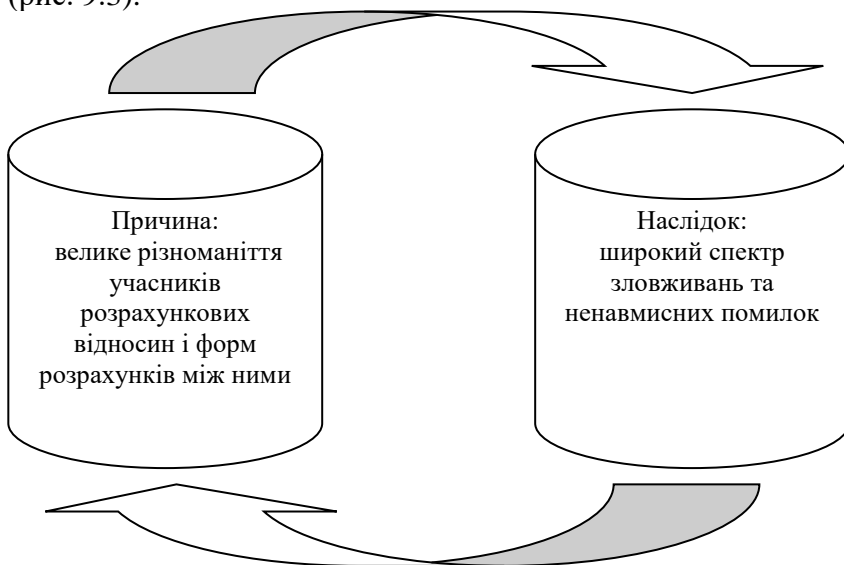


Рис. 9.3 – Причинно-наслідковий зв'язок порушень в процесі здійснення розрахункових операцій

Перелік найбільш поширених порушень розрахункових операцій і методи їхнього знаходження наведені в табл. 9.2.

Дебіторська заборгованість може зростати за таких причин:

- неправильна кредитна політика підприємства стосовно покупців;
- неправильний вибір партнерів (не за економічною доцільністю, а за певними суб'єктивними факторами);
- неплатоспроможність і банкрутство окремих покупців;

- занадто високі темпи нарощування обсягів продаж;
- труднощі в реалізації продукції.

Таблиця 9.2 – Перелік порушень розрахункових операцій і методи їхнього виявлення

Можливі порушення	Пункти П(С)БО 10, що порушуються	Методи знаходження порушень
1. Невизнання дебіторської заборгованості при визнанні доходу від реалізації, товарів, робіт, послуг. Відображення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги без одночасного визначення доходу від реалізації.	п. 6	Формальна та логічна перевірка, прийоми перевірки звітності
2. Зарахування дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу, або заборгованості, термін погашення якої становить менш ніж 12 місяців з дати балансу, до складу довгострокової.	п. 4	Прийоми перевірки звітності
3. Відображення довгострокової заборгованості, на яку не нараховуються відсотки, за теперішньою вартістю.	п. 12	Формальна та логічна перевірка
4. Резерв сумнівних боргів не нараховується для поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи	п. 7	Інвентаризація
5. Резерв сумнівних боргів нараховується на інші види дебіторської заборгованості, крім поточної за продукцію, послуги.	п. 7	Інвентаризація

6. Резерв нараховується на всю поточну дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги тоді як коефіцієнт визначається, відповідно до сумнівної дебіторської заборгованості.	п. 9	Інвентаризація
7. Безпідставне віднесення дебіторської заборгованості до сумнівної.	п. 4	Зустрічна перевірка, інвентаризація
8. За наявності резерву сумнівних боргів списання дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється не за рахунок резерву сумнівних боргів.	п. 11	Зустрічна перевірка
9. Безпідставне зарахування дебіторської заборгованості до складу безнадійної та її списання	п. 14	Інвентаризація

Усе це потребує від внутрішнього аудитора детальної перевірки розрахункових операцій, оскільки правильність їхньої організації забезпечує високу оборотність засобів підприємства та покращує його фінансовий стан.

Ключові терміни та поняття: збут продукції, модель внутрішнього аудиту процесу збуту, покупці, дебіторська заборгованість.

Питання для самоперевірки:

1. Що являє собою збут продукції?
2. Які фактори впливають на збут продукції?

3. *Охарактеризуйте послідовність операцій процесу збуту.*
4. *Яка мета внутрішнього аудиту збуту продукції?*
5. *Які первинні документи перевіряються при аудиті процесу збуту?*
6. *Які реєстри обліку та форми звітності перевіряються аудитором при аудиті процесу збуту?*
7. *Як перевіряються розрахунки з покупцями продукції?*

Рекомендована література:

1. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р. А. Алборов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и сервис, 2000. – 432 с.
2. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.:
3. Аудит : [конспект лекцій] / О. А. Петрик уклад. ; Міжнар. наук.-техн. ун-т. – К., 1995. – 164 с.
4. Аудит : практ. пособ. / [А. Кузьминский, Н. Кужельный, О. Петрик и др.] ; под ред. А. Кузьминского. – К. : Учётинформ, 1996. – 283 с.
5. Аудит : учеб. [для вузов] / [В. И. Подольский, Л. В. Сотникова, А. А. Савин и др.] ; под ред. проф. В. И. Подольского. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Аудит, 2006. – 583 с.
6. Аудит : учеб. пособ. / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. – М. : ИДФБК ПРЕСС, 1999. – 544 с.
7. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.
8. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

ТЕМА 10. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ІНВЕСТУВАННЯ

10.1. Об'єкти внутрішнього аудиту процесу інвестування.

10.2. Внутрішній аудит фінансових інвестицій.

10.3. Внутрішній аудит капітальних інвестицій.

10.1.Об'єкти внутрішнього аудиту процесу інвестування

Інвестиції – це вкладення у підприємницьку та інші види діяльності грошових, майнових та інтелектуальних цінностей з метою отримання прибутку чи досягнення соціального ефекту, а також капітальні вкладення в розвиток виробництва і невиробничої сфери.

Інвестиції здійснюються у вигляді:

- грошових вкладень у вітчизняній чи іноземній валюті;
- матеріальних цінностей;
- рухомого і нерухомого майна;
- цінних паперів;
- авторських прав, прав на винаходи, торгових знаків тощо;
- пільгових банківських вкладів;
- паїв, прав користування землею, природними ресурсами.

Всі види інвестицій, якість інвестиційних рішень та їх результати є об'єктами внутрішнього аудиту процесу інвестування (рис. 10.1).

При здійсненні інвестиційної діяльності дуже важливим є контроль.



Рис. 10.1 – Об'єкти внутрішнього аудиту процесу інвестування

Інвестування має вирішальний вплив на життєдіяльність підприємства. Так, помилкові інвестиційні рішення (недооцінка необхідності виділення коштів на розширення, реконструкцію, придбання сучасного устаткування, вибір невдалих проєктів, затягування строків будівництва тощо) можуть призвести до витіснення з ринку, загрожувати існуванню підприємства.

10.2. Внутрішній аудит фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції – інвестиції пов'язані з вкладенням коштів та інших активів в цінні папери суб'єктів господарської діяльності з метою отримання в майбутньому прибутку.

Однією з найважливіших складових процесу інвестування є ефективне управління грошовими засобами підприємства. Наявність грошових коштів – важливий елемент оборотного капіталу підприємства. Готівкові кошти можна надавати в борг, вкласти в спільну діяльність разом з іншими підприємствами або витратити на придбання цінних паперів. Завдяки цьому можна отримати прибуток, що еквівалентний прибутку від реалізації продукції.

Тому аудитору необхідно встановити чи складає підприємство бюджет грошових коштів, який дозволяє визначити терміни отримання надлишку грошових коштів, чи коли буде дефіцит їх.

Важливий момент внутрішнього аудиту фінансових інвестицій – використання показника визначення поточної вартості вхідних і вихідних грошових потоків. Головне при цьому – вибір відповідних періодів, розрахунок фактичних і прогнозних надходжень та видатків грошових ресурсів, чистого грошового потоку та дисконтової вартості.

Аудитор за даними звітності проводить аналіз руху грошових потоків. При цьому розраховується коефіцієнт наявних грошових ресурсів:

$$K_{нер} = \frac{ГК}{Об.зас.}$$

ГК – наявні грошові кошти;
Об.зас. – оборотні засоби.

Можливе також визначення коефіцієнту обороту грошових коштів – оцінка балансу грошових коштів порівняно з обсягом реалізації. Вона виражається коефіцієнтом обороту грошових коштів, який називається швидкістю обороту грошових коштів:

$$O_{ск} = \frac{V}{ГК_{бал}}$$

$O_{ск}$ – оборот грошових коштів;
V – обсяг реалізації;
 $ГК_{бал}$ – балансове значення грошових коштів.

Збільшення швидкості обороту грошових ресурсів дозволить розширити виробництво та збільшити обсяг продажу без збільшення обороту капіталу.

Для вивчення процесу інвестування аудитор:

- ознайомлюється із сальдо та операціями за рахунками, що стосуються цього циклу,
- оцінює систему внутрішнього контролю та її надійність,
- проводить аудиторські тести та аналітичні процедури для виявлення сильних і слабких сторін контролю.

10.3. Внутрішній аудит капітальних інвестицій

Капітальні інвестиції – це інвестиції пов’язані з новим будівництвом; розширенням, реконструкцією, модернізацією існуючих об’єктів; придбанням і створенням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

До капітальних інвестицій також відносяться витрати на поліпшення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів.

Метою аудиту капітальних інвестицій є об’єктивний збір і оцінка свідчень про операції з капітальними інвестиціями з метою встановлення ступеню відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового та бухгалтерського обліку.

До основних завдань, які вирішуються в межах аналізу та внутрішнього аудиту капітальних інвестицій, можна віднести такі:

1. Аналіз ефективності інвестиційних проектів.
2. Моніторинговий контроль критичних співвідношень обсягів виробництва і реалізації за проектом.
3. Оцінка забезпеченості проектів капітальних інвестицій джерелами фінансування.
4. Аналіз результатів обсягу капіталу, що інвестується, і віддачі від проєктованих виробництв.
5. Підтвердження реальності наданих фінансових звітів.

Особливістю методичних прийомів внутрішнього аудиту, узагальнення і реалізації його результатів полягає у вживанні таких органолептичних прийомів як: інвентаризація; контрольні виміри; технологічний контроль; експертизи різних видів; інші методи для дослідження якості об’єктів капітальних робіт, відповідності їх затвердженій проєктно-кошторисній документації.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми використовуються при визначенні якісних і показників виконання планів капітальних інвестицій і упровадження нової техніки, виявлення невикористаних резервів.

Документальні методичні прийоми контролю використовуються при аудиті операцій, що відображають виконання будівельно-монтажних робіт, придбання обладнання, модернізацію і реконструкцію діючих основних фондів.

Камеральні перевірки застосовуються при дослідженні якості проектно-кошторисної документації в установах банків – відповідності типовим проектам, науково-технічного їх рівня, кошторисних норм і розцінок, обсягів робіт і ін.

В процесі внутрішнього аудиту застосовуються методичні прийоми зустрічної перевірки документів, що знаходяться в установах банку, який фінансує капітальні вкладення і нову техніку, а також підрядчика, що виконує капітальні роботи.

Джерелами інформації для аудиту капітальних інвестицій є: Баланс (форма № 1) ; Примітки до річної фінансової звітності (форма №5); Синтетичні реєстри обліку основних засобів (Головна книга, Журнал № 4, Відомість 4.1); Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів.

Ключові терміни та поняття: капітальні інвестиції, фінансові інвестиції, об'єкти внутрішнього аудиту процесу інвестування.

Питання для самоперевірки:

1. *Що таке інвестиції?*
2. *Що належить до об'єктів внутрішнього аудиту процесу інвестування?*
3. *Що таке капітальні інвестиції?*
4. *Яка мета внутрішнього аудиту капітальних інвестицій?*
5. *Які завдання внутрішнього аудиту капітальних інвестицій?*
6. *Що таке фінансові інвестиції?*

Рекомендована література:

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.: ил.
2. Барышников Н. П. Практикум внутреннего и внешнего аудита / Н. П. Барышников. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финан., 2003. – 792 с.
3. Белобжецкий И. А. Бухгалтерский учёт и внутренний аудит : в 2 т. Ч. 1 / И. А. Белобжецкий. – М. : Бухгал. учёт, 1994. – 125 с.
4. Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. – М. : Экзамен, 2000. – 192 с.
5. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
6. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.
7. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
8. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.

ТЕМА 11. РОЛЬ І ЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

11.1. Роль і значення внутрішнього аудиту в механізмі підвищення ефективності діяльності підприємств.

11.2. Взаємодія внутрішнього та зовнішнього аудиту та їх вплив на макроекономічні показники.

11.3. Автоматизація комп'ютерних програм в аудиті.

11.1. Роль і значення внутрішнього аудиту в механізмі підвищення ефективності діяльності підприємств

Дослідження функціонування внутрішнього аудиту на підприємствах відображає справжню картину щодо ролі та значення внутрішнього аудиту. Наявність позитивних результатів впливу внутрішнього аудиту розкриває його роль і значення у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Такими результатами респондентів є:

1. Підтвердження достовірності та повноти інформації при складанні річної звітності.
2. Попередження помилок в бухгалтерському обліку.
3. Раціональне використання матеріальних ресурсів.
4. Покращення фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб.
5. Попередження зловживань на всіх ділянках організації виробництва.
6. Покращення фінансового стану підприємства.
7. Прогнозованість діяльності підприємства та уникнення ризиків.

Розглянемо кожен результат впливу внутрішнього аудиту на фінансово-господарську діяльність підприємств.

1. Практичний досвід функціонування внутрішнього аудиту свідчить, що на кожному етапі обробки первинних документів і трансформації їх у звіти, внутрішній аудит відіграє важливу роль при правильності заповнення первинних документів (обов'язкові реквізити, вчасне отримання їх бухгалтерією), облікових реєстрів (правильність складання бухгалтерських проведення, повнота відображення сум) і фінансових, податкових, статистичних звітів підприємства.

2. Тісно пов'язане зі закладанням достовірних звітів попередження помилок в бухгалтерському обліку. Цей результат впливу внутрішнього аудиту має місце на більшості підприємствах.

Найважливіше значення в обліковому процесі підприємств займає формування собівартості готової продукції. При розгляді побудови облікового процесу на промислових підприємствах виділяють такі основні проблеми обліку виробничих витрат:

– штучний поділ продукції загального технологічного процесу на основну (цільову), та побічну (нецільову);

– відсутність підходу до виробництва окремої продукції як до комплексного виробництва;

– так званий “котловий” облік витрат на виробництво, який призводить до втрати індивідуальної собівартості окремого виду продукції та усереднений розподіл усіх показників статей виробничих витрат між абсолютно різними видами продукції.

Роль і значення внутрішнього аудиту тут полягає у попередженні потенційних помилок, виявленні вже здійснених помилок, а також усуненню їх до складання звітів чи перевірки контролюючими органами.

3. Використання матеріальних ресурсів має важливе значення для підприємств, оскільки матеріальні витрати

займають 60 – 80% собівартості продукції. Саме тому підприємства виділили одним із результатів внутрішнього аудиту раціональне використання матеріальних ресурсів на підприємстві. Значення внутрішнього аудиту при використанні матеріальних ресурсів полягає у контролі списання сировини та матеріалів у виробництво, контролі якості сировини, повноти її оприбуткування тощо.

4. Значення внутрішнього аудиту при покращенні фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб полягає у постійному поточному контролі аудитором завідувачів складів, касирів, підзвітних осіб, які мають відзвітувати у певні строки, інших матеріально-відповідальних осіб. Роль внутрішнього аудиту підвищується запобіганням крадіжок, зловживань, халатності, безвідповідального ставлення до обов'язків таких осіб, а також запобіганням штрафних санкцій за порушення строків звітування підзвітними особами.

5. Організація виробництва є складним процесом, який потребує незалежної оцінки. Саме тому деякі підприємства виділили основним результатом внутрішнього аудиту попередження зловживань на всіх ділянках організації виробництва.

При побудові процесу організації виробництва роль і значення внутрішнього аудитора підвищується звертанням уваги на такі особливості:

- визначення спільних технологічних операцій для різних груп продуктів;
- визначення точки розподілу витрат комплексного виробництва при отриманні двох супутньо виготовлених продуктів із багатокомпонентної сировини;
- визначення індивідуальної операції, що притаманна виробництву окремих груп продуктів. Наприклад, отримані від сепарації молока вершки можуть потрапити на дві абсолютно окремі лінії виготовлення масла та сметани. Причому притаманні двом технологічним процесам операції пастеризації проводяться

на різних об'єктах основних засобів та різними працівниками.

6. Значення внутрішнього аудиту при покращенні фінансового стану підприємств полягає у підвищенні їх ліквідності та платоспроможності, показників фінансової стійкості шляхом надання пропозицій внутрішнім аудитором по покращенню організації господарських процесів, проведені фінансового та економічного аналізу діяльності підприємства, виявлення резервів збільшення обсягів випуску продукції тощо.

7. Роль і значення внутрішнього аудиту при прогнозованості діяльності підприємств і уникнення ризиків також підтверджується відповідями респондентів. Розрахунок прогнозних показників обсягів випуску та реалізації продукції, її собівартості, матеріальних, трудових та фінансових витрат на основі аналізу відповідних показників, прогнозованих темпів інфляції, змін валютного, митного та податкового законодавства підвищує значення внутрішнього аудиту, а також призводить до уникнення економічних ризиків тощо.

Підсумовуючи результати аналізу, видно, що внутрішній аудит має істотне значення у виявленні та попередженні помилок у фінансовому обліку, виявленні та мобілізації наявних резервів, сприяє підвищенню ефективності і якості роботи, в тому числі фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, посиленню режиму економії, прогнозі діяльності підприємства та уникненні ризиків.

11.2. Взаємодія внутрішнього і зовнішнього аудиту та їх вплив на макроекономічні показники

Аудит виник у економічно розвинених країнах як послуга висококваліфікованих фахівців обліку і аналізу щодо підтвердження публічної звітності корпорацій для її

користувачів. В Україні потреба в ньому виникає у відповідь на соціальне замовлення і назріла водночас із прийняттям державної незалежності та переходом на ринкові засади господарювання, зокрема із розвитком зовнішньоекономічної діяльності, створення спільних підприємств, приватизація державного майна тощо. Юридично аудиторську справу в нашій країні було внормовано у 1993 році з прийняттям Закону України “Про аудиторську діяльність”. Навряд чи можна погодитись з тим, що після прийняття даного закону на Україні активно почав розвиватися ринок аудиторських послуг, адже свого часу аудит було нав’язано згори вітчизняному підприємництву. Ринок – це, в першу чергу, попит, а вже потім – пропозиція. З аудитом вийшло навпаки, і тому ринок аудиторських послуг і досі в деяких регіонах має первісний вигляд.

Залежно від організаційної форми проведення аудиту він поділяється на зовнішній і внутрішній. Важко сказати, який з цих видів аудиту виник першим у своєму розвитку. Одні економісти та вчені вважають, що спочатку виник зовнішній аудит, а з нього вже еволюціонував внутрішній. Інші вважають, що внутрішній аудит був завжди, як початкова форма контролю, тільки він по-іншому називався. Хто правий, а хто помиляється не є суттєвим питанням. Головним є те, що кожен з них має вплив на діяльність підприємства, на ефективність його діяльності (прибутковість конкретного підприємства), тобто на його мікроекономічну ситуацію в певному економічному просторі, а значить і на самий економічний простір (регіон, країна), що є вже макрорівнем. Проте, перш ніж розглянути вплив аудиту на макроекономічні показники, а також сутність даного впливу та частку впливу кожного з його виду, слід коротко розглянути сутність зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Зовнішній аудит – це елемент інфраструктури ринку, який поєднує користувачів інформації та її емітентів,

встановлює довіру між ними, сприяє прозорості ринку і розширенню ділових контактів.

Головною метою внутрішнього аудиту є контроль за оптимальним функціонуванням усіх структурних підрозділів підприємства, за їх адекватною поведінкою в конкретних умовах макросередовища. Тобто внутрішній аудит спрямований насамперед на надання допомоги підрозділу, що перевіряється, зовнішній – на виявлення недоліків щодо їх усунення.

Слід також зазначити, що ні в якому разі зовнішній і внутрішній аудит не повинні конкурувати, а повинні взаємодіяти, адже наслідком конкуренції є витіснення когось з них з ринку, а наслідком взаємодії – навпаки, утвердження на відповідному ринку.

Визначившись із сутністю зовнішнього і внутрішнього аудиту можна визначити їх прямий чи опосередкований вплив на макроекономічні показники. В цілому взаємодію аудиту з макросередовищем можна зобразити на рис. 11.1:

Якщо конкретно торкатися того чи іншого показника, то слід спочатку розглянути вплив на валовий внутрішній продукт (ВВП), адже саме цей макроекономічний показник займає центральне місце в системі національних рахунків. ВВП визначають як валову вартість усіх товарів і послуг, створених на території даної країни протягом певного періоду. Суть ВВП розкривають його загальні риси:

1. Є найбільш загальним показником кінцевого результату економічної діяльності в цілому в національній економіці.

