

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Прокопенко Людмила Олексіївна

Організація і методика здійснення внутрішнього аудиту підприємств

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Економічна експертиза та аудит бізнесу»
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи

ОЕЕзм-21 Прокопенко Л.О.

Тернопіль - 2018

Зміст

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	6
1.1. Внутрішній аудит: його сутність, предмет і метод.....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні	12
1.3. Створення служби внутрішнього аудиту та її місце у системі управління підприємстві.....	17
Висновки до розділу 1	21
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ	24
2.1. Планування роботи внутрішнього аудитора	24
2.2. Внутрішній аудит процесів постачання і зберігання виробничих запасів	29
2.3. Внутрішній аудит процесів виробництва	33
2.4. Внутрішній аудит циклу продажів та отримання доходів.....	40
2.5. Внутрішній аудит функцій управління підприємством.....	46
2.6. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту	49
Висновки до розділу 2	53
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	55
3.1. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства.....	55
3.2. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту	57
3.3. Комп'ютеризація внутрішнього аудиту.....	61
Висновки до розділу 3	67
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	Помилка! Закладку не визначено.
4.1. Управління охороною праці й обов'язки роботодавця.....	Помилка! Закладку не визначено.
4.2. Документування питань з охорони праці.	Помилка! Закладку не визначено.

ВИСНОВКИ.....	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	76
ДОДАТКИ.....	Помилка! Закладку не визначено.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Світовий досвід наочно показує, що успіх у бізнесі супроводжує лише комерційні структурам з найбільш високим рівнем управління, що дозволяє їм перемагати в жорсткій конкурентній боротьбі. У зарубіжній і вітчизняній практиці функції контролю захищеності активів компанії та оцінки ризику покладені на внутрішніх аудиторів. В якості основного завдання внутрішніх аудиторів виділяються передбачення та оцінка ризиків компанії.

Внутрішній аудит, як найбільш розвинена форма внутрішнього контролю компанії, значно прискорює його розвиток. Внутрішні аудитори здійснюють контроль над ризиками, дотриманням всіх нормативно-правових та регулюючих актів, зокрема, виконанням вказівок Ради директорів, а також протистоять спробам нецільового використання коштів.

В Україні внутрішній аудит ще не здобув значного розвитку через значні витрати на його здійснення. Проте зарубіжний досвід свідчить про велику ефективність діяльності таких служб та перспективи його розвитку. Проблемами внутрішнього аудиту займалися такі учені і практики Богомолов А. М., Дорош Н.І., Кеворкова В.А., Колос І.В., Максимова Г.В., Немченко В.В., Радіонова Н.Й., Рудницький В. , Філозоф О.В. та інші. Оскільки внутрішній аудит не є обов'язковим для вітчизняних підприємств, методика його рагнізації та здійснення вимагає значного опрацювання та адаптації до українських підприємств. Зважаючи на це тема дипломної роботи є актуальною.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду організації та здійснення внутрішнього аудиту та адаптація його українських підприємств.

Зважаючи на поставлену мету **завданням** дослідження є:

- дослідити сутність, предмет і метод внутрішнього аудиту та його місце у системі контролю підприємства;
- вивчити нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні;

- окреслити організаційні засади створення служби внутрішнього аудиту та визначити її місце у системі управління підприємстві;
- визначити етапи планування роботи внутрішнього аудитора та його провадження;
- охарактеризувати методика здійснення внутрішнього аудиту підприємств у розрізі процесів фінансово-господарської діяльності;
- вивчити документальне забезпечення узагальнення результатів внутрішнього аудиту;
- визначити критерії оцінки ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту;