

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Павлишин Андрій Ігорович

Внутрішній аудит в Україні : теоретичний і методичний аспект

Спеціальність : 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОАБм-21
Павлишин А.І.

Науковий керівник :
к.е.н., доцент С.Р.Романів

Тернопіль -2018

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ АУДИТУ В УКРАЇНІ

1.1 Поняття концептуальних основ сучасного аудиту

Сучасний стан аудиту в Україні підтверджує, що він відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання. Проте розвиток аудиторської діяльності на практиці гальмується низкою невирішених питань, основними з яких є невизначеність і суттєві суперечки щодо вітчизняної концепції аудиту. Тому розробка та обґрунтування концептуальних засад вітчизняного аудиту залишається бути актуальною та об'єктивно необхідною [69, С.113-114].

На нашу думку, при визначенні концепції аудиту необхідно враховувати не тільки проблемні питання стосовно його розвитку, але й методологічні аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу контролю в загальному.

Під концепцією аудиту будемо розуміти певний спосіб розуміння явищ, який дозволить представити аудит як цілісну систему в комплексній характеристиці та логічному взаємозв'язку її елементів. Основне призначення концепції аудиту полягає у визначенні вихідних теоретичних постулатів і принципів, на підставі яких стандартизується аудит через систему стандартів, особливостей функціонування та методології аудиторського процесу [69, С.114].

В загальному концепція господарського контролю - це обліково-економічні знання у вигляді наукової конструкції, яка складається з наступних елементів:

1. Теорія - це система аргументованих положень, яка поєднує цілісні знання про закономірності та важливі зв'язки визначеної діяльності або окремі їх складові. Теорія створює окрему науку або її розділ. Наприклад, на основі системи знань із загальних закономірностей виникнення, розвитку,

функціонування контролю побудована теорія господарського контролю. Окремими частинами цієї теорії є, наприклад, теорія аудиту.

2. Поняття - це знання, яке відтворює суттєві якості, зв'язки та відносини будь-якого фінансово-господарського явища.

3. Категорія - це загальне поняття, яке виражає знання про закономірні зв'язки явищ і предметів об'єктивного світу, їх найхарактерніші ознаки. Категорії не є однорідними: Одні з них є результатом узагальнення існуючих ознак і зв'язків фінансово-господарських явищ у цілому, інші - окремих їх сфер. Категорії першої групи є здобутком загальної теорії господарського контролю, усі інші мають галузевий характер. Категоріями загальної теорії господарського контролю є «ефективність», «економія», «збереженість» тощо.

Галузеві науки про господарський контроль також мають певні категорії. Незважаючи на те, що їх обсяг менший від обсягу категорій загальної теорії господарського контролю, вони є широкими поняттями в межах галузевої науки. Наприклад, до категорій аудиту належать «достовірність», «законність» тощо.

4. Дефініція - коротке визначення поняття, яке виражає суттєві ознаки певного об'єкту (наприклад, дефініція аудиту). У дефініціях понять відображаються всі або більшість їх суттєвих ознак.

Велике значення визначення господарського контролю мають у процесі обліково-економічного навчання, що зумовлюється особливими якостями професії контролера : необхідно знати точні та правильні правові визначення; вміти чітко, послідовно передавати власні думки; швидко орієнтуватися в обліково-економічному матеріалі.

Визначення в господарському контролі є важливим засобом, який забезпечує правильне і точне використання його норм. Велика їх кількість ускладнює реалізацію законодавства, однак набагато більшу шкоду наносить відсутність визначення того чи іншого обліково-економічного поняття або

його неточне формулювання. Це вносить непорозуміння до права реалізації контрольної діяльності.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначається, що аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [26].

5. Термін - це слово або група слів (словосполучення), які точно визначають певне поняття господарського контролю. У науці про господарський контроль терміни поділяються на загальні, спеціальні і терміни спеціальних наук, які використовуються в аудиті.

Зауважимо, що у світі внаслідок історичного розвитку сформувалися такі теоретичні концепції аудиту як:

- концепції, що визначають головну мету і роль аудиту в економіці і суспільстві в цілому;
- концепції, які визначають аспекти еволюції становлення і розвитку аудиту;
- концепції, які забезпечують засади формування стандартів практичного аудиту [69].

Нами представлені ключові аспекти (елементи) концептуальної моделі розвитку аудиту, кожний з яких має свої характерні ознаки і сутнісну структуру.

З метою подальшого дослідження доцільно детальніше охарактеризувати окремі елементи концепції розвитку аудиту.

В даний час залишається невирішеним питання щодо статусу аудиту як форми наукового знання. Аудит сприймається по-різному: як прикладна наука, предметна діяльність, наукова дисципліна і т.д., що не дозволяє чітко визначити його предмет і об'єкти. Необхідно однозначно встановити, що ж лежить в основі аудиту : свій специфічний предмет дослідження чи найважливіша теоретико-прикладна проблема. Крім того, широко культивуються науковцями такі трактування предмета дослідження аудиту як: фінансово-господарська діяльність, фінансова звітність, факти господарської діяльності, в той час як інші економіко-прикладні науки мають аналогічний предмет дослідження [69, С.114].

Враховавши вищесказане, пропонуємо аудит визнати формою наукового пізнання, яке є результатом наукового дослідження. Такий науковий статус аудиту дозволить ефективно використовувати розробки інших наук і наукових знань для оптимізації аудиту в цілому.

При цьому аудит як розділ науки про господарський контроль необхідно відрізнити від аудиту як навчальної дисципліни. На нашу думку, навчальна дисципліна (курс) - це система знань, отриманих з практичних наук, яка включає вміння та навички з реалізації таких знань.

Взаємодія суб'єктів аудиторської діяльності і наявність різних видів аудиторських послуг характеризують аудит як сферу практичної діяльності. При цьому аудит як галузь практичної діяльності визначається дотриманням вимог і норм чинного законодавства та стандартів аудиту.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» сказано, що аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [26].

У роботі аудиторів користувачі можуть вимагати не тільки аудиторську інформацію у вигляді аудиторського звіту, але й інформацію, що є продуктом «переробки» в інформаційній системі аудиту.

Далі доцільно уточнити, що з 1.10.2018 року в Україні результатом проведення аудиту фінансової звітності є аудиторський звіт, а не висновок, як було раніше [26].

Інформаційна система – це технологічна система, яка представляє собою сукупність технічних, програмних, кадрових та інших засобів, які об'єднані структурно та функціонально для забезпечення одного чи декількох видів інформаційних процесів. Тому аудит доцільно також розглядати як інформаційну систему та інформаційний процес забезпечення. Уточнимо, що інформаційне середовище аудиту розвивається під впливом наукових теорій, системи стандартів, методологічних основ та інших спеціальних знань. Аудит у ракурсі як інформаційна система з одного боку визначається вимогами користувачів аудиторських послуг, а з іншого – вимогами до інформаційної системи [69, С.115-116].

1.2 Суть, завдання та класифікація аудиту

Зміни в соціально-економічній ситуації в системі господарського управління України вимагають радикальних перетворень в організації і методології контролю. Відповідно повинен бути сформований якісно новий механізм контролю, що базується на економічних методах господарювання. Сучасна економічна система має використовувати такі важелі, які б сприяли забезпеченню принципу економічної ефективності і досягнення найбільшого кінцевого результату.

Завдання, які ставить сучасність і процеси, які сьогодні відбуваються, вимагають приведення в дію всієї сукупності чинників, які безпосередньо впливали б на ефективність управління. Важлива роль у вирішенні таких завдань належить удосконаленню основних функцій системи управління, до яких відноситься контроль.

Входження в фінансово-господарську діяльність підприємств законів ринкової економіки спонукає кардинально змінити направленість контролю. У таких умовах контроль повинен носити в основному попереджувальний і запобіжний характер, а також сприяти розвитку товарно-грошових відносин, ринку засобів виробництва і продуктів праці. Має бути створена надійна і ефективна система аудиторського контролю, здатна захистити інтереси підприємства, допомогти вистояти в жорсткій конкурентній боротьбі [49].

У послідовності розвитку аудиту виділяють три його стадії:

1) підтверджуючу, коли при проведенні перевірки аудитор перевіряв і підтверджував практично кожну господарську операцію і паралельно з бухгалтером створював власні облікові реєстри. Ми б назвали таку послугу відновленням або веденням обліку;

2) системно-орієнтовану, яка передбачає спостереження систем, які контролюють операції по функції обліку. На даній стадії аудитор стали проводити експертизу на основі системи внутрішнього контролю. Дієвий принцип : при надійній роботі системи внутрішнього контролю процес проведення зовнішнього аудита значно полегшується;

3) стадію, що базується на ризику, коли аудиторська перевірка, виходячи з умов роботи підприємства, проводиться вибірково. При цьому аналізуються здебільшого вузькі місця (критичні точки) у його роботі. Тому зосередивши аудиторську перевірку на ділянках із високим ризиком, можна заощадити час за рахунок відмови від перевірки ділянок діяльності підприємства з низьким ризиком. Покладаючись на судження аудиторів, можна гарантувати ефективну перевірку при економії витрат на оплату послуг аудитора [6, 10, 39, 47, 56].

Слово «аудит» походить від латинського «audire», що означає «чути, слухати».

Загальновідомо, що виникнення аудиту пов'язують з розподілом інтересів тих, хто безпосередньо займається керуванням підприємством в особі адміністрації і менеджерів, і тих, хто вкладає гроші в його діяльність в

особі власників, акціонерів, інвесторів. Потреба в послугах аудитора виникла в зв'язку з такими обставинами:

- можливість необ'єктивної інформації з боку її укладачів (адміністрації) в разі конфлікту між ними та користувачами цієї [інформації](#) (власниками, інвесторами, кредиторами);
- залежність наслідків прийнятих рішень (а вони можуть бути дуже значними) від якості інформації;
- необхідність спеціальних знань для перевірки інформації;
- відсутність у користувачів інформації доступу до неї з метою оцінки її якості.

Вищепредставлені обставини призвели до виникнення суспільної потреби в послугах незалежних експертів, які мають відповідну підготовку, кваліфікацію, досвід і дозвіл на право надання такого роду послуг.

Слід зазначити, що на макроекономічному рівні аудит виступає елементом ринкової інфраструктури, необхідність функціонування якого визначається такими обставинами (рис.1.1).

Наявність достовірної інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу і дає можливість оцінювати і прогнозувати наслідки різних економічних рішень. Проведення аудиторської перевірки навіть у тих випадках, коли вона не є обов'язковою, безсумнівно, має важливе значення.

В умовах ринку підприємства, кредитні установи, інші господарюючі суб'єкти вступають в договірні відносини по використанню майна, коштів, проведенню комерційних операцій і інвестицій. Конфіденційність цих відносин повинна підкріплюватися можливістю для всіх учасників угод одержувати і використовувати фінансову інформацію. Достовірність інформації підтверджується незалежним аудитором.

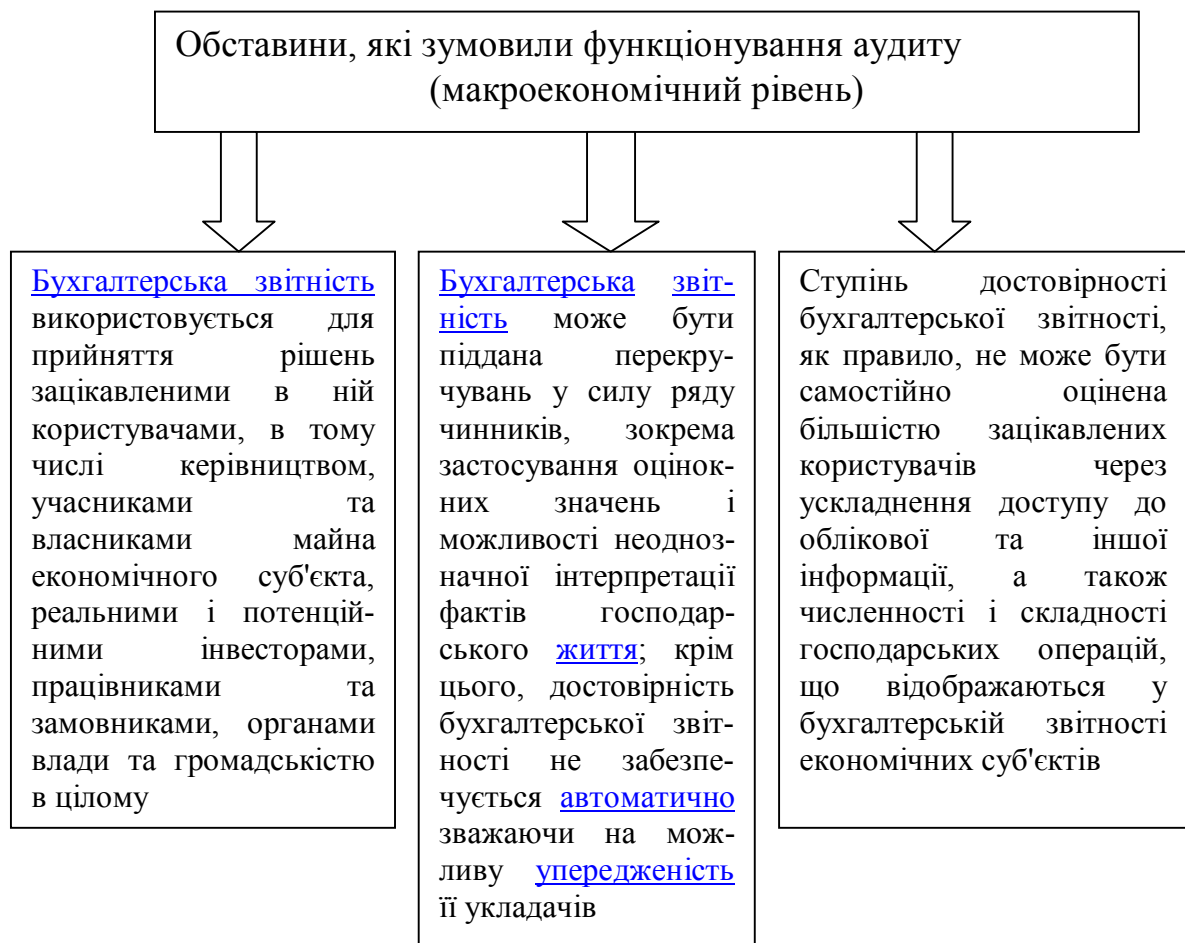


Рис.1.1 Обставини, які зумовили функціонування аудиту на макроекономічному рівні

Надійні дані потрібні не тільки інвесторам або акціонерам, але і кредиторам для оцінки надійності погашення позик і виплати відсотків. Постачальників цікавить інформація про здатність підприємства вчасно погасити кредиторську заборгованість; працівників підприємства - стабільність і рентабельність його діяльності для оцінки своїх перспектив зайнятості, отримання фінансових та інших пільг і виплат. Уряд зацікавлений в інформації, необхідної для розробки економічної політики, включаючи податкові заходи.

Підсумовуючи вищесказане, можна стверджувати, що значення аудиту визначається наступними чинниками:

1) Аудит дає можливість уникнути суперечок між партнерами, особливо в ситуаціях зі складеним договором про розподіл прибутків,

завдяки тому, що рахунки піддаються об'єктивному аналізу з боку незалежного аудитора;

2) Спрощення процедури залучення нового партнера;

3) Спрощення процедури отримання фінансової допомоги завдяки представленим завіреним аудитором документів про фінансовий стан компанії;

4) Спрощення відносин із фіскальними органами, оскільки перевірені аудитором рахунки викликають більшу довіру;

5) Можливість отримати кваліфіковану допомогу у вирішенні різних проблемних ситуацій : аудитора часто запрошують в якості арбітра при вирішенні специфічних спірних питань між партнерами.

Крім основних функцій, представлених вище, аудит може виконувати і функціональні завдання, які слід об'єднати у такі групи :

- завдання коригування і санації;
- завдання оперативного контролю та аналізу;
- завдання стратегічного аналізу.

Охарактеризуємо їх детальніше.

Завдання коригування і санації включають розробку рекомендацій за результатами проведеного аудиту щодо виправлення виявлених аудитором помилок та запобігання зловживанням на перспективу.

Аудитор надає рекомендації щодо санації і відновлення бухгалтерської документації, постановки чи відновлення бухгалтерського обліку, але, що важливо, безпосередньої участі у виправленні помилок і проведенні санацій він не бере.

Завдання оперативного контролю і аналізу включають проведення оперативного аудиту та аналізу безпосередньо у процесі фінансово-господарської діяльності клієнта з метою попередження помилок, вибору оптимальних варіантів управлінських рішень і що важливо без безпосереднього втручання аудитора.

Завдання стратегічного аналізу передбачають розробку пропозицій щодо перспективних питань розвитку господарюючого суб'єкта на підставі даних, одержаних у процесі аудиторської перевірки.

Слід зазначити, що впровадження аудиту в сферу підприємництва має істотні переваги порівняно з іншими формами контролю, до яких віднесемо такі (рис.1.2).

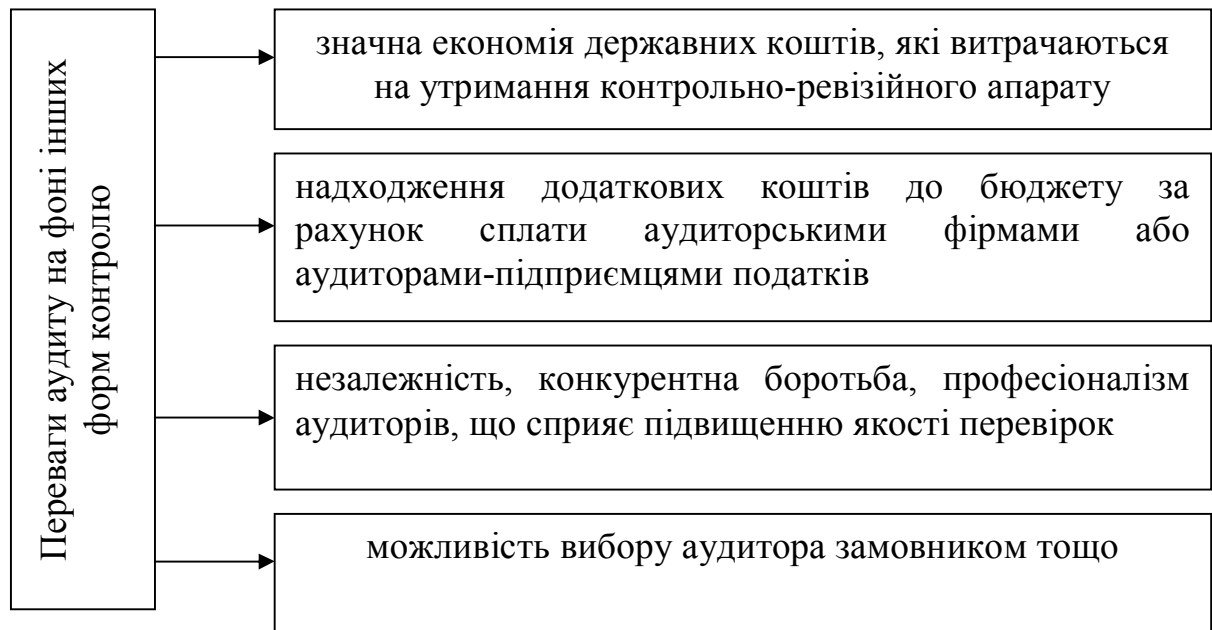


Рис. 1.2 Переваги аудиту на фоні інших форм контролю

Важливе місце у нашому дослідженні займає класифікація аудиту. Слід зауважити, що на даний час існують різні підходи до класифікації аудиту, що пояснюється застосуванням для цього різних ознак класифікації. На нашу думку, це залишає великий простір для суб'єктивізму і перешкоджає застосуванню класифікації на практиці.

Необхідність класифікації аудиту полягає у : науковій розробці питань теорії аудиту; в подальшому удосконаленні методики аудиту; в покращенні підготовки кадрів з аудиту. Ми вважаємо, що класифікація аудиту має бути науково обгрунтованою і відповідати певним вимогам.

В подальшому прокласифікуємо аудит за найбільш характерними ознаками.

За об'єктом вивчення розрізняють:

- фінансовий аудит;
- аудит на відповідність;
- операційний.

Фінансовий аудит або аудит фінансової звітності передбачає оцінку достовірності фінансової інформації. При цьому в якості критеріїв оцінки виступають загальноприйняті принципи організації бухгалтерського обліку. Цей аудит проводиться переважно незалежними аудиторами, результатом роботи яких є висновок щодо фінансових звітів.

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [26].

Аудит на відповідність призначений для встановлення чи дотримуються підприємством конкретні правила, норми, закони, інструкції, договірні зобов'язання, які впливають на результати господарської операції або фінансові звіти. У процесі перевірки на відповідність встановлюють чи відповідає діяльність підприємства вимогам його статуту, чи правильно нараховуються кошти на оплату праці та ін. Аудиторські перевірки на відповідність вимагають встановлення відповідних критеріїв для оцінки фінансової звітності.

Операційний аудит використовується для перевірки процедур і методів функціонування підприємства, оцінки його продуктивності та ефективності.

Такий аудит можна успішно використовувати для перевірки виконання бізнес-планів, кошторисів, різних цільових програм, роботи персоналу і т.д. У деяких випадках операційний аудит називають аудитом ефективності роботи підприємства або діяльності адміністрації.

Слід відмітити, що операційний аудит проводиться на міжгалузевому, галузевому, внутрішньогосподарському рівнях, зовнішніми або внутрішніми аудиторами, в інтересах зовнішніх або внутрішніх користувачів.

Порівняльна характеристика зовнішнього і внутрішнього аудиту представлена нами у табл.

Детальну характеристику внутрішнього аудиту нами буде представлено у другому розділі наукового дослідження.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИЧНИЙ, ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ ТА МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

2.1 Внутрішній аудит : його економічний зміст, функції та види

Будь-який суб'єкт господарювання переслідує свою цільову функцію, яка може реалізуватися та досягатися за допомогою ефективного управління.

Входження в фінансово-господарську діяльність підприємств законів ринкової економіки спонукає кардинально змінити направленість контролю. Яскравим проявом тенденції переходу до ринкових відносин є створення нових організаційних структур підприємств, різноманітність існуючих форм власності, розвиток самоуправління і ін. В таких умовах контроль повинен носити в основному попереджувальний і запобіжний характер, а також сприяти розвитку товарно-грошових відносин, ринку засобів виробництва і

продуктів праці. На підприємстві має бути створена надійна і ефективна система контролю, здатна захистити інтереси підприємства, допомогти вистояти в жорсткій конкурентній боротьбі [63, С.41].

Слід зауважити, що однією з функцій управління підприємством виступає внутрішній контроль. Внутрішній контроль є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління та органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень.

Під внутрішнім контролем слід розуміти процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного підприємства прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основна мета внутрішнього контролю полягає в об'єктивному вивченні фактичного стану справ на підприємстві, виявленні та попередженні тих факторів, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети [49].

Внаслідок постійного зростання значимості і розвитку практики корпоративного управління на підприємствах з'являється насущна потреба у його періодичній оцінці. Оскільки корпоративне управління відображає внутрішній стан будь-якого господарюючого суб'єкта, то фундаментально міняється місія та роль внутрішніх аудиторів. На нашу думку, основна тенденція полягає насамперед у переорієнтації їх діяльності з оцінки контрольних механізмів на об'єктивну оцінку систем корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю підприємства [61, С.386].

На даний час мають місце різні підходи до визначення внутрішнього контролю, сутність якого розкривається через низку ознак. Разом з тим, певною проблемою в ідентифікації такого контролю є визначення його внутрішнього середовища.

На нашу думку, до найбільш суттєвих ознак сучасного внутрішнього контролю слід віднести:

- суб'єкта ініціації контролю;

- суб'єкта проведення контролю;
- можливість безпосереднього впливу на систему як об'єкта контролю;
- мету та реалізацію результатів проведення контролю.

Аналізуючи тезу щодо збігу об'єкта і суб'єкта контролю, слід зазначити про те, що об'єкт контролю є об'єктом права власності, який на сьогоднішній день ідентифікуються не за його просторовим місцем знаходження та розмірами, а за суб'єктом господарювання. Такий збіг має відобразитися в наявності права власності та управління господарською системою підприємства. Ці два види права формують правочинність контролю. Лише повний збіг такого права та відповідальності за наслідки управління дозволяє вести мову про внутрішній контроль.

Ефективна організаційна структура підприємства передбачає виправданий розподіл відповідальності й повноважень працівників. Вона повинна перешкоджати спробам окремих осіб порушувати вимоги контролю і забезпечувати розподіл несумісних функцій. Аудитор повинен знати, що функції працівника є несумісними, якщо їх зосередження в руках однієї особи може сприяти здійсненню випадкових або навмисних помилок і порушень, а також перешкоджати виявленню таких помилок і порушень.

Найчастіше підлягають розподілу між різними особами такі функції як:

- · безпосередній доступ до активів економічного суб'єкта;
- · дозвіл на здійснення операцій з активами;
- · безпосереднє здійснення господарських операцій;
- · відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Як функція управління, внутрішній контроль виконує наступні завдання:

1. дає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання;

2. допомагає приймати найдоцільніші рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства;
3. дає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання;
4. дає змогу своєчасно виявити й усунути ті умови і фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети;
5. дає змогу скоригувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів;
6. дає можливість установити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності підприємства.

На рис. 2.1 представлено класифікацію внутрішнього контролю.

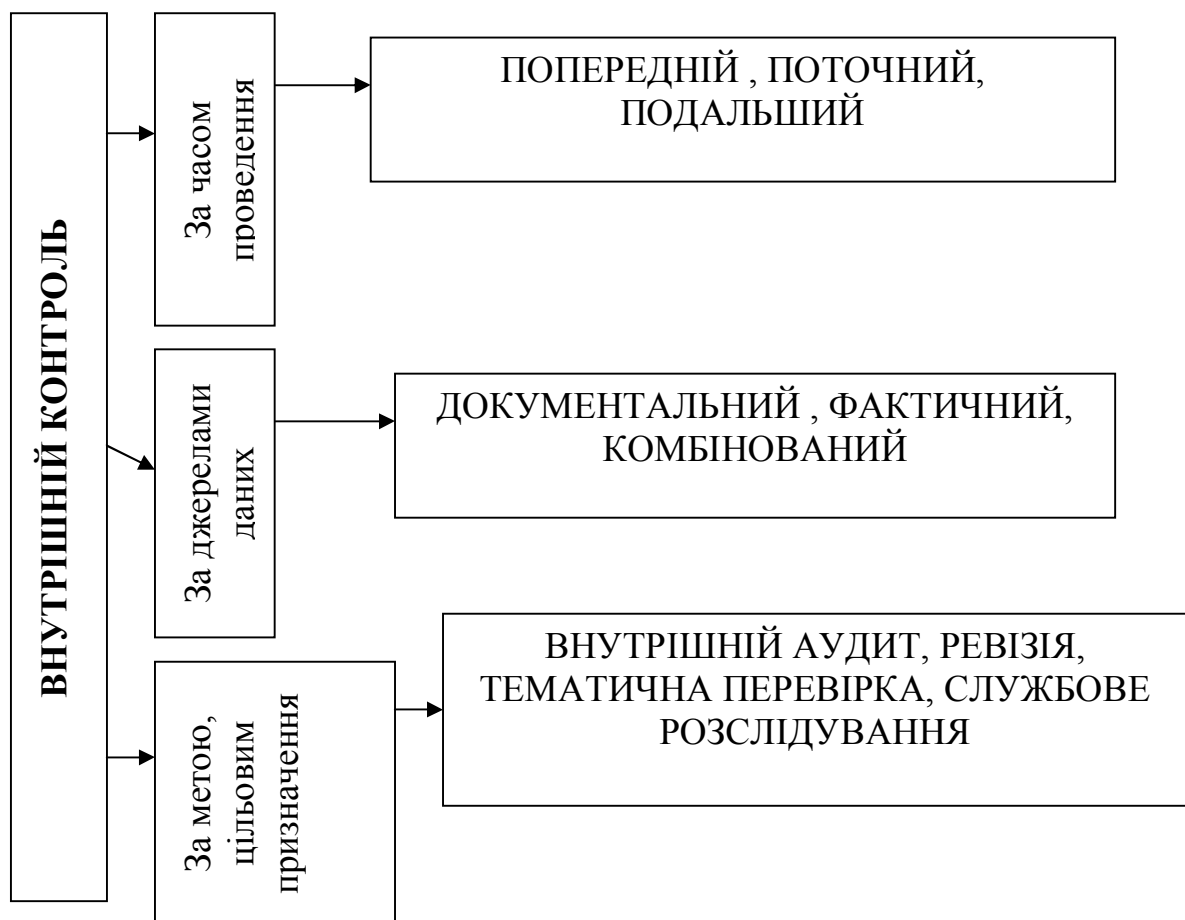


Рис. 2.1 Класифікація внутрішнього контролю [49]

В подальшому зауважимо, що серед складових елементів внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит - незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи підприємства в його інтересах. Метою внутрішнього аудиту є допомога певним працівникам господарюючого суб'єкта ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву підприємства дані аналізу та результати оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами внутрішніх аудиторських перевірок.

Внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій підприємства, надаючи головному підприємству, яке здійснює управління, результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради й інформацію щодо діяльності певного підрозділу.

Уточнимо, що необхідність у внутрішньому аудиті виникає на великих підприємствах тому, що верхні ланки керівництва не займаються щоденним контролем за діяльністю підприємства в цілому та нижчих управлінських структур відповідно. У свою чергу, внутрішній аудит дає інформацію про цю діяльність і підтверджує достовірність звітів менеджерів. Також внутрішній аудит необхідний для прогнозування діяльності підприємства на перспективу. Для порівняння зазначимо, що метою зовнішнього аудиту є перевірка системи обліку і фінансової звітності з метою забезпечення інформацією зовнішніх суб'єктів.

В подальшому представимо трактування категорії «внутрішній аудит» та основних категорій, які мають відношення до суті внутрішнього аудиту.

Результати дослідження трактування терміну «внутрішній аудит» різними авторами свідчать про те, що сьогодні, як зазначає Редько О.Ю., під внутрішнім аудитом розуміють і систему внутрішнього контролю, і роботу служби безпеки підприємства, і діяльність підрозділу економічної розвідки, і навіть ревізійну групу при бухгалтерії [57, С.91].

У табл. 2.1 нами узагальнені основні трактування категорії «внутрішній аудит» різними нормативно-правовими актами і авторами.

Трактування категорії «внутрішній аудит» нормативними документами і різними авторами

Назва акту / ПП автора	Визначення
Бардаш С.В. [7, С.6]	Внутрішній аудит слід розглядати як елемент системи контролю власника за діяльністю органу (суб'єкта) оперативного управління суб'єкта господарювання, організовану вищим органом управління (зборами власників/засновників/акціонерів/уповноваженим органом (наглядовою радою))
Редько О.Ю. [57, С.91]	Внутрішній аудит – це «третє око» системи управління
Богомолів О.М., Голощупов М.О. [9, С.12]	Внутрішній аудит –це складова частина загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті на користь його власників і регламентованого його внутрішніми документами щодо дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності і надійності функціонування системи внутрішнього контролю
Немченко В.В. [42, С.8-9]	Внутрішній аудит – позитивний сигнал для потенційних інвесторів та кредиторів, метою якого є удосконалення організації і управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його росту, безпека бізнесу
Андрєєв В.Д. [2, С.30]	Внутрішній аудит являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, що здійснюється в самій організації, засновану на системному науково-обґрунтованому процесі та об'єктивному зборі, аналізі і оцінці свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад
Дорош Н.І. [22, С.248]	Внутрішній аудит - складова загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентованого його внутрішніми документами з дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності і надійності функціонування СВК

Підсумовуючи вище сказане, ми виробили власне бачення на категорію «внутрішній аудит»: внутрішній аудит – це незалежна оцінка діяльності, яка здійснюється всередині самого підприємства з ініціативи його керівництва; складова загального аудиту, організована на підприємстві в інтересах його власників і регламентована внутрішніми документами з дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони (збереження) власності і надійності функціонування системи внутрішнього контролю. З іншого боку пропонуємо під внутрішнім аудитом розуміти складову частину організаційної структури підприємства.

Внутрішній аудит має свій предмет дослідження.

У загальному до предмета внутрішнього аудиту належать усі процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі внутрішнього контролю сягають від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності. Більш конкретно формулює предмет внутрішнього аудиту Редько А.Ю. вважаючи, що предметом внутрішнього аудиту є будь-яка інформація, важлива для прийняття своєчасного і адекватного управлінського рішення [57].

Предмет внутрішнього аудиту конкретизується об'єктами, які деталізують параметри дослідження та визначають їх характеристику.

Під терміном «об'єкт» будемо розуміти кожен окремий елемент предмета внутрішнього аудиту. Об'єктами внутрішнього аудиту є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. Об'єкти внутрішнього контролю досить різноманітні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо.

Сукупним об'єктом внутрішнього аудиту можна назвати наявність і рух засобів підприємства та джерела їх формування. До об'єктів внутрішнього аудиту відносяться первинні та зведені документи, бухгалтерські регістри та форми фінансової звітності, в межах яких відображена господарська діяльність підприємства. Крім того, як зазначає Редько А.Ю., об'єктом

внутрішнього аудиту у системі управління підприємством стають документи і персонал [57].

У системі управління внутрішній аудит виконує певні функції, до яких відносяться наступні:

1) консультативна, яка реалізується в діапазоні від безпосереднього консультування внутрішніми аудитором персоналу з питань безпеки бізнесу до організації міні-тренінгів персоналу або навчальних семінарів з актуальних питань забезпечення якості управління та досягнення мети системи;

2) контрольна, яка полягає у перевірці роботи окремих підрозділів або виконавців системи управління на предмет відповідності встановленим планам, правилам, нормам, законодавчим вимогам, правам або обов'язкам, які останнім делеговано або встановлено;

3) аналітична, яка представляє собою експертну оцінку та прогнозування стану внутрішнього та зовнішнього економічного, правового, інформаційного, психологічного та інших видів середовища бізнесу на предмет загроз для досягнення мети системи, оцінка ефективності господарювання та управління;

4) захисна, яка полягає у розробці заходів та контролі за їх впровадженням щодо збереження активів та капіталу в процесі господарювання, попередженні шахрайства з боку персоналу або розкрадання власності;

5) інформаційно-координаційна, яка включає своєчасне та повне інформування вищого управлінського персоналу або вищого органу управління про результати роботи по забезпеченню безпеки бізнесу; узгодження мети, предмету та завдань перевірок з планами та намірами вищого органу управління, окремими підрозділами системи управління [42, С.21; 57, С.90].

В подальшому доцільно зупинитися на основних класифікаційних ознаках внутрішнього аудиту.

Практика свідчить, що найважливішою є класифікація внутрішнього аудиту за напрямками проведення, згідно якої виділяють такі його види як: фінансовий (бухгалтерський) аудит; господарський (операційний) аудит; управлінський аудит; виробничий аудит; соціальний аудит [48, 49].

Цікавою та порівняно новою частиною внутрішнього аудиту є управлінський аудит, який обслуговує потреби управління підприємством, забезпечує організацію об'єктивною, достовірною і професійною інформацією про систему ситуаційних умов, в тому числі з метою її оптимізації. Управлінський аудит виявляє недоліки (можливості розвитку) у використовуваних управлінських технологіях з позиції їх необхідності для максимального рівня довгострокової ефективності підприємства. В рамках управлінського аудиту вивчаються управлінські технології за такими напрямками (рис.2.2).

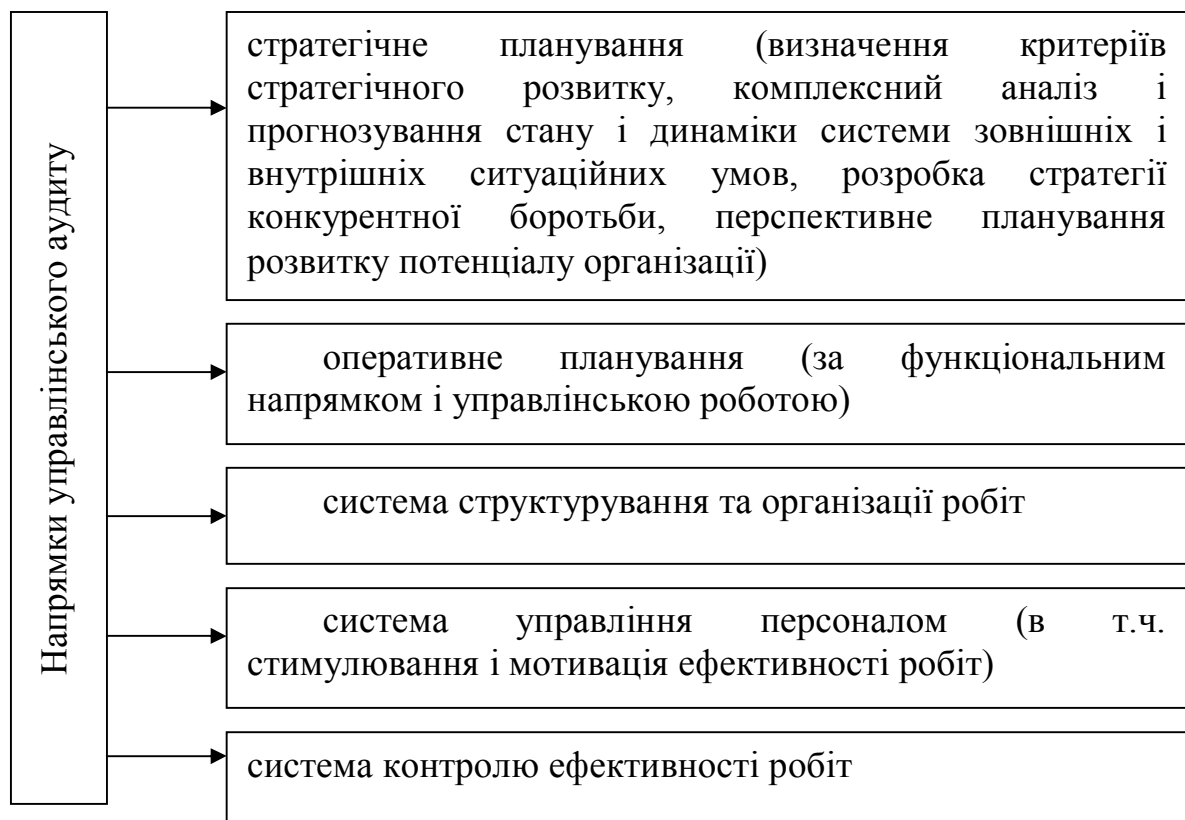


Рис. 2.2 Напрямки управлінського аудиту

Фінансовий (бухгалтерський) аудит є традиційним видом внутрішнього аудиту, передбачаючи оцінку достовірності фінансової інформації підприємства. У свою чергу, фінансовий (бухгалтерський) аудит поділяється на:

- плановий, який проводиться у межах затвердженого плану роботи;
- позаплановий, який проводиться на вимогу власника чи керівника підприємства.

Операційний аудит передбачає вивчення внутрішнім аудитором будь-якої частини процедур та операцій підприємства з метою оцінки їх продуктивності та ефективності і формування рекомендацій щодо економного використання ресурсів підприємства. У свою чергу, операційний аудит поділяється на:

- функціональний аудит системи виробництва, управління і контролю;
- організаційно-технічний аудит системи виробництва та управління;
- всесторонній аудит системи виробництва та управління [42, С.61].

Під соціальним аудитом розуміють інструмент керівництва, управління і спосіб спостереження, який дає можливість сформулювати цілісну картину щодо стану ефективності системи управління персоналом і стану людських ресурсів.

Категорія «соціальний аудит» використовується за кордоном, а в Україні поняття соціальний аудит визначається як аудит персоналу чи кадровий аудит. Під кадровим аудитом слід розуміти інструмент діагностики та управління кадровими процесами, сукупності методів кількісної та якісної оцінки персоналу в цілому і його окремих параметрів. При цьому об'єктом кадрового аудиту виступає персонал фірми і принципи його організації, управління і його результати роботи.

Попередній аудит проводиться перед виконанням господарської операції. Тут здійснюється контроль здатності системи обліку та внутрішнього контролю з метою запобігання нераціональним витратам, безгосподарності, незаконним діям та ін..

Поточний аудит проводиться під час виконання господарської операції на основі даних бухгалтерського, виробничого та оперативного обліку з метою встановлення достатності заходів з боку облікової системи і внутрішнього контролю на стадії виконання операцій і їх документування, щоб ідентифікувати і усунути небажані відхилення.

Наступний аудит проводиться на стадії узагальнення обліково-звітної інформації після завершення господарських операцій шляхом оцінки коригувань у системі обліку і внутрішнього контролю після виявлення порушень, встановлення та їх оцінки, розробки заходів щодо усунення недоліків і запобігання їх на перспективу.

При стратегічному аудиті проводиться перевірка оптимальності стратегії і програми розвитку підприємства згідно маркетингового прогнозного середовища.

Важливою економічною характеристикою підприємства є його фінансовий стан. Концептуально аналіз фінансового стану базується на вивченні співвідношень і взаємозв'язків між елементами Балансу, зокрема : активами, зобов'язаннями та власним капіталом. На підставі порівняння їх окремих складових оцінюють ліквідність, платоспроможність і фінансову стійкість підприємства як сукупність показників, які відображають спроможність господарюючого суб'єкта вчасно розрахуватися за борговими зобов'язаннями. Фінансовий стан обумовлює конкурентоспроможність підприємства, його здатність підтримувати досягнутий рівень виробничої потужності і потенціал розвиватись з урахуванням умов ринкового середовища [64, С.199].

2.2 Інформаційне забезпечення проведення внутрішніх аудиторських перевірок в Україні

Організація і методика внутрішнього аудиту визначається, насамперед, належним інформаційним забезпеченням внутрішнього аудитора про суб'єкт господарської діяльності, що виступає основою аудиторського процесу. Правильно оцінити господарські явища, факти і процеси виробництва в умовах зростання обсягів інформації досить важко, що і потребує від внутрішнього аудитора певної систематизації і класифікації даних. Даний процес не є простим і швидким, тому впорядкуванню та класифікації інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту приділяється увага у нашому дослідженні.

На нашу думку, інформаційне забезпечення аудиту – це упорядкована сукупність відомостей, що формують певні свідчення, які використовуються в якості доказів на різних стадіях аудиту для складання аудиторського звіту.

Завданням інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту є інформування всіх учасників аудиторського процесу про стан, якість функціонування об'єктів перевірки і відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства законодавчо-правовим актам.

Переважну кількість інформації про фінансово-господарську діяльність внутрішній аудитор отримує з даних бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю, фінансової і статистичної звітності. Крім того, у ході аудиторського контролю використовують також інформацію із зовнішніх джерел : банків, страхових компаній, торговельних партнерів та ін. Слід зауважити, що важливе місце у формуванні інформаційної бази внутрішнього аудиту займає законодавча, планово-нормативна та довідкова інформація.

В подальшому розглянемо детальніше складові елементи інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту.

Юридичні бази даних із законодавства України виконують головну роль у роботі внутрішніх аудиторів, даючи змогу швидко відшукати, переглянути і роздрукувати потрібний нормативний документ із бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування різних видів діяльності і правового регулювання підприємництва в цілому.

Наступним складовим елементом інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту виступають довідники.

Аудитори широко використовують довідники різних ставок податків, банківських відсотків, курсів валют, допустимі норми витрат на рекламу і представницькі витрати, витрати на відрядження, розмірів мінімальної заробітної плати, коефіцієнтів тарифної сітки та інших важливих свідчень. Слід зазначити, що такі довідники в юридичних базах є відсутні, а тому потрібно переглянути багато документів, щоб відшукати одну-дві потрібні цифри, а в бухгалтерських програмах зазвичай представлені тільки ті довідники, які використовуються суто для бухгалтерського обліку.

Електронні таблиці є найпростішим засобом, який дає змогу швидко провести розрахунки. Побуває думка, що весь бухгалтерський облік підприємства можна подати у вигляді певного числа електронних таблиць, які містять бухгалтерські дані і є взаємопов'язаними між собою. Так, у вигляді однієї таблиці подається журнал проводок, Головна книга, Баланс – Звіт про фінансовий стан та ін. Аудитор може створити проміжні таблиці: нагромаджувальні відомості операцій по окремих рахунках, журнали-ордери і т. д. Відома також практика застосування в роботі внутрішнього аудитора таблиць для аналізу підсумкової звітності підприємства.

Слід зазначити, що існує багато різноманітних програм, здатних допомогти при проведенні внутрішнього аудиту. Охарактеризуємо їх детальніше.

Простота. Програма, яку використовує внутрішній аудитор має бути простою, оскільки складну і перевантажену програму дуже важко використовувати для цілей аудиту.

Швидкість. Програма має працювати швидко і це не залежить від швидкості комп'ютера: повільні програми працюють повільно на будь-яких комп'ютерах.

Гнучкість. Програма повинна швидко реагувати - переналагоджуватися на підприємства, які мають іншу специфіку бухгалтерського обліку, наприклад, виробничі підприємства, страхові компанії, інвестиційні фонди, торгівельні підприємства і т.д. Тому внутрішньому аудитору потрібен не тільки інструмент, але й деякі варіанти налагодження, які надаються розробниками, в іншому випадку на цю роботу буде витрачатися дуже багато зайвого часу.

Розвинений контроль операцій. Контроль повинен проводитися не тільки в момент занесення інформації, а у випадку необхідності.

Різні форми звітів, які подають одну і ту ж інформацію, але з різних сторін, у різних ракурсах. Відмовки розробників програм про те, що ту саму інформацію можна отримати, але в іншому вигляді, не приймаються, оскільки внутрішній аудитор повинен мати власну думку про те, яка інформація і в якому вигляді може йому знадобитися.

Можливість сторнування операцій, оформлених неправильно. Внутрішній аудитор повинен мати можливість отримати в програмі форми фінансової звітності – наприклад баланс, який був поданий у фіскальну службу, якщо навіть у ньому були допущені помилки, а далі - внести коригуючі записи з метою отримання правильного балансу і підсумків.

У складі методичного забезпечення внутрішнього аудиту повинні бути представлені:

- аудиторські стандарти за різними перевітками внутрішнього аудиту;
- стандарти внутрішнього аудиту, які забезпечують дотримання вимог законодавства;
- стандарти внутрішнього аудиту з відповідності фактичної діяльності підприємства положенням засновницьких документів;

- критерії визначення повноти інформаційного забезпечення за кожним видом внутрішнього аудиту;
- методичні рекомендації з реалізації результатів аудиторської перевірки внутрішнього аудиту і підготовки рішень і пропозицій керівництву підприємства;
- звіти внутрішніх аудиторів про проведені перевірки, консультації і розроблені рекомендації.

Проте основою інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту є економічна інформація, яка характеризує фінансово-господарську діяльність підприємства і документально підтверджується в обліковій системі.

2.3 Особливості організації служби внутрішнього аудиту

Служба внутрішнього аудиту створюється на підприємстві для виконання контрольних функцій залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів керівництвом підприємства. Внутрішні аудитори підпорядковані виключно керівнику підприємства, вони проводять як планові, так і позапланові перевірки за вказівкою останнього. За результатами складають звіт (висновок) про проведену роботу, звітують перед керівництвом, дають оцінку, рекомендації, поради та інформацію.

Залежно від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлений однією особою або цілою службою - відділом внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит - це складова частина організаційної структури підприємства.

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві вимагає вирішення ряду завдань щодо організації структури апарату внутрішнього аудиту (рис.).

Для повного забезпечення виконання функцій внутрішнього аудиту необхідно відповідним чином організувати апарат внутрішнього аудиту на підприємстві, що є важливим елементом організаційної структури внутрішнього аудиту. При цьому основне місце в структурі організації внутрішнього аудиту відводиться раціональній побудові апарату аудиторського контролю та оптимальному застосуванню його організаційних форм.

Можливості і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та напрями і залежать від розміру і структури підприємства, а також потреб керівництва. Тому при виборі форми організації внутрішнього аудиту необхідно врахувати також організаційну структуру підприємства, різновид його діяльності, систему управління, особливості технологічного процесу тощо.

Практика свідчить, що у відповідності з адміністративним підпорядкуванням розрізняють типи структури апарату внутрішнього аудиту представлені на рис.2.3.

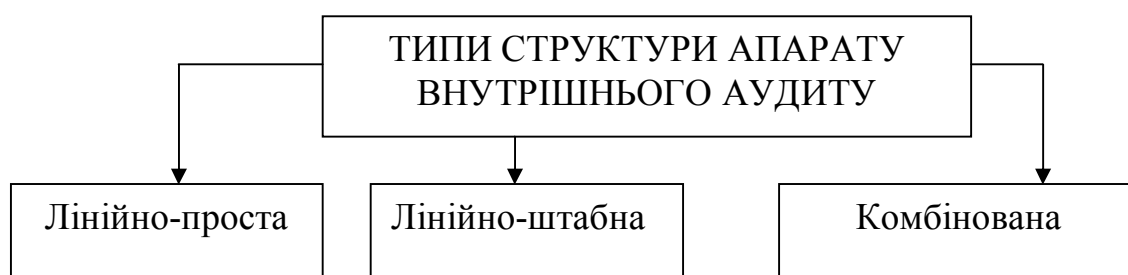


Рис.2.3 Типи структури апарату внутрішнього аудиту

Лінійно-проста структура апарату внутрішнього аудиту використовується на малих і середніх підприємствах. Слід відмітити, що при побудові служби внутрішнього аудиту за принципом лінійного адміністративного підпорядкування всі її працівники прямо підпорядковуються керівникові цієї служби.

При лінійно-штабному адміністративному підпорядкуванні працівників служби внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту

ділиться на окремі сектори (наприклад, аналітичний сектор, сектор ревізії), а керівник служби дає розпорядження керівникам цих секторів відповідно.

При комбінованій структурі апарату внутрішнього аудиту частина прав і функціональних обов'язків внутрішніх аудиторів передається окремим службам управління.

Розрізняють дві форми побудови служби внутрішнього аудиту:
централізована;
децентралізована.

При **централізованій** формі організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві внутрішні аудитори знаходяться в штаті бухгалтерії і підпорядковуються головному бухгалтеру відповідно. Тому вважається, що централізована форма побудови служби внутрішнього аудиту є неефективною, оскільки порушується один із основних принципів аудиторської діяльності – незалежність.

При **децентралізованій** формі організації внутрішнього контролю на підприємстві керівник служби внутрішнього аудиту підпорядковується безпосередньо керівництву підприємства, що є позитивним моментом.

Внутрішній аудитор або відділ внутрішнього аудиту провадить свою діяльність у тісному контакті з керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів.

Відділ внутрішнього аудиту функціонує на основі Положення про відділ внутрішнього аудиту. Внутрішній аудитор, як свідчить практика, працює на основі контракту з аудитором.

Положення про відділ внутрішнього аудиту визначає особливе місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, його цілі й завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими функціональними службами підприємства.

Права, обов'язки і відповідальність спеціалістів ВВА, а також кваліфікаційні вимоги до них регламентуються посадовими інструкціями. З метою забезпечення якісного проведення перевірок службою внутрішнього

аудиту на підприємстві необхідно мати Методичні рекомендації з питань аудиторських перевірок.

Структуру і штати ВВА затверджує директор підприємства за пропозиціями начальника відділу. До складу відділу можуть входити підрозділи (сектори, бюро, групи) комплексного аналізу, ревізій, постійно діючої інвентаризаційної групи, експертизи та ін. Розподіл обов'язків між працівниками відділу здійснює начальник відділу відповідно до посадових інструкцій і Положення про відділ внутрішнього аудиту.

Відповідальність за організацію внутрішнього аудиту несе керівник відділу, який зобов'язаний організувати безперервний процес ефективного контролю в усіх підрозділах підприємства, а також організувати взаємовідносини зі всіма підрозділами і зовнішніми компетентними органами з питань контролю фінансово-господарської діяльності.

У ВВА повинні працювати переважно працівники з вищою освітою. Бажано, щоб у ВВА були залучені працівники, які б мали ґрунтовні знання не тільки з обліку та аудиту, а й фінансів, кредитування, банківської справи, страхування, права, менеджменту, маркетингу, тощо.

Оптимальний склад і структуру ВВА можна представити наступним чином:

1. керівник відділу внутрішнього аудиту (сертифікований аудитор).
2. спеціаліст (внутрішній аудитор) по оподаткуванню;
3. спеціаліст з правових питань;
4. спеціаліст із фінансового аналізу;
5. спеціаліст із документальних перевірок бухгалтерської звітності підприємства.
6. інші працівники.

Слід зазначити, що без чітко визначених функціональних прав і обов'язків працівників внутрішнього аудиту мета створення відділу внутрішнього аудиту на підприємстві не буде досягнута. Тому в посадових

інструкціях внутрішніх аудиторів необхідно чітко зафіксувати права та їх обов'язки.

Як зазначає Бардаш С.В., за результатами дослідження організаційно-правових аспектів діяльності суб'єктів господарювання приватної форми власності встановлено, що внутрішній аудит має проводитися у:

- виробничих кооперативах (зі складом від 10 до 50 осіб - одноособово з прямим підпорядкуванням загальним зборам учасників, зі складом від 50 і більше осіб за умов створення наглядової ради з прямим підпорядкуванням наглядовій раді) за діяльністю голови правління або виконавчого директора;
- споживчих товариствах (з підпорядкуванням загальним зборам або зборам уповноважених) за діяльністю голови правління;
- суб'єктах господарювання, створених у формі ТОВ, ПАТ, ПрАТ, у т. ч. фінансових установах уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням: загальним зборам учасників/засновників (ТОВ, ТДВ), загальним зборам акціонерів, наглядовій раді (ПАТ, ПрАТ) за діяльністю голови правління, іншого виконавчого органу;
- холдингах спеціально створеним підрозділом материнського підприємства холдингу з підпорядкуванням загальним зборам акціонерів холдингової компанії (материнського підприємства холдингу, наглядовій раді холдингу) за діяльністю учасників холдингу;
- товарних та фондових біржах уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням загальним зборам членів товарної/фондової біржі для здійснення контролю за діяльністю біржового комітету/ради біржі;
- концернах, корпораціях, у т. ч. банківських корпораціях спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням зборам учасників або органам управління головного підприємства за діяльністю учасника концерну/корпорації у т. ч. системою внутрішнього контролю учасника;

- корпоративних об'єднаннях, обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах, кооперативних спілках уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням установчим зборам (конференції, з'їзду) за діяльністю учасників об'єднання;
- підприємствах з іноземними інвестиціями за умов створення дочірнього підприємства спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням власнику або виконавчому органу материнського підприємства за діяльністю керівника дочірнього підприємства [7, С.7].

2.4 Методичний інструментарій внутрішнього аудиту

Теорія контролю свідчить, що контроль – це складний процес зниження інформаційного ризику. В цьому процесі контролер використовує різні технологічні методи, які в загальному складають методологію контролю.

Методологія внутрішнього аудиту – це вчення про методи (способи) пізнання, за допомогою яких контролер досліджує об'єкти внутрішнього аудиту, що в сукупності формують його предмет.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту – це сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності дій для оцінки діяльності підприємства.

Методичні прийоми контролю різноманітні і їхнє застосування обумовлене професійним рівнем і практичним досвідом контролера. Методичні прийоми внутрішнього аудиту слід розглядати щодо конкретних об'єктів і ділянок обліково-аналітичної і контрольної-аудиторської діяльності. Оцінка діяльності підприємства може здійснюватися як у комплексі по всіх напрямках його діяльності, так і по окремих з них.

Отже, метод (від грецького «дослідження») внутрішнього аудиту – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюють стан об'єктів контролю, а методологія – вчення про метод та його методичні прийоми.

Метод – це спосіб дослідження явищ, визначення підходу до вивчення об’єктів, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини. У своїй основі метод є інструментом для вирішення завдань внутрішнього аудиту.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту поділяються на три групи (рис.2.4).



Рис. 2.4 Методичні прийоми внутрішнього аудиту

Поділ на прийоми документального і фактичного контролю умовний, проте дає змогу предметно врахувати їх взаємообумовленість і взаємозв’язок, що сприяють удосконаленню методики внутрішнього контролю.

До загальнонаукових методів (наукового мислення) належать:

1. індукція і дедукція;
2. синтез;
3. аналогія;
4. моделювання;
5. інші.

Серед методичних прийомів документального контролю можна виділити дві великі групи:

1) методичні прийоми формально-правової перевірки документів (перевірка дотримання правил складання, повноти і достовірності оформлення документів; співставлення звітних і облікових даних із встановленими нормативами; перевірка арифметичних розрахунків тощо);

2) методичні прийоми перевірки реальності (достовірності) відображених в документах обставин і процесів (співставлення даних документів, що відображають операції, з даними документів, які були основою для цих операцій; одержання письмового підтвердження від третіх осіб про реальність залишків на рахунках грошових коштів; аналітичні процедури; спеціальні методи (зустрічна перевірка, взаємна перевірка, логічне дослідження господарських операцій і т.д.)).

На відміну від методів документального контролю, методи фактичного контролю залишаються традиційними. Зокрема, основними з них є:

1. огляд;
2. обстеження;
3. контрольний запуск сировини і матеріалів;
4. інвентаризація;
5. лабораторний аналіз якості сировини, готової продукції;
6. експертиза;
7. інші методи.

Слід зазначити, що методичні прийоми наукового мислення, документального і фактичного контролю на практиці тісно взаємопов'язані. Взаємодоповнюючі комбінації вищезазначених прийомів, їх поєднання є досить доцільним при проведенні внутрішнього аудиту.

В подальшому детальніше зупинимося на характеристиці методичних прийомів внутрішнього аудиту у розрізі вище представлених груп.

Для характеристики прийомів контролю особливе значення має підхід до перевірки фактів господарської діяльності, оскільки ті самі факти можна перевіряти послідовно від часткового до загального, тобто використовувати прийом індукції, і навпаки – від загального до часткового, застосовуючи прийом дедукції. Якщо здійснюється суцільна перевірка операцій фінансово-господарської діяльності, то використовується прийом індукції. Це має місце при перевірці касових і банківських операцій, розрахунків з підзвітними особами, а також по інших ділянках, де виявлено суттєві викривлення обліку

і звітності, підробки документів, зловживання, що зумовлює потребу проведення суцільних перевірок.

В інших випадках використовується прийом дедукції, що значно заощаджує час тих, хто перевіряє. Дедуктивний метод використовують при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінці спрямованості та ефективності системи управління, в межах якої діє об'єкт. Його застосовують також для характеристики окремих розділів бухгалтерського обліку і його системи в цілому.

Дедукція та індукція – загальні методичні прийоми. Вони широко застосовуються в різних сферах знань. Але в кожній з них, крім того, використовуються специфічні прийоми, які відповідають особливостям об'єктів і специфіці дослідження.

До загальнонаукових методів (методів наукового мислення) відноситься моделювання. Використання моделювання для описання найбільш загальних моментів, побудова на загальних принципах моделі дає змогу отримати таку ефективну методику обліку і методику внутрішнього аудиту, яка може застосовуватися у формі організаційних моделей обліку та аудиту з усіх розділів обліково-аналітичної роботи.

Синтез дозволяє вивчити предмет в цілості, єдності та взаємозв'язку його окремих об'єктів.

Аналогія – це наукове дослідження, яким досягають пізнання ознак об'єктів на основі їх подібності з іншими. Аналогія дозволяє виявити ознаки і властивості одних об'єктів аудиту і поширити їх на інші.

Охарактеризуємо методичні прийоми фактичного контролю.

Огляд – один із самих масових методичних прийомів фактичного контролю. Огляд представляє собою безпосереднє вивчення компетентною особою визначених об'єктів обліку, що виконують ті чи інші конкретні функції (наприклад: грошові кошти, товарно-матеріальні цінності і ін.). Будучи масовим контрольним методом, огляд може супроводжуватися складанням спеціального документу, що підтверджує його проведення і який

виділяє відмінні риси об'єктів обліку, які оглядаються. Наприклад, в торгівлі широко практикується огляд таких відмінних рис товарно-матеріальних цінностей як їх маркування, товарні знаки і т.д.

Огляду також підлягають виробничі приміщення, території обладнання, склади тощо. Своєчасний огляд має велике значення для виявлення внутрішнім аудитором речових доказів злочинних дій.

Обстеження, як і огляд є безпосереднім вивченням внутрішнім аудитором певних об'єктів підприємства. Обстеження включає коло питань, пов'язаних із вивченням організаційно-виробничої діяльності і перевіркою забезпечення збереження майна підприємства, яке перевіряється. Цей методичний прийом полягає в огляді певних об'єктів (цінні папери, готівка, товарно-матеріальні цінності), ознайомлення із документами, отримання пояснень від підлеглих осіб та в інших діях. Метод обстеження використовується і для більш глибокої перевірки, зокрема для в'яснення стану обліку, дотримання технологічного процесу виробництва тощо.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції, або обсягу будівельно-монтажних робіт. За допомогою даного методичного прийому виявляють:

- 1) факти застарілих норм в результаті чого в цехах і на складах підприємств утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів;
- 2) випадки зменшення норм часу і розцінок на виконані роботи;
- 3) неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу при виплаті грошових винагород по впровадженню нової техніки.

При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво перевіряється весь технологічний процес, починаючи від зважування відповідної сировини і допоміжних матеріалів, її обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід товарної продукції і дійсну кількість витраченої сировини і

допоміжних матеріалів, а також співставити ці дані із наявними даними (до конкретного запуску).

Контрольний запуск сировини у виробництво повинен здійснюватися у звичайних виробничих умовах при суворому дотриманні технологічного режиму.

Інвентаризація – це метод контролю фактичної наявності та стану підконтрольних об'єктів. Інвентаризація використовується для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності підприємства. В процесі інвентаризації використовуються контрольні процедури, які дають можливість перевірити наявність матеріальних цінностей і грошових коштів в натурі шляхом перерахунку, зважування, обмірювання, а кошти у розрахунках – взаємним звіренням сум з іншими підприємствами і окремими особами, які є платниками підприємства чи одержувачами коштів від нього. Інвентаризація здійснюється з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального їх використання у фінансово-господарській діяльності. Одночасно при інвентаризації перевіряють дотримання правил і умов зберігання товарно-матеріальних цінностей і коштів, утримання машин і обладнання і т.д.

Лабораторний аналіз – це виявлення необхідних показників якості тих або інших об'єктів контролю шляхом відповідного (фізичного, хімічного, біологічного) аналізу в стаціонарних умовах (у лабораторії). Лабораторні аналізи найчастіше застосовують при перевірці відповідності якості товарної продукції діючим стандартам. В залежності від мети перевірки та характеру продукції лабораторний аналіз може здійснюватися такими способами: органолептично тобто шляхом огляду, визначення смаку, кольору; за допомогою спеціальних приборів; спеціальним дослідженням в лабораторії.

Взяття проб або зразків здійснюється за участю внутрішнього аудитора і оформляється спеціальним актом, завіреним підписами всіх присутніх. Цей акт прикладається до звіту внутрішнього аудитора.

Експертиза застосовується внутрішнім аудитором у тому випадку, коли у нього виникають питання, які вимагають спеціальних знань. У таких випадках використовуються послуги експертів. Отже, експертиза – це дослідження експертами на науковій основі представлених об'єктів з метою вивчення свідчень про факти, які мають значення для правильного вирішення справи. Експерт повинен представити достовірну та об'єктивну оцінку, яка залежить від наданих йому матеріалів і правильного формулювання поставлених йому питань.

Важливу роль у роботі внутрішнього аудитора відіграють методичні прийоми документального контролю.

Документальна перевірка – це перевірка документів і записів з метою визначення достовірності і законності операцій, зафіксованих у них.

На практиці внутрішні контролери використовують наступні методичні прийоми документальної перевірки:

1) огляд документів за формою (формальна перевірка), яка передбачає перевірку дотримання діючих форм, послідовності, повноти і правильності заповнення реквізитів документів, дотримання порядкової нумерації і наявності відповідних підписів, печаток і штампів;

2) арифметична перевірка, яка включає перевірку правильності арифметичних підрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах;

3) перевірка документів по суті - це перевірка законності здійснених господарських операцій, правильності віднесення цих операцій на рахунки і включення їх у статті балансу;

4) зустрічна перевірка - це спосіб співставлення записів у облікових регістрах, первинних документах підприємства з іншими документами або їх копіями, які знаходяться у розпорядженні третіх осіб;

5) сканування - безперервний, по елементний перегляд інформації (наприклад, первинних бухгалтерських документів) з метою виявлення нетипових статей і подій. Як правило, в ході прийому сканування пряма

доказова інформація не проявляється, але можуть виникнути питання, щодо яких необхідно отримати додаткову інформацію. У результаті сканування можна виявити нетипово малий обсяг реалізованої за місяць, нетипові значні чекові виплати, кредиторські залишки на рахунках дебіторської заборгованості;

6) експертна перевірка документів доповнює формальну і арифметичну перевірки і направлена на виявлення підрбок у документах. Зустрічаються різні підробки у документах : дописання тексту, букв, цифр; підробка підписів і печаток;

7) логічна перевірка у взаємозв'язку з іншими методичними прийомами перевірки документів дозволяє виявити приховування недостач, приписки обсягу робіт та інші зловживання. Наприклад: приведені дані в накладній про масу і обсяг вантажів внутрішній аудитор співставляє із вантажопідйомністю автомобіля; кількість випущеної продукції із виробничою потужністю обладнання;

8) взаємний контроль документів і операцій здійснюється аналогічно зустрічній перевірці, проте при цьому досліджуються документи, які знаходяться на самому підприємстві. Внутрішній аудитор даний метод документального контролю може використати для перевірки внутрішнього відпуску сировини із одного цеху в інший, повернення матеріалів із цеху на склад.

Підсумовуючи вище представлене, слід зазначити, що методичні прийоми внутрішнього аудиту на практиці тісно взаємопов'язані і лише їх взаємодоповнюючі комбінації та поєднання є доцільним при проведенні внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОКРЕМИХ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Організація і проведення маркетингового аудиту

Одним із найскладніших завдань стратегічного управління є формування маркетингового аудиту, метою якого є визначення маркетингових цілей та стратегії маркетингу підприємства.

Основне завдання маркетингового аудиту полягає у представленні найбільш ефективних шляхів досягнення цілей суб'єкта господарювання.

Маркетинговий аудит - це всеосяжна, систематична, незалежна й періодична перевірка зовнішнього середовища маркетингу, цілей, стратегій і окремих видів маркетингової діяльності для підприємства в цілому або для його окремих структурних підрозділів [21].

Слід зазначити, що маркетинговий аудит виступає ефективним та ключовим механізмом у регулюванні та контролі діяльності підприємства, який вчасно виявляє нечітко визначені цілі, неефективну стратегію розвитку, недоліки в організації системи маркетингу та усуває недоліки у плануванні чи контролі маркетингової активності тощо. Тому справедливо, на наш погляд, маркетинговий аудит вважати методологічною основою для проведення стратегічних змін у діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта.

Основні властиві риси сучасного маркетингового аудиту представлені на рис.

Слід підкреслити, що маркетинговий аудит може застосовуватись не тільки для діючих підприємств, для існуючих видів бізнесу, але і до нових проектів. Плаксіє Т.О. вважає, що маркетинговий аудит можуть проводити по підприємству в цілому, для окремого структурного підрозділу чи окремого інвестиційного проекту [51, С.74].

Основними складовими елементами маркетингового аудиту є (рис.3.1).



Рис.3.1 Складові елементи маркетингового аудиту [42, 51, 76]

У процесі проведення маркетингового аудиту внутрішній аудитор використовує такі показники як :

- вербальні (описові), які застосовуються для описання довготривалих цілей підприємства чи явищ, кількісне вираження яких важко здійснювати;
- кількісні, які використовуються найчастіше і поділяються на абсолютні, відносні та індексні;
- якісні, які використовуються тоді, коли кількісні характеристики взагалі не застосовуються (наприклад, при характеристиці споживачів, їх звичок, переваг);
- універсальні, які використовуються не тільки для контролю маркетингу, а й для загального аналізу діяльності підприємства (показники обсягу продажів, прибутку, витрат, доходу, втрат, продуктивності тощо);

- специфічні, які використовуються для характеристики особливої маркетингової діяльності (наприклад, показник витрат на проведення маркетингової рекламної компанії або вартість однієї анкети при опитуванні споживачів) [51, С.75-76].

Розрізняють три основних стадії маркетингового аудиту:

- 1) вивчення фактичного стану маркетингу підприємства;
- 2) оцінювання виявлених фактів;
- 3) підготовка рекомендацій щодо вдосконалення маркетингової роботи на підприємстві.

На основі узагальнення опрацьованого матеріалу щодо методики маркетингового аудиту ми прийшли до висновку, що найдоцільніше на практиці використовувати таку модель маркетингового аудиту, яка складається з п'яти фаз - стадій:

- 1) підготовка;
- 2) діагноз;
- 3) планування дій;
- 4) впровадження;
- 5) завершення [76].

В подальшому охарактеризуємо кожен з них.

На підготовчій стадії внутрішній аудитор розпочинає свою роботу з організаційних аспектів. Ця стадія включає контактування із вищим керівництвом підприємства; обговорення того, що саме керівник хоче змінити та як аудитор може допомогти йому. Фаза підготовки є надзвичайно важливою, тому що попередньо проведена теоретична робота задає всю конструкцію подальшого аналізу маркетингової діяльності підприємства. На цій же фазі керівництво підприємства визначає структурні підрозділи підприємства, які повинні надати необхідну інформацію для внутрішнього аудитора.

Друга фаза – фаза діагнозу - включає насамперед виявлення існуючих фактів та їхній ретельний аналіз. Під час аналітичної роботи внутрішньому

аудитору необхідно встановити, наскільки взаємозалежні й виконуються на даному підприємстві всі необхідні розділи маркетингу, а саме : маркетингові дослідження, сегментація ринку, розроблення продукту, політика ціноутворення, рух товарів і різні види просування товару. Зазначимо, що, збираючи дані, внутрішній аудитор вже починає впливати на систему підприємства, оскільки його працівники можуть перебудовувати стиль своєї роботи вже в присутності маркетингового аудитора.

На третій фазі маркетингового аудиту слід знайти оптимальні рішення для отримання упущених вигод від нереалізованих маркетингових дій або від відсутності маркетингової стратегії підприємства. Найважливішим моментом у плануванні дій є розроблення спільно з фахівцями підприємства, обговорення й прийняття обґрунтованої та цілеспрямованої його маркетингової стратегії.

Фаза впровадження має включати участь внутрішнього аудитора в підготовці й виконанні наміченого плану дій із реалізації прийнятої маркетингової стратегії підприємства. Також внутрішній аудитор може самостійно виконати запропонований план дій. У такому випадку функції внутрішнього аудитора зводяться до консультування працівників підприємства та навчання фахівців відповідних відділів.

Завершальна фаза маркетингового аудиту включає оцінку результатів проведеної роботи внутрішнього аудитора на основі його кінцевого звіту про проведений маркетинговий аудит.

Основні напрямки маркетингового аудиту нами представлені у табл.

Контроль маркетингу на рівні підприємства в цілому спрямований на отримання інформації, необхідної для оцінки рівня ефективності маркетингу й прийняття відповідних рішень із боку керівництва підприємства. Про результати контролю доповідають щомісяця на раді директорів. Такий вид контролю спрямований на оцінку : ефективності виконання стратегічного плану й річного плану маркетингу підприємства; прогресу в галузі

маркетингової діяльності; співвідношення: ціни - витрати - прибуток; результатів розроблення нових продуктів.

Величина доходу визначається обсягом реалізації й ціною продажу. Для визначення величини прибутку необхідно знати витрати, в яких найважливішою складовою є виробничі витрати. Обсяг реалізації й ціна визначаються, головним чином, ефективністю діяльності служб маркетингу; виробничі витрати - ефективністю виробничих служб підприємства. Служби маркетингу мають постійно отримувати інформацію про виробничі витрати. Тільки в такому разі можлива оцінка співвідношення: ціна - витрати - прибуток.

Розроблення нових продуктів, створення нових видів бізнесу - одна з найскладніших проблем управління на рівні підприємства в цілому. Тому введення системи контролю за розробленням нових продуктів істотною мірою допомагає підвищити ефективність управління цією діяльністю. В основу такої системи покладено регулярний розгляд таких питань на засіданнях ради директорів.

На рівні підрозділу маркетингу маркетинговий аудит необхідно здійснювати на безперервній основі. Він спрямований на оцінку ефективності окремих аспектів маркетингової діяльності за короткі проміжки часу та оцінку компетентності керівництва даного підрозділу на перспективу.

Підсумовуючи вищесказане, можна стверджувати, що маркетинговий аудит - це процес регулярного та критичного дослідження, аналізу та контролю за маркетинговою діяльністю підприємства, від якої залежить успішність його функціонування. Слід пам'ятати, що маркетинговий аудит є не тільки перевіркою ефективності роботи відділу маркетингу, але виступає оцінкою стану внутрішніх справ підприємства і його позиції на ринку.

3.2 Особливості внутрішнього аудиту системи корпоративного управління підприємства

Внаслідок постійного зростання значимості і розвитку практики корпоративного управління на підприємствах з'являється насущна потреба у його періодичній оцінці. Виходячи з того, що корпоративне управління відображає внутрішній стан будь-якого підприємства, фундаментально змінюється місія та роль внутрішніх аудиторів. Ми вважаємо, що основна тенденція полягає насамперед у переорієнтації їх діяльності з оцінки контрольних механізмів на об'єктивну оцінку систем корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю підприємства.

Насамперед підприємства повинні звертати особливу увагу на соціально-економічні фактори активізації діяльності персоналу, оскільки від цього залежить результат роботи колективу і конкурентоспроможність суб'єкта господарювання на ринку.

Як зазначає Каменська Т., в процесі просування бізнесу до організованого управління цінність традиційного внутрішнього аудиту буде надалі знижуватися. Бізнес зажадає більшого професіоналізму персоналу служби внутрішнього аудиту. І там, де внутрішній аудит має відповідні навички та компетенції у сфері корпоративного управління, він зможе приносити керівництву та акціонерам значну користь [28, С.45].

У ході вивчення спеціалізованої літератури з досліджуваної проблематики, ми прийшли до висновку, що сучасні вітчизняні наукові розробки в основному стосуються вивчення системи корпоративного управління проте без взаємозв'язку з питаннями внутрішнього аудиту. А розкриття методики внутрішнього аудиту проводиться з точки зору аудиту тільки окремих напрямків господарювання підприємства.

Ми встановили, що висвітлення внутрішнього аудиту (кадрового аудиту) аспектів організації системи управління персоналом все таки знайшли своє відображення у працях таких науковців як : Баюра Д. О.,

Бурцев В. В., Каменська Т., Момот Т. В., Немченко В. В., Романів С. Р., Романів Р. В., Савчук В., Хомутенко В.П. та ін.

На думку Баюри Д.О., в процесі реалізації управлінських рішень відбуваються зміни внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, що також вимагає коригуючих дій. Тому для своєчасної реакції на можливі зміни та відхилення при реалізації певних функцій менеджменту підприємства використовують внутрішній аудит як спосіб оцінки впливу на організацію змін внутрішнього та зовнішнього середовищ. Слід відмітити, що у ході аудиту системи корпоративного управління виявляються сильні та слабкі сторони існуючої в компанії практики корпоративного управління в порівнянні з її стратегічними цілями; встановлюються завдання, які необхідно вирішити у сфері корпоративного управління для досягнення цих цілей; розробляються конкретні рекомендації щодо удосконалення основних компонентів системи корпоративного управління [8].

Хоча в даний час однією з цілей внутрішнього аудиту, є здійснення оцінки ефективності системи корпоративного управління, проте даний напрям роботи внутрішнього аудитора не дооцінюється як самими внутрішніми аудиторами, так і керівництвом підприємства і наглядовою радою. Причини тому різні : від недооцінки переваг корпоративного управління на підприємстві та невизначеності подібної ділової практики в межах країни до банальної відсутності методології та досвіду у внутрішніх аудиторів.

Слід відмітити, що аудит корпоративного управління може бути внутрішнім і зовнішнім. При цьому зовнішній аудит системи корпоративного управління як правило застосовується у випадку коли підприємство планує залучати інвестиції та розміщувати цінні папери на організованих ринках цінних паперів. У свою чергу, внутрішній аудит проводиться з метою забезпечення прав та інформування усіх заінтересованих осіб. Тому діяльність органів внутрішнього аудиту має бути зосереджена на таких

напрямах : сприяння ризик-менеджменту; перевірка системи внутрішнього контролю; підтримка корпоративного управління.

Як зазначає Черчик Л., у процесі внутрішнього аудиту системи корпоративного управління здійснюється такі дії:

- оцінка кадрової політики і стратегії підприємства, включаючи положення на ринку праці, цілісність і системність поставлених цілей, розуміння їх службою управління персоналом і керівниками;
- оцінка технології управління персоналом, включаючи аналіз відбору і прийому персоналу, трудової адаптації і використання персоналу, системи навчання і професійного просування;
- забезпечення відповідності результатів управління персоналом системі зовнішніх і внутрішніх умов, узгодженості дій на всіх рівнях управління персоналом;
- формування ефективної системи стратегічного й оперативного планування, контролю, обліку за реалізацією планів, обліку руху персоналу, проведення кадрової політики;
- оцінка показників ефективності праці, її умов, аналіз витрат праці, чисельності та складу працівників, використання коштів на оплату праці;
- оптимізація кадрового складу та реорганізація структури управління на основі впровадження ефективніших методів і процедур;
- оцінка роботи кадрової служби, включаючи уточнення обов'язків і відповідальності працівників, їх вкладу в ефективність діяльності підприємства;
- розробка рекомендацій щодо змін в політиці та стратегії управління персоналом [88, С.48].

На думку Немченко В. В., основними засадами внутрішнього аудиту корпоративного управління підприємства є наступні:

- 1) комплексний характер внутрішнього аудиту, що передбачає поділ сфери аналізу діяльності менеджменту підприємства на два модулі. Перший

модуль включає поточний стан бізнес-процесів, на яких базується менеджмент підприємства. Внутрішній аудитор або команда аудиторів повинна проаналізувати стан процесів і представити керівництву їх опис. На підставі цього опису аудитор демонструє власникові слабкі сторони процесу керування підприємством. Другий модуль включає комплекс процедур перевірки результативності бізнесу, в результаті реалізації якого внутрішній аудитор продемонструє власникові наскільки ефективно працює менеджмент;

2) конструктивний характер внутрішнього аудиту. Фінансовий аудит носить формальний і відособлений характер, а внутрішній аудит, на противагу цьому, повинен мати на меті поліпшення діяльності підприємства;

3) незалежний характер внутрішнього аудиту. Це означає, що внутрішній аудитор повинен бути незалежний від менеджменту підприємства, тільки в цьому випадку від його діяльності буде користь для власника. У протилежному випадку менеджмент і внутрішній аудит просто домовляться і результати перевірки не будуть носити незалежного характеру [42, С.25-26].

Кадровий аудит доцільно розглядати у розрізі таких основних блоків (елементів) оцінки системи управління персоналом підприємства:

➤ аудит суб'єктів управління персоналом (включає оцінку управлінської компетентності керівництва і професійних навиків фахівців кадрової служби);

➤ аудит об'єктів управління (оцінка персоналу та ефективності корпоративної культури і соціально-психологічного клімату у колективі);

➤ аудит системи управління персоналом (аналіз кадрових технологій підприємства щодо оптимальності процедури відбору і прийому на роботу та адаптації, ефективності системи оцінки та навчання персоналу і т.д.) [42, С.198-199].

Охарактеризуємо детальніше основні елементи кадрового аудиту на підприємстві.

Аудит суб'єктів управління персоналом представляє собою оцінку управлінської компетентності керівників, а також професійних навичок фахівців кадрової служби. Основними причинами того, щоб компанія зробила запит на подібну форму аудиту є незадоволеність кваліфікацією керівників, зміна команди керівників або призначення нового топ-менеджера, виникнення нових напрямків роботи компанії. Зокрема Немченко В.В. і Хомутенко В.П. таку ситуацію пояснюють на прикладі певної компанії, що була монополістом у своєму регіоні і у складі якої існували окремі структурні підрозділи. На перспективу передбачалося на основі відокремлених структур сформувати незалежні компанії. При цьому створені нові підприємства повинні були вийти на ринок, де вже були присутні інші серйозні конкуренти. Відповідно директорів одного із створеного підприємства шляхом виділення зі складу головної компанії, необхідно було зрозуміти чи здатні його менеджери впоратися з подібним завданням та підготувати їх до роботи в нових умовах [42, С.198].