2. Характеризує єдність взаємопов'язаних аспектів економічного процесу.

3. Охоплює результати економічної діяльності всіх господарських одиниць.

4. Є вартісним, грошовим показником, вимірює ринкову вартість річного виробництва.

5. Має кількісний часовий вимір.

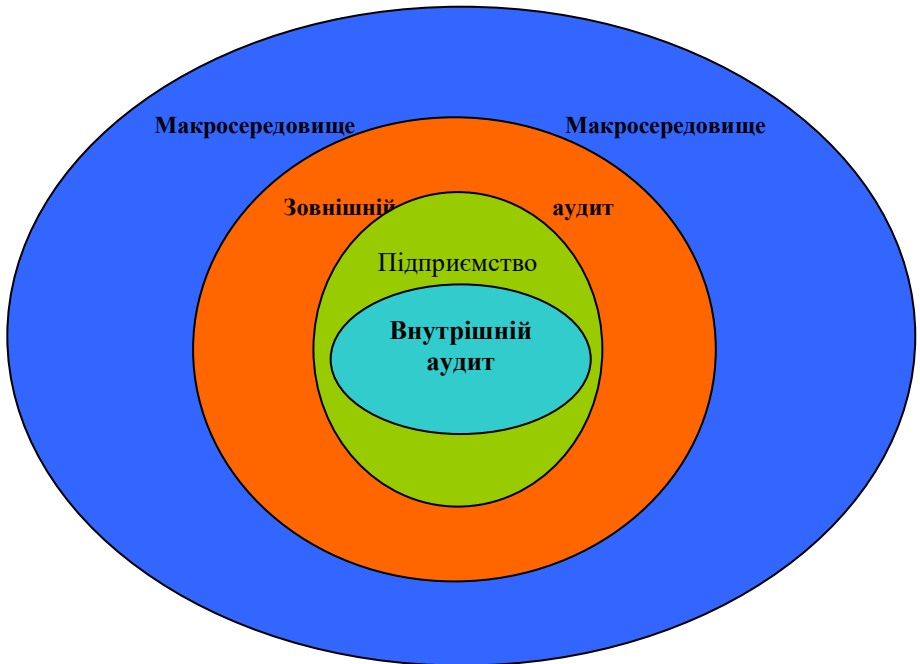


Рис. 11.1 – Взаємодія аудиту з макросередовищем

Щодо нашого аналізу, то необхідно зосередити увагу на третій рисі ВВП – результати економічної діяльності всіх господарських одиниць. Тобто, стає зрозумілим, що чим більше виготовлено продукції суб'єктами господарювання, тим кращим буде ВВП країни. А чи має вплив аудит на кількість та якість виготовленої продукції? Відповідь – так. Яким чином? Уявимо собі, що, що в країні з ринковою економікою відсутній аудит. Хто буде здійснювати незалежну перевірку та захищати права власників? На основі чого інвестори будуть вкладати свої кошти у підприємства, для залучення їх у виробничих процесах?

Не буде незалежної та компетентної перевірки – не буде надійних інвесторів. Не буде надійних інвесторів – підприємство банкрут.

Таким чином, однією з умов ефективного функціонування підприємств є наявність та ефективність функціонування якісного ринку аудиторських послуг. І чим якіснішим буде аудит, тим більшою буде довіра іноземних та вітчизняних інвесторів до ринку країни в цілому і конкретного підприємства зокрема.

По-друге, внутрішні аудитори постійно надають оперативну інформацію керівництву про діяльність підприємства, про різноманітні процеси, які на ньому відбуваються. А за умов наявності оперативної інформації можна запобігти негативним явищам процесу виробництва на підприємстві: збільшення матеріальних витрат, недоцільні та незаконні господарські операції, крадіжки та шахрайство, неефективне використання робочого часу працівниками та інші аспекти, які призводять до зменшення обсягів виробництва та прибутку. Зменшення обсягів виробництва веде за собою зменшення ВВП. Зменшення прибутку є теж негативним явищем для макроекономічної системи в країні, адже чим більший прибуток, тим більше підприємство сплачує податку на прибуток до бюджету країни. І коштами державного бюджету країна також розпоряджається так, щоб макроекономічна ситуація була на належному рівні. Ці кошти можуть бути направлені на подолання інфляційних процесів, кризи безробіття, на соціальний захист населення тощо. Таким чином, збільшення обсягів прибутку підприємств призводить до збільшення надходжень до державного бюджету, кошти якого можуть сприяти подоланню тих явищ, які призводять до зменшення обсягів ВВП. Наприклад, дефіцит державного бюджету є головною причиною інфляції, яка в свою чергу призводить до зростання цін, а це веде до зменшення попиту на продукцію, що в знизить її реалізацію і негативно вплине на показник ВВП. А незалежний аудит надає достовірну інформацію про обсяг прибутку підприємства, викриваючи його приховування. Отже, якісний аудит має призводити

до зменшення зловживань та приховування прибутку, що в кінцевому результаті призведе до зростання ВВП (рис. 11.2).

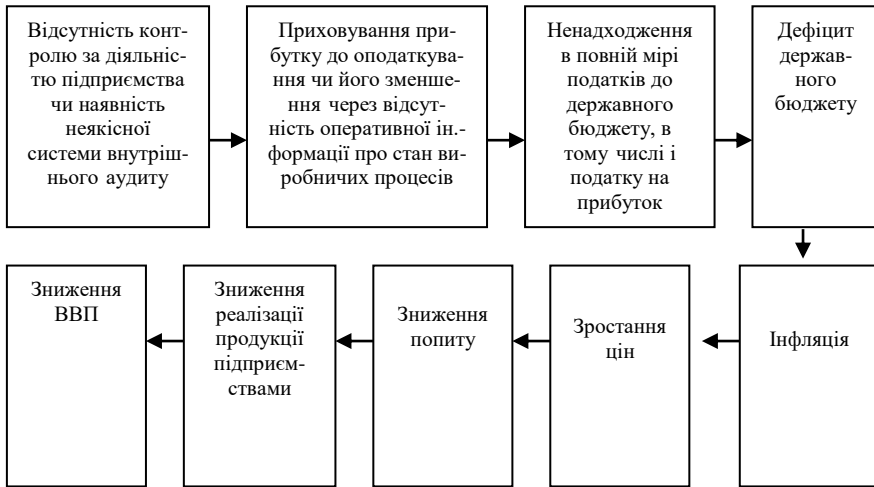


Рис. 11.2 – Вплив аудиту на ВВП

На даній схемі розкривається залежність такого макроекономічного показника як ВВП від внутрішнього та зовнішнього аудиту. Отже, необхідність внутрішнього та зовнішнього аудиту для економіки країни очевидна, а взаємодія даних видів аудиту між собою дає максимально ефективний результат.

Підсумовуючи, можна зробити висновки, що не останнім фактором при макроекономічному плануванні та поліпшенні макроекономічних показників є чітко налагоджена та ефективно діюча система аудиту в країні, як однієї з універсальних форм контролю. Вплив аудиту на макроекономічні показники через збільшення обсягів реалізації та прибутку і зменшення крадіжок, зловживань та заниження чи приховування прибутку до оподаткування далеко не вичерпний. Ефективність внутрішнього та зовнішнього аудиту також впливає і на чистий

національний продукт (ЧНП) та національний дохід (НД). На наш погляд, роллю і значенням поєднання даних видів аудиту не слід нехтувати, якщо уряд намагається поліпшити основні макроекономічні показники.

11.3. Автоматизація комп'ютерних програм в аудиті

Сучасний розвиток внутрішнього аудиту передбачає здійснення аудиторських процедур у комп'ютерній системі обробки інформації.

Автоматизація внутрішнього аудиту є актуальною проблемою тих підприємств, які створюють службу внутрішнього аудиту. Автоматизація передбачає підвищення якості перевірки шляхом взаємодії комп'ютерних програм внутрішнього аудитора та працівників інших підрозділів підприємства, у тому числі бухгалтерії, оперативного надання точної інформації керівництву, підвищення кваліфікації працівників, економії часу.

Вітчизняними та зарубіжними науковцями як правило досліджується проблематика зовнішнього аудиту в умовах використання комп'ютерної обробки даних на підприємстві, що перевіряється. Рідше досліджуються особливості організації і планування внутрішнього аудиту в середовищі інформаційних комп'ютерних систем.

Аналіз літературних джерел з проблематики автоматизації внутрішнього аудиту дає змогу визначити головне коло питань, які досліджувались науковцями, – використання аудиторами 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.

Розроблені незалежними аудиторськими фірмами спеціальні програми (наприклад AuditNET Enterprise) з певними інформаційними модулями сьогодні впроваджуються на підприємствах з метою удосконалення планування, організації та отримання аудиторських доказів. Такі програми можуть бути основою для створення спеціалізованих програм з внутрішнього аудиту. Необхідно лише уточнити деякі інформаційні модулі та, враховуючи особливості та специфіку внутрішнього аудиту, додати нові модулі.

При здійсненні внутрішнього аудиту використовують широкий спектр спеціалізованих програм у тому числі і програми з бухгалтерського та податкового обліку. Програмне забезпечення для внутрішніх аудиторів складається з юридичних баз даних із законодавства, різних довідників (щодо ставок податків, банківських відсотків, курсів валют, витрат на відрядження, розмірів мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, індексу інфляції тощо), бухгалтерських програм, в яких відображаються всі господарські операції підприємств, спеціальних програм складання податкової та фінансової звітності. На основі отриманої інформації внутрішній аудитор заповнює файли своєї спеціалізованої програми, що призначена саме для них.

Автоматизація внутрішнього аудиту господарських процесів полягає в управлінні роботою внутрішнього аудиту підприємства, яка передбачає розробку аудиторських планів та контроль їх виконання.

Комп'ютерні програми містять систему електронного документообігу, дають змогу використовувати мережу Інтернет для проведення робіт у територіально розгалуженій структурі організації. Крім цього, ці системи можуть мати модулі аналізу цифрових даних, призначені для аналізу великих масивів числових даних. Ці програмні

продукти являють собою автоматизовану систему підтримки прийняття рішень і збору аудиторських доказів, мета яких – вивчати та аналізувати дані щодо фінансового і господарського обліку на предмет виявлення можливих неточностей, помилок чи зловживань, пошуку зменшення витрат і збільшення прибутку. Для аналізу даних використовують автоматизовані тести після вивчення дебіторської та кредиторської заборгованостей, запасів, грошових видатків, заробітної плати тощо.

Функціями автоматизованої системи управління діяльністю служб внутрішнього аудиту організацій є такі:

1. Оцінка ризиків організації:

- визначення структури ризиків, пов'язаних зі структурою організації;
- з'ясування видів ризиків;
- установлення значення ризиків (їхньої суттєвості);
- ідентифікація ризиків за кожним аудитованим підрозділом підприємства;
- зберігання документації підприємства, що стосується аналізу ризиків;
- підрахунок загального ризику за кожним підрозділом компанії відповідно до виявлених ризиків у середині цього підрозділу;
- складання анкет для оцінки ризиків і алгоритму їхнього розрахунку;
- складання звітів щодо ризик-менеджменту;
- здійснення підрахунків запланованого аудиторського ризику.

2. Планування:

- отримання інформації про ресурси підприємства;
- зберігання документів, що стосуються роботи внутрішніх аудиторів: плани, графіки, звіти тощо;
- складання поточних і довгострокових планів роботи внутрішніх аудиторів;
- автоматизація розподілу фахівців за напрямками аудиту;

- складання графіка перевірок підприємства;
- структуризація ресурсів за окремими групами;
- збір інформації про особисті досягнення аудиторів;
- деталізація завдань працівників відділу внутрішнього аудиту згідно з робочою програмою;
- зв'язок планів з результатами аналізу ризиків;
- складання звітів з ефективності діяльності відділу внутрішнього аудиту щодо відповідності планів і результатів роботи;

3. Проведення перевірок:

- опис мети та завдань аудиту;
- зберігання результатів передпроектного дослідження;
- надання користувачам доступу до матеріалів попередніх перевірок, у тому числі робочих документів і звітів;
- зберігання даних форм фінансової звітності;
- автоматизація розробки програм аудиту;
- здійснення статистичних досліджень;
- коригування плану, перегляд робочої програми зі зміною календарного графіку та завдань;
- аналіз динаміки фінансових і економічних показників діяльності підприємства;
- обчислення порогу суттєвості із застосуванням різних показників.

4. Формування звітності аудитора:

- подання звітів і довідок про проведену перевірку;
- видача звітів щодо ходу виконання перевірок, роботи підрозділів та окремих працівників;
- контекстний пошук в архіві документів.

5. Фінансовий аналіз звітності:

- розрахунок основних фінансових коефіцієнтів, які є показниками точності та об'єктивності фінансового стану підприємства;
- розрахунок заданих користувачем показників.

Комп'ютерні програми для внутрішнього аудиту забезпечують конфіденційність матеріалів аудиторської перевірки.

Комплексна автоматизація бізнес-процесів відділу внутрішнього аудиту здійснюється за допомогою використання функціональних можливостей програмних модулів автоматизованої системи, вміщених у стандартній комплектації комп'ютерної програми.

Модулі “Компанія”, “Управління”, “Клієнти”, “Договори”, “Проекти”, “Вибіркові дослідження”, “Фінансовий аналіз” застосовують для вирішення таких завдань:

1. Стандартизації методології та документування аудиту, збереження архіву робочих документів – система дозволяє чітко визначити стандарти діяльності й організувати роботу всіх працівників установи відповідно до них.

2. Ведення постійних файлів клієнтів і керування договірними взаєминами – система дає можливість зберігати і використовувати в процесі роботи всю необхідну інформацію про наявних і потенційних клієнтів та автоматизувати процес керування договорами з ними.

3. Управління структурою компанії, ведення карток співробітників, облік робочого часу – система надає користувачам широкі можливості щодо керування структурою і персоналом підприємства.