У рамках аудиту об'єктів управління проводиться оцінка персоналу, досліджується ефективність корпоративної культури і традицій, що склалися в організації, а також особливості соціально-психологічного клімату у колективі. Аудитор вивчає лояльність та ступінь задоволеності співробітників рівнем заробітної плати, системою матеріального стимулювання, умовами праці тощо [60, С.1028].

Для визначення ефективності роботи персоналу аудитор необхідно періодично оцінювати його діяльність з метою вирішення поставленого перед підприємством завдання та управління досягнутими результатами роботи і процесом господарювання.

Підсумовуючи вищесказане, можна стверджувати, що внутрішній аудит системи корпоративного управління фірми виступає дієвим інструментом оцінки її якості та розробки пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання в цілому.

Основною причиною, яка зумовлює необхідність проведення внутрішнього аудиту корпоративного управління, виступає потреба у визначенні спрямованості дій виконавців при реалізації будь-яких рішень на всіх управлінських рівнях підприємства. Таким чином, для того, щоб правильно та своєчасно відреагувати на можливі зміни та відхилення при реалізації всіх функцій менеджменту використовують внутрішній аудит, який виступає як спосіб оцінки впливу на організацію змін внутрішнього та зовнішнього середовища і також може слугувати основним важелем при попереджувальному управлінні, виступаючи засобом попередження можливості виникнення проблем у підприємства.

3.3 Напрямки комп'ютеризації внутрішнього аудиту

Впровадження комп'ютеризації в обліковий процес суттєво вплинуло на проведення внутрішнього аудиту. При цьому важливе значення мають характеристики системи обробки даних, оскільки вони впливають на сукупність розробки бухгалтерської системи, тип внутрішнього контролю, вибір виду перевірки.

Запровадження комп'ютерної техніки має вплив на ефективність аудиту, особливо внутрішніх перевірок. Внаслідок цього з'явилася можливість точного розрахунку ліквідності підприємства, довгострокової платоспроможності, оцінки рентабельності активів, капіталу і фондівіддачі. Облікові системи, використовуючи комп'ютери, сприяють проведенню внутрішніх аудиторських перевірок із використанням комп'ютерної мережі підприємства. Цей прийом відомий як методика аудиту із використанням комп'ютерів (Computer-Assisted Audit Techniques - CAATs).

Внутрішній аудитор використовує такі основні складові CAATs :

1) програмне забезпечення аудиту : комп'ютерні програми, що використовуються для перевірки змісту файлів підприємства;

2) контрольні дані, які використовуються аудитором для комп'ютерної обробки з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм підприємства.

Внутрішньому аудитору необхідно добре орієнтуватися у діючих автоматизованих системах обліку, контролю та аналізу, знати принципи розподілу функцій взаємного контролю серед працівників, які беруть участь в процесі обробки облікової інформації.

Обробка інформації в комп'ютерному середовищі для використання в процесі внутрішнього аудиту включає алгоритмізацію і постановку задач, які є компетенцією внутрішнього аудитора; програмне забезпечення розв'язання задач і видачу опрацьованих даних для складання аудиторського звіту; розробку рекомендацій аудитора.

При цьому під постановкою задач слід розуміти формулювання початкових посилань, необхідних для вирішення задачі. Внутрішній аудитор повинен володіти методичними прийомами постановки задач, які стосуються внутрішнього аудиту, для перевірки достовірності даних, які видаються в автоматизованому режимі при обробці обліково-економічної інформації, а також для формулювання задач, розв'язання яких в комп'ютеризованому режимі зумовлено потребою внутрішнього аудиту.

Ми погоджуємося із думкою Янчевої Л.М., що ефективним інструментом інтеграції аудиту, програмних засобів та інформаційних систем є впровадження облікового інформаційного масиву в аудиторську програму [93].

При цьому в ході проведення аудиту в комп'ютерному середовищі перед аудитором, на нашу думку, висуваються такі основні вимоги :

- наявність уявлення про технічне і програмне забезпечення автоматизованих систем обліку, оскільки застосування клієнтами аудиторських фірм різних програмних засобів є стримуючим фактором комп'ютеризації аудиту;

- мати практичний досвід роботи з різними спеціалізованими програмами бухгалтерського обліку та аналізу;

- правильне розуміння термінології комп'ютеризованого аудиту [59, С.975].

При цьому доцільно представити визначення основних категорій.

Методика аудиту з використанням комп'ютерів – це сукупність аудиторських комп'ютерних засобів, за допомогою яких відбувається вивчення та оцінка об'єктів перевірки. Нові інформаційні технології (НІТ) – це сукупність принципово-нових засобів і методів обробки інформації, передачі, зберігання та відображення інформаційного продукту з найменшими витратами відповідно до закономірностей того соціального середовища, де розвиваються НІТ. Комп'ютерні засоби аудиту – універсальний інструмент аудитора у вигляді спеціального технічного, математичного, програмного та інформаційного забезпечення, що призначається для здійснення процедур зовнішнього контролю у середовищі ЕОД;

- мати чітке уявлення про особливості технології і послідовність проведення процедур опрацювання облікової інформації на комп'ютері [59, С.975].

Слід зазначити, що загальна мета і обсяг аудиту не змінюються в середовищі комп'ютерних інформаційних систем (далі - КІС). Проте використання комп'ютерів вносить зміни у процес обробки, зберігання і передачі фінансової інформації і може впливати на системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства. Тому застосування КІС допоможе вплинути на :

- процедури, яких дотримується внутрішній аудитор у процесі отримання достатньої уяви про систему бухгалтерського обліку;
- розробку і виконання внутрішнім аудитором тестів контролю і процедур перевірки по суті, що необхідні для досягнення мети внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудитор повинен володіти достатніми знаннями КІС для того, щоб правильно оцінювати систему бухгалтерського обліку, в якій використовується КІС, планувати, контролювати та перевіряти роботу, що виконується на підприємстві. Рівень необхідних знань залежить від складності КІС та методів проведення внутрішнього аудиту при сприянні комп'ютера.

Однак прикладна програма може поставити внутрішнього аудитора перед необхідністю використання комп'ютера як засобу контролю. Ці різнобічні варіанти використання комп'ютера відомі як «Методи Аудиту при Сприянні Комп'ютера (МАСК)». До них відноситься програмне забезпечення і тестові дані.

Необхідність використання МАСК виникає у таких ситуаціях, коли відсутні вхідні документи і неможливо простежити повний хід операцій, коли ефективність внутрішнього аудиту можна значно поліпшити через використання спеціальної комп'ютерної аудиторської програми.

Охарактеризуємо вищепредставлені елементи програмного забезпечення

Пакет програм - це узагальнені комп'ютерні програми, що призначені для виконання функцій з обробки даних, включаючи зчитування комп'ютерних файлів, відбір інформації, проведення розрахунків, створення файлів з даними і друкування звітів за формою, що визначена внутрішнім аудитором.

Програми спеціального призначення включають програми, розроблені для виконання конкретних аудиторських завдань і можуть бути створені як самим аудитором, так і іншим спеціалістом.

Під програмами-утилітами слід розуміти програми, що використовуються суб'єктом для виконання загальних функцій обробки даних, і не призначені конкретно для аудиторської практики.

Тестові дані включають вибіркові дані, що призначені для внесення внутрішнім аудитором в комп'ютерну систему підприємства та порівняння отриманих результатів із раніше визначеними результатами.

В умовах використання КІС внутрішній аудитор виконує такі контрольні процедури як : визначення кількості дебіторів і кредиторів; виставлені рахунки покупцям та постачальникам; аналітичні дані по рахунках; нарахування амортизації тощо.

Слід зазначити, що в таких випадках вихідні звіти можуть і не складатися системою, а внутрішній аудитор робить заключні висновки із посиланням на інформацію в конкретних файлах. Використання МАСК у роботі внутрішнього аудитора дозволить виконувати додаткові незалежні процедури швидше та ефективніше.

Важливу роль при плануванні аудиторської перевірки відіграє рівень автоматизації облікових задач. При оцінці складності автоматизованої обробки бухгалтерських даних необхідно враховувати ступінь використання різними системами однієї і тієї ж облікової бази даних

На підприємстві повинні розроблятися спеціальні аудиторські модулі, які вмонтовуються в діючі програмні засоби обліку, контролю і аудиту. За допомогою цих модулів здійснюється відбір операцій, які представляють інтерес з точки зору внутрішньої аудиторської перевірки. Вибрані операції зберігаються для послідуного їх вивчення внутрішнім аудитором.

За допомогою спеціального програмного забезпечення внутрішнім аудитором здійснюється перевірка, моделювання і аналіз облікових даних з метою визначення їх повноти, якості, правомірності і достовірності. Для цього здійснюється порівняння змодельованих облікових даних з реальними даними інформаційної системи, а також тестування розрахунків і перерахунків, сумування і формування звітних даних та порівняння з реальними даними.

Перш за все, внутрішній аудитор повинен вивчити операції, які здійснюються на найнижчих ланках управління (управління діяльністю цеху, бригади, складу і т. д., тобто на АРМБ 1-ї категорії).

На 1-му етапі внутрішній аудитор перевіряє законність складання первинних записів, їх достовірність і точність. Також перевіряється маршрут заповнення первинних даних, порядок виправлення помилок і відновлення інформації.

На 2-му етапі (перевірка правильності розрахунку необхідних облікових показників) перевіряється порядок розрахунку того чи іншого показника.

На 3-му етапі здійснюється контроль за правильністю розрахунків. При цьому внутрішній аудитор перевіряє повноту вхідної інформації шляхом перегляду вмісту інформаційної бази даних.

На 4-му етапі особлива увага приділяється методам контролю, які застосовуються на АРМБ 1-ї категорії : перевірки правильності кореспонденції рахунків; контролю підсумкових даних і таке інше. При цьому внутрішній аудитор вивчає як здійснюється автоматизований контроль за видачею повідомлень про наявні відхилення на друкуючий пристрій.

5-ий етап особливо важливий оскільки практика показує, що несвоєчасне і неточне корегування нормативно-довідникової інформації тягне за собою значні порушення фінансово-господарської інформації підприємства, зокрема, неправильне нарахування заробітної плати, утримань, заниження собівартості продукції і тому подібне. Тому внутрішній аудитор повинен перевіряти порядок, правильність і законність коректування НДІ.

На АРМ бухгалтера 2-ї категорії (бухгалтерія) внутрішній аудитор перевіряє повноту надходження інформації із інших АРМ і порядок розрахунку інформації.

Така перевірка здійснюється в 4 етапи :

1) перевірка підсумкових вихідних даних;

- 2) перевірка відповідності документації законодавчим актам;
- 3) перевірка законності коректування вихідної інформації;
- 4) перевірка порядку збереження інформації для архівного зберігання і перевірка її відповідності даним, відтвореним на паперових носіях.

На 1-му етапі внутрішній аудитор повинен здійснити перевірку співвідношень підсумків по вихідних даних, відповідності бухгалтерських проводок даним зафіксованим в нормативно-довідниковій інформації.

На 2-му етапі аудитор перевіряє інформаційний ланцюжок отримання вихідної інформації, уточняє чи відповідає вихідна інформація законодавству України.

Крім того, внутрішній аудитор перевіряє чи нормативно-довідникові дані (Довідник бухгалтерських проводок, Довідник рахунків бухгалтерського обліку, Довідник норм амортизаційних відрахувань) відповідають законодавчим актам України. Зокрема, внутрішній аудитор повинен проаналізувати законність складання кожної бухгалтерської проводки на предмет неправильних кореспонденцій рахунків.

На 3-му етапі (аналіз вихідної інформації) внутрішній аудитор вивчає чи здійснювалося її коректування. У випадку виявлення фактів коректування перевіряється, чи були зроблені виправлення і в первинних даних вихідної інформації.

4-й етап проведення внутрішнього аудиту на АРМ бухгалтера 2-ї категорії займає особливе місце, оскільки збереження і перезапис інформації для архівного зберігання і організація її відповідності даним, відтвореним на паперовому носіїві, надзвичайно важливі. Внутрішній аудитор перевіряє спосіб забезпечення зберігання, своєчасність перезапису інформації, організацію обліку і зберігання первинних і вихідних облікових документів.

Після цього аудитор перевіряє проходження інформації з АРМ бухгалтера 2-ї категорії в АРМ бухгалтера 3-ї категорії (головний бухгалтер, замісник головного бухгалтера, керівники економічних служб підприємства).

Це здійснюється шляхом відображення інформації на відповідний період і перевірки наявності звітних даних по кожній ділянці обліку.

Підсумовуючи вище сказане, слід стверджувати, що коли внутрішній аудитор планує проводити внутрішній аудит у середовищі електронної обробки даних (ЕОД), він повинен мати необхідні навички і досвід роботи з технікою, яка виконує підрахунки, або повинен залучити до роботи спеціаліста і делегувати йому частину своїх функцій. Внутрішній аудитор має знати ЕОД з метою планування, виконання і використання результатів МАСК. Рівень необхідних знань залежить від складності і конфігурації конкретного методу внутрішнього аудиту і програмного забезпечення контролю, а також системи обліку підприємства.

У свою чергу, реальний стан програмного забезпечення дає змогу значно розширити сферу застосування автоматизації у процесі аудитування, залучивши комп'ютер до виконання логічних, аналітичних і розрахункових процедур у ході проведення внутрішнього аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амеліна О. В. Внутрішній аудит проектних ризиків [Текст] / О. В. Амеліна // Матеріали науково-практичної конференції: «Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя».- 2016. - С.45-49.