4. Аналіз, планування та управління оперативною діяльністю – система дає змогу автоматизувати рішення щодо всіх головних завдань, що виникають у процесі керування підприємством.

5. Планування і контроль проведення перевірок, контроль якості роботи – функціональні можливості системи дозволяють ефективно спланувати аудиторську перевірку і здійснювати повний контроль за ходом її виконання та якістю роботи виконавців.

6. Підготовка, планування та проведення аудиту – система містить значну кількість інструментальних засобів для аудиторів, що можна застосувати на всіх етапах здійснення перевірки.

Головний недолік застосування такого спектру програмних модулів полягає у неможливості автоматизації всіх сфер діяльності внутрішнього аудитора. Застосування лише цих модулів не забезпечує достатньою інформацією керівництво для прийняття якісних управлінських рішень. Окрім цього недоліку можна сформулювати такі:

- модуль “Фінансовий аналіз” до кінця нерозвинений, зокрема, відсутні можливості використання цього модуля, а також значення його застосування для прийняття управлінських рішень;

- модуль “Вибіркові дослідження” не містить основних завдань і напрямів дослідження внутрішнім аудитором;

- модуль “Проекти” не передбачає проекти, що мають вивчатись внутрішнім аудитором, завдання покладені на нього при реалізації цих проектів, значення автоматизації дослідження та реалізації проектів для прийняття рішень;

- тлумачення модуля “Компанія”, який передбачає стандартизацію методології аудиту, не відповідає реальному значенню цього терміну, тому спотворює автоматизацію виконання внутрішнім аудитором своїх обов’язків.

Відтак, удосконалення автоматизації відділу внутрішнього аудиту зображено на рис. 11.3.

Отже, для підвищення якості аудиторських послуг, необхідно уточнити сутність деяких наявних модулів комп’ютерних програм внутрішнього аудиту та додати нові. З метою удосконалення автоматизації роботи внутрішнього аудитора необхідно:

1. Поділити модуль “Фінансовий аналіз” на такі підгрупи: показники майнового стану, ділової активності,

рентабельності, фінансової стійкості, ліквідності (платоспроможності). Такий поділ дасть змогу всебічно аналізувати фінансовий стан і фінансову діяльність підприємства, збільшити функціональні можливості його використання, визначати періодичність розрахунку показників певних груп модуля та користувачів отриманої інформації.

1. 1. Визначити основні завдання та напрями дослідження модуля “Вибіркові дослідження”. У цьому модулі потрібно автоматизувати визначені керівництвом чи власником підприємства нетипові, рідкісні для специфіки його діяльності завдання, аналізувати їхнє виконання і формувати їхній архів. Зокрема, цим завданнями може бути дослідження фінансового стану головних постачальників сировини та покупців продукції підприємства з метою отримання інформації про них для довгострокової співпраці чи наданні товарного кредиту. Виокремлення такого модуля дасть змогу диференціювати завдання внутрішнього аудитора щодо типових та нетипових ситуацій.

2. Замінити модуль “Проекти” на модуль “Прогнозування” з метою уточнення мети та завдань, покладені на внутрішнього аудитора. Вважаємо, що у цьому модулі необхідно автоматизувати планування та реалізацію інвестиційних і інноваційних проектів, що мають довгострокову перспективу. Автоматизація розроблених внутрішнім аудитором прогнозів цих проектів, а в подальшому аналізу їх виконання, сприятиме ефективності їх впровадження, що полягає в отриманні оперативної, точної та неупередженої інформації про хід виконання проекту. При впровадженні підприємством декількох проектів це дасть змогу порівнювати їх для визначення найбільш оптимального та прибуткового.

3. Уточнити тлумачення модуля “Компанія”, який передбачає стандартизацію методології аудиту.

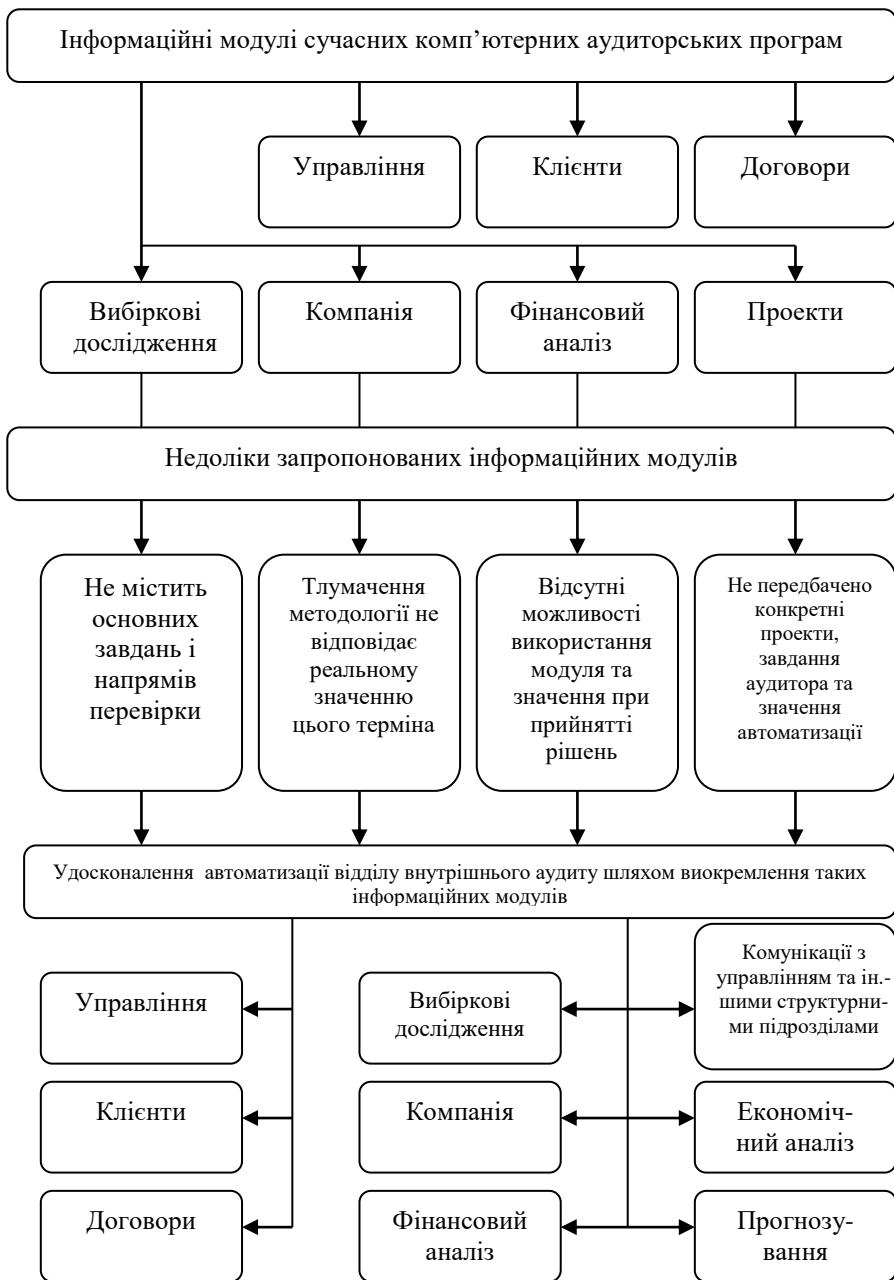


Рисунок 11.3 – Удосконалення автоматизації роботи відділу внутрішнього аудиту

До функціональних обов'язків внутрішнього аудитора не належить стандартизація науки про методи та шляхи досягнення.