2. Андреев В. Д. Внутренний аудит: учеб. пособ. [Текст] / В. Д. Андреев.- М.: Финансы и статистика, 2003.- 464с.
3. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас.– К. : ЦУЛ, 2010. – 392 с.
4. Аудит : методика і організація : навч. посіб. [Текст] / [Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна та ін.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. - Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319с.
5. Аудит : навч. посіб. [Текст] / [С. І. Дерев'янка, Н. П. Кузик, С. О. Олійник та ін.]. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380с.
6. Баранова А. О. Аудит : навчальний посібник [Текст] / А. О. Баранова, Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. - Х : ХДУХТ, 2017.- 246с.
7. Бардаш С. В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки [Текст] / С. В. Бардаш // Вісник ЖДТУ. - 2013. - №4 (66). - С.3-8.
8. Баюра Д. О. Аудит у системі корпоративного управління акціонерних товариств [Електронний ресурс] / <http://arhiv.nbuv.gov.ua/portal>.
9. Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения [Текст] / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов.- М.: Экзамен, 1999.- 192с.
- 10.Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні : теорія, методологія, організація [Текст] / В. П. Бондар. – Ж. : ЖДТУ, 2008. – 456с.
11. Бурцев В.В. Внутренний корпоративный контроль: теория и практика [Текст] / В.В.Бурцев // Аудит. -2005. -№1. - С.7-13.
12. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы управления финансами организации [Текст] / В.В.Бурцев // Аудиторские ведомости.- 2005.- №8. - С.3-10.
13. Бурцев В.В. Управленческий аудит финансовой политики организации [Текст] / В.В.Бурцев // Аудиторские ведомости.- 2006.- №6. - С.22-34.

14.Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. –672с.

15.Бутинець Т. А. Внутрішній контроль : елементи організації системи [Текст] / Т. А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. - №2 (11). – С.21-42.

16.Бутко А.Д. Методи і моделі прийняття рішень в аналізі та аудиті: опорний конспект лекцій [Текст] / А. Д. Бутко, О. О. Заремба. – Київ : КНТЕУ, 2011. - 110с.

17.Василенко В. О. Антикризове управління підприємством: навч. посібник [Текст] / В. О. Василенко. - К. : ЦУЛ, 2003. - 504с.

18. Голяш І.Д. Прогнозний аналіз ефективності функціонування підприємства [Текст] / Голяш І.Д., Романів С.Р. // Економічний аналіз : Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу і статистики. – Випуск 9.-Тернопіль : ТНЕУ, 2012.-С.95-97.

19.Гуцайлюк З. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції [Текст] / З. Гуцайлюк. –Тернопіль : Крок, 2013.–176с.

20.Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль : [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496с.

21.Дадьо Я. Маркетинговий аудит – засіб підвищення конкурентоздатності підприємств [Текст] / Я.Дадьо // Маркетинг в Україні. - 2006. - №2. - С.47-51.

22.Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] / Н. І. Дорош. - К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001.- 402 с.

23.Економічна енциклопедія: [у 3 т.] / [упоряд. С.В.Мочерний та ін.]. - К.: Видавничий центр “Академія”, 2000.-Т.1.- 864с.

24.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/ ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

25. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 5463-VI від 16.10.2012р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/ liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).

26. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

28. Каменська Т. Внутрішній аудит системи корпоративного управління [Текст] / Т. Каменська // Ринок цінних паперів України. – 2009. - №11-12. – С.45-48.

29. Кіданова Н. Б. Питання ефективності внутрішнього контролю [Текст] / Н. Б. Кіданова // Вісник Сумського національного аграрного університету. - 2007. - №6. - С.159-161.

30. Князев Е. Н. Развитие свойств внутреннего антикризисного аудита для продуктивного управления бизнесом [Текст] / Е. Н. Князев // Управление риском. - 2002. - №4. - С.25-37.

31. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 1217 від 29.09.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/ ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

32. Корінько М. Д. Удосконалення організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю при диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання [Текст] // М.Д.Корінько. – Статистика України. – 2008. - №1. – С.34-40.

33. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст] : монографія / В. Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264с.

34.Максимова В. Требования к оценке качества внутреннего экономического контроля [Текст] / В. Д. Максимова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - №7. – С.56-61.

35.Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005р. №4660 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www / ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

36.Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

37.Мірошніченко О. А. Економічна ефективність впровадження автоматизації аудиторської компанії [Текст] / О. А. Мірошніченко, Ю. І. Гужел // Економічний простір. – 2013. - №73. – С.213-224.

38.Момот Т. В. Внутрішній аудит у системі корпоративного управління будівельного акціонерного товариства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nbuv.gov.ua>.

39.Мултанівська Т. В. Аудит : навч. посіб. [Текст] / Т. В. Мултанівська, Т.С. Воїнова, О. О. Вороніна. – Харків : ХНЕУ, 2010. – 336с.

40. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія [Текст] / Л. В. Нападовська.- Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000.- 224с.

41.Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

42.Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту [Текст] / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. - К. : ЦНЛ, 2008.-240с.

43.Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві [Текст] / О. Нетикша // Бухгалтерський облік і аудит. -2004. - №7. - С.61-64.

44. Немцов В. Д. Стратегічний менеджмент: навч. посіб. [Текст] / В. Д. Немцов, Л. Є. Довгань. – К.: ТОВ «УВПК «ЕксОб», 2002. – 559с.
45. Никонович М. О. Організація і методика аудиту : навчальний посібник [Текст] / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва. – К.: КНТЕУ, 2006. – 472с.
46. Нусинов В. Методологічні особливості аудиторської оцінки фінансової стійкості підприємства [Текст] / В. Нусинов // Бухгалтерський облік і аудит. -2008. - №9. - С.52-57.
47. Огійчук М. Ф. Аудит : організація і методика : навчальний посібник [Текст] / Огійчук М. Ф., Новиков І. Т., Рагуліна І. І.- К. : Алерта, 2012.-664с.
48. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація [Текст] : монографія / В. П. Пантелєєв. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. – 491с.
49. Пашкевич М. С. Контроль : незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М. С. Пашкевич, Н. Л. Шишкова. – Дніпро : НГУ, 2017.-182с. – Режим доступу: <http://ntu.org.ua>.
50. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : монографія [Текст] / С. М. Петренко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. – 290с.
51. Плаксій Т. О. Маркетинговий аудит : сутність, складові та особливості проведення [Текст] / Т. О. Плаксій, Г. В. Пухальська // Вісник Хмельницького національного університету. -2009. - №2. - С.74-77.
52. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. [Електронний ресурс].– Режим доступу.- <http://zakon.rada.gov.ua>.
53. Поддєрьогін А. М. Фінансовий менеджмент : підручник [Текст] / Кер. кол.авт. і наук. ред. проф. А.М.Поддєрьогін. - К. : КНЕУ, 2005. - 536с.

54. Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 20.03.1998р. №114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

55. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Затверджено Постановою КМУ №1001 від 28.09.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

56. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. [Текст] / А. Ж. Пшенична. - К. : ЦУЛ, 2018.-320с.

57. Редько О. Ю. Аудит та безпека бізнесу : практ. посіб. [Текст] / Редько О. Ю., Рижакова О. Б., Редько К. О. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агенство», 2007.- 177с.

58. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 24.05.2005р. №158 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до Наказу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0214-05>.

59. Романів С.Р. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні [Текст] / С. Р. Романів, Н. П. Михайлишин // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. - №10. – С.971-976.

60. Романів С.Р. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом [Текст] / С. Р. Романів, І. Д. Голяш, Р. В. Романів // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. - №5. – С.1025-1030.

61. Романів С. Р. Поняття внутрішнього аудиту ефективності корпоративного управління підприємства [Текст] / С. Р. Романів // Матеріали ІV Міжнародної науково-практичної конференції: «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». - Тернопіль, 2016.- С.386-388.

62. Романів С. Р. Кадровий аудит на сучасному підприємстві [Текст] / С. Р. Романів, Л. А. Будник // Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції: «Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років».-Тернопіль : ТНЕУ, 2013.- С.111-115.

63. Романів С. Особливості організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві [Текст] / С. Романів / Збірник тез доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу, докторантів, аспірантів та здобувачів ТНЕУ «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ».- Тернопіль, 2012.-С.41-48.

64. Івахів Ю.О. Аналіз фінансового стану підприємства : питання ліквідності / Івахів Ю.О., Романів С.Р. // Збірник КНЕУ ім. Вадима Гетьмана «Фінанси, облік і аудит». - К.:КНЕУ, 2013. - №2(22). - С.198-204.

65. Романів С. Р. Формування параметрів звітної інформації в системі внутрішнього аудиту підприємства [Текст] / С. Р. Романів / Збірник матеріалів круглого столу «Система контролю : проблеми та перспективи розвитку». – Тернопіль, 2011. – С.47-52.

66. Романів С. Р. Особливості функціонування інституту неспроможності (банкрутства) сучасного бізнесу [Текст] / С. Р. Романів, Р. В. Романів // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції: «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі».- Тернопіль, 2010.- Частина 2.-С.52-57.

67. Романів Р. Специфіка завдань проведення внутрішнього аудиту при антикризовому управлінні [Текст] / Р. В. Романів, С. Р. Романів // Галицький економічний вісник. - 2006.-№1.- С.154-160.

68. Романів Р. Застосування однофакторних моделей прогнозування імовірності банкрутства в системі внутрішнього аудиту [Текст] / Р. В. Романів // Наукові записки : Збірник наукових праць.- Тернопіль.-2006.- №15.- С.303-305.

69. Романів С. Сучасні концептуальні основи аудиту в Україні [Текст] /

С. Романів, М. Ткач // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики». – Тернопіль : Астон, 2014.- С.-113-116.

70.Робертсон Дж. К. Аудит [Текст] / Дж. К. Робертсон. - М.:КРМГ и Контакт, 1993. - 496с.

71.Рудницький В. Внутрішній аудит : методологія, організація : монографія [Текст] / В. Рудницький. – Т. : Економічна думка, 2000. – 104с.

72.Рудницький В. С. Внутрішній аудит : монографія [Текст] / [В. С.Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета та ін.].- Рівне : УДУВГП, 2003.-163с.

73.Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. [Текст] / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. - К. : ЦУЛ, 2018.-416с.

74.Савчук В. Внутрішній аудит в системі корпоративного управління підприємством [Текст] / В. Савчук // Економіка України. - 2004. - №5. - С.50-55.

75.Сало І. В. Контроль у системі управління : монографія [Текст] / І. В. Сало . – Суми : Університетська книга, 2012. – 166с.

76.Сичова О. Є. Дослідження підходів до визначення та здійснення маркетингового аудиту на підприємстві [Текст] / О. Є. Сичова, А. Б. Гурянов, А. І. Корнієнко //Вісник економіки транспорту і промисловості . - 2010. - №29. - С.340-342.

77. Смержанюк Т.П. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом : навч.посіб [Текст] / Т.П.Смержанюк, Т.В.Шрам, В.Є.Труш. – К.:Кондор, 2009. – 254с.

78.Стандарти внутрішнього аудиту. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/ ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

79.Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія і практика [Текст] / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙП, 2011.- 392с.

80.Суха О. Р. Аудит : навч. посіб. [Текст] / О. Р.Суха - Львів : «Новий Світ-2000», 2009. - 284 с.

81.Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. [Текст] / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2004.– 187с.

82.Терещенко О. Внутрішній аудит і контролінг ризиків у системі ризик-менеджменту [Текст] / О. Терещенко //Вісник НБУ. - 2005. - №7. - С.45-49.

83.Терещенко О. Сучасні тенденції в організації внутрішнього аудиту [Текст] / О. Терещенко, О.Нетикша //Вісник НБУ. - 2003. - №5. - С.58-61.

84.Файзулаєва К.А. Предмет, об'єкт та завдання маркетингового аудиту на підприємстві [Текст] / К. А. Файзулаєва //Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2009. - №26. - С.238-241.

85.Хома Д. М. Внутрішній аудит : конспект лекцій [Текст] / Д. М. Хома.-Хмельницький, 2010.-173с.

86.Хома Д. М. Уніфікація видів внутрішнього аудиту, які гарантують безпеку підприємства [Текст] / Д. М. Хома // Матеріали науково-практичної конференції на тему: «Система контролю в умовах глобалізації:закономірності та протиріччя».-Т., 2010.-С.212-216.

87.Череп А. В. Класифікація внутрішнього контролю : систематизація невирішених питань і протиріч [Текст] / А. В. Череп, Х. К. Юдіна // Вестник ХНТУ. – 2014. - №4(51). – С.229-234.

88. Черчик Л. Аудит у сфері праці / Л. Черчик // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції: «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». – Луцьк.-2010. – С.47-48.

89.Шестопалова В. А. Понятна ли наша финансовая отчетность зарубежным инвесторам [Текст] / В. А.Шестопалова // Бизнес. – 2006. - №14.- С.12-16.

90.Шпанковська Н. Г. Внутрішньогосподарський контроль [Текст] :

навч. посіб. / Н. Г. Шпанковська, О. С. Білова, О. І. Канська. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. – 154с.

91. Шульгин П. П. Какие показатели отчета нужны инвестору? [Текст] / П. П. Шульгин // Деньги и инвестиции. – 2009. - №2. – С. 6-10.

92. Янчева Л. М. Аудит : навч. посіб. [Текст] / [Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А. М. Баранова та ін. - К. : «Знання», 2009. - 335с.

93. Янчева Л.М. Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій : монографія / Л.М.Янчева. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 294с.

94. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія [Текст] / І. Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192с.