Внутрішній аудитор стандартизує власне методи і способи досягнення цілей, що називається не методологією, а методикою внутрішнього аудиту. Аудитор зі всіх наявних методів стандартизує окремі та використовує їх при перевірці конкретних об'єктів, і відповідно до власного досвіду та специфіки діяльності підприємства застосовує ті методи, що вважає доцільними.

4. Створити модуль “Економічний аналіз”. Вважаємо, що поряд з модулем “Фінансовий аналіз” доцільно застосовувати модуль “Економічний аналіз” для автоматизації розрахунку показників, що характеризують інші сторони економічної діяльності підприємства, ніж фінансова, та ефективність використання ресурсів підприємства. Зокрема, його необхідно поділити на підгрупи: аналіз показників ефективності використання основних засобів (фондовіддачі, фондомісткості, фондоозброєності тощо), сировини і матеріалів (матеріаловіддачі, матеріаломісткості), трудових ресурсів (продуктивності праці, коефіцієнтів приросту та вибуття трудових ресурсів, плинності кадрів, структури персоналу). При цьому потрібно розраховувати вплив факторів на обсяг виготовленої продукції, аналізувати виробництво та реалізацію останньої: сортність продукції, ритмічності виробництва, зовнішньоекономічну діяльність тощо.

Завдання і обсяг робіт з економічного аналізу залежать від посадових обов'язків внутрішнього аудитора, тому цей модуль більш корисний, коли на підприємстві відсутній підрозділ з економічного аналізу. Його застосування дасть змогу оперативно розраховувати та

аналізувати в динаміці економічні показники діяльності підприємства, отримувати інформацію про резерви збільшення випуску продукції за рахунок використання певних ресурсів.

5. Створити модуль “Комунікації з управлінням та іншими структурними підрозділами”. Цей модуль передбачає автоматизацію зв’язку між відділом внутрішнього аудиту та іншими структурними підрозділами підприємства: адміністрацією, бухгалтерією, планово-економічним відділом, юридичним відділом, відділом праці та заробітної плати, постачання сировини та збутом продукції тощо. Його застосування при використанні внутрішньої мережі дасть змогу оперативно обмінюватись інформацією між підрозділами, реагувати на запити інших відділів в межах їх компетенції, надавати результати внутрішнього аудиту в електронному вигляді одразу на комп’ютери замовників. Також модуль набуває особливої актуальності в умовах віддаленості підрозділів між собою, виконанні внутрішнім аудитором своїх обов’язків на дочірніх підприємствах, філіях, інших структурних підрозділах.

Застосування вищевказаних інформаційних модулів підвищить ефективність діяльності відділу внутрішнього аудиту, що полягатиме в оперативному отриманні та наданні необхідної інформації, її точності та повноті.

Ключові терміни та поняття: ефективність діяльності, валовий внутрішній продукт (ВВП), національний дохід (НД), чистий національний дохід (ЧНД), автоматизація, модулі автоматизованої системи.

Питання для самоперевірки:

1. Назвіть результати впливу внутрішнього аудиту на фінансово-господарську діяльність підприємств.
2. Охарактеризуйте кожен результат впливу внутрішнього аудиту на фінансово-господарську діяльність підприємств.
3. Як взаємодіють внутрішній і зовнішній аудит?
4. Поясніть взаємодію аудиту з макросередовищем.
5. Що таке ВВП?
6. Назвіть риси ВВП.
7. Що таке НД?
8. Що таке ЧНД?
9. Охарактеризуйте вплив аудиту на ВВП.
10. У чому полягає актуальність автоматизації внутрішнього аудиту?
11. У чому полягає автоматизація внутрішнього аудиту господарських процесів?
12. Перелічіть функції автоматизованої системи управління діяльністю служб внутрішнього аудиту організації.
13. Охарактеризуйте автоматизованої системи управління діяльністю служб внутрішнього аудиту організації «оцінка ризиків організації».
14. Охарактеризуйте автоматизованої системи управління діяльністю служб внутрішнього аудиту організації «планування».
15. Охарактеризуйте автоматизованої системи управління діяльністю служб внутрішнього аудиту організації «проведення перевірок».
16. Охарактеризуйте автоматизованої системи управління діяльністю служб внутрішнього аудиту «формування звітності аудитора».
17. Охарактеризуйте автоматизованої системи управління діяльністю служб внутрішнього аудиту організації «фінансовий аналіз звітності».

18. *Перелічіть сучасні інформаційні модулі автоматизованих систем з внутрішнього аудиту.*

19. *Які завдання цих модулів?*

20. *Охарактеризуйте недоліки сучасних інформаційних модулів автоматизованих програм з внутрішнього аудиту.*

21. *У чому полягає удосконалення застосування інформаційних модулів комп'ютерних програм з внутрішнього аудиту?*

Рекомендована література:

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

2. Ватуля І. Д. Аудит. Практикум : навч. посіб. / І. Д. Ватуля, Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко. – К. : ЦНЛ, 2007. – 304 с.

3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.

4. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

5. Лень В. С. Облік і аудит. Вступ до фаху : навч. посіб. / В. С. Лень, В. А. Нехай. – К. : ЦУЛ, 2009. – 256 с.

6. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

7. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.

8. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту : монографія / В. С. Рудницький, О. М. Бунда. – Львів, 2009. – 208 с.

9. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Роджер Основы аудита / Роджер Адамс ; [пер. с англ. Ю. Ариненко и др.]. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р. А. Алборов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и сервис, 2000. – 432 с.
3. Алибеков Ш. И. Совершенствование методики организации аудита затрат на производство продукции / Ш. И. Алибеков // Аудитор. – 2003. – № 2. – С. 17 – 21.
4. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.: ил.
5. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; [гл. ред. сер., проф. Я. В. Соколов]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
6. АССА : [учеб. аудиторов Великобритании]. – К. , 2001. – 400 с.
7. Аудит : [конспект лекцій] / О. А. Петрик уклад. ; Міжнар. наук.-техн. ун-т. – К., 1995. – 164 с.
8. Аудит : практ. пособ. / [А. Кузьминский, Н. Кужельный, О. Петрик и др.] ; под ред. А. Кузьминского. – К. : Учётинформ, 1996. – 283 с.
9. Аудит : учеб. [для вузов] / [В. И. Подольский, Л. В. Сотникова, А. А. Савин и др.] ; под ред. проф. В. И. Подольского. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Аудит, 2006. – 583 с.
10. Аудит : учеб. пособ. / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. – М. : ИДФБК ПРЕСС, 1999. – 544 с.
11. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли та ін. [пер. с англ. С. М. Бичкова]. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 542 с.
12. Аудит, ревизия, контроль. Нормативные документы. Комментарии. Методические рекомендации :

Сб. № 3 / сост. О.А. Петрик. – К. : Учётинформ, 1995. – 112 с.

13. Аудит. Контроль і ревізія / [уклад. О. А. Петрик]. – К. : Учётинформ, 1995. – 112 с.

14. Аудит. Методика документування / за заг. ред. акад. АЕНУ, д. е. н., проф. І. І. Пилипенка. – К. : Інформ.-вид. центр Держкомстату України, 2003. – 457 с.

15. Аудит: теорія і практика : навчальний посібник / [А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісеєв, Л. М. Полякова] ; 2-ге вид., перероб. та доп. – Львів : Львівська політехніка, 2004. – 456 с.

16. Аудиторский словарь / [С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. ; под ред. В. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.

17. Барышников Н. П. Практикум внутреннего и внешнего аудита / Н. П. Барышников. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы, 2003. – 792 с.

18. Белобжецкий И. А. Бухгалтерский учёт и внутренний аудит : в 2 т. Ч. 1 / И. А. Белобжецкий. – М. : Бухгал. учёт, 1994. – 125 с.

19. Білуха М. Т. Курс аудиту : підруч. / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К. : Вища шк.: Т-во “Знання”: КОО, 1999. – 574 с.

20. Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. – М. : Экзамен, 2000. – 192 с.

21. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : моногр. / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.

22. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

23. Ватуля І. Д. Аудит. Практикум : навч. посіб. / І. Д. Ватуля, Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко. – К. : ЦНЛ, 2007. – 304 с.

24. Внутрішній аудит у банку : навчальний посібник / О. І. Кіреєв, О. С. Любунь, В. М. Кравець, М. П. Денисенко. – К. : ЦНЛ, 2006. – 220 с.

25. Голов С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №7. – С. 3 – 16, №8. – С. 3 – 16.

26. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит.: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

27. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.

28. Джерелейко С. Д. Основи аудиту : підручник / С. Д. Джерелейко. – Хмельницький : ПВНЗ “УЕП”, 2007. – 144 с.

29. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во “Знання” : КОО, 2001. – 402 с.

30. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22 квіт. 1993 р. № 3125-ХІІ // Закони України. – 1996. – Т. V. – С. 103 – 112.

31. Ковалёва О. В. Аудит : Учеб. пособ. / О. В. Ковалёва, Ю. П. Константинов ; [под ред. О. В. Ковалёвой]. – М. : Приориздат, 2003. – 320 с.

32. Кочинев Ю. Ю. Аудит. / Ю. Ю. Кочинев. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2004. – 304 с. : ил. – (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).

33. Крупка Я.Д. Якісні характеристики аудиту / Я. Д. Крупка, А. Р. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – №4, Ч. 2, Т. 2. – С. 60 – 62.

34. Кужельний М. В. Методологія аудиту: визначення вартості компаній / М. В. Кужельний, Г. М. Давидов, І. Г. Давидов // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2007. – № 2 (577). – С. 197 – 201.

35. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

36. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл. Освіти] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела ; Львів : Новий світ – 2000, 2002. – 504 с.

37. Лень В. С. Облік і аудит. Вступ до фаху : навч. посіб. / В. С. Лень, В. А. Нехай. – К. : ЦУЛ, 2009. – 256 с.

38. Макальская А. К. Внутренний аудит / А. К. Макальская. – М. : Дело и сервис, 2000. – 80 с.

39. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / редкол. С. О. Столярова (координатор проекту) [та ін.] ; [пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін.]. – К. : ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.

40. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; [за ред. В. В. Немченко]. – К. : ЦНЛ, 2008. – 240 с.

41. Одегов Ю. Г. Аудит и контролинг персонала : учеб. пособ. / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2004. – 544 с.

42. Основи аудиту : навч. посіб. / С. І. Дерев'янюк, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К. : ЦУЛ, 2008. – 328 с.

43. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) : затв. рішенням Аудиторської палати України від 27 верес. 2007 р. № 182/5.

44. Петрик О. А. Аудит: методологізація і організація : Монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

45. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / О. А. Петрик, М. Т. Сенченко ; [за ред. О.А. Петрик]. – К. : КНЕУ, 2002. – 168 с.

46. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2007. – 292 с.
47. Положення про службу внутрішнього аудиту Національного банку України : затв. постановою Національного банку України від 5 жовт. 2000 р. № 385.
48. Порушина Н. В. Планирование аудита / Н. В. Парушина, Т. А. Баркова // Аудитор. – 2003. – № 2. – С. 36 – 41.
49. Пупшис Т. Ф. Аудит. Основы аудита и аудиторской деятельности : учеб.-метод. пособ. / Т. Ф. Пупшис, С. М. Галузина. – СПб. : ИВЭСЭП : Знание, 2001. – 152 с.
50. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.
51. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підруч. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
52. Пшенична А. Ж. Аудит : Навчальний посібник / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
53. Редько О. Ю. Вітчизняний аудит: вибір вектора розвитку / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 51 – 53.
54. Редько О. Ю. Основи методики аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 4. – С. 56 – 62.
55. Редько О.Ю. Аудит перед викликом третього тисячоліття / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 49 – 54.
56. Романов А. Н. Компьютеризация аудиторской деятельности : учеб. пособ. [для студ. вузов, обуч. по спец. “Бухгалтерский учёт и аудит”] / А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 270 с.

57. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація / В. С. Рудницький. – Тернопіль, 2000. – 108 с.
58. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.
59. Рудницький В. С. Методолгія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль : “Економічна думка”, 1998, – 192 с.
60. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту : монографія / В. С. Рудницький, О. М. Бунда. – Львів, 2009. – 208 с.
61. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с.
62. Садовніков О. А. Організація і проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту обліку товарів та товарних операцій на підприємстві для прийняття управлінських рішень / О. А. Садовніков, Р. Р. Герсамія // Аудитор України. – 2009. – № 9 – 10. – С. 52 – 55.
63. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту : навч.-практ. посіб. / В. В. Сопко, В. П. Шило, С. Б. Льїна. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : ВД “Професіонал”, 2006. – 576 с.
64. Сотникова Л. В. Оценка состояния внутреннего аудита : Практ. пособ. / Л. В. Сотникова ; под ред. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 143 с. – (Серия “Аудит: организация и технологии”).
65. Справочник по аудиту / под ред. проф. Э. А. Уткина. – М. : Ассоц. авторов и издателей “ТАНДЕМ” : ЭКМОС, 1999. – 440 с.
66. Стасишен М. С. Основи аудиту (в схемах графіках і таблицях) : Навчальний посібник / М. С. Стасишен, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2007. – 192 с.
67. Усач Б. Ф. Аудит : підруч. / Б. Ф. Усач. – 2-ге вид., стереотип. – К. : Знання-прес, 2002. – 223 с.

68. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підруч. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 395 с.

69. Шеремет А. Д. Аудит : учеб. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 352 с. (Серия «Высшее образование»).

70. Шкіря Н. Л. Аудит : навчальний посібник / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізняк. – Львів : «Магнолія 2006», 2008. – 224 с.

71. Камышанов П. И. Практическое пособие по аудиту / П. И. Камышанов [и др.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 382 с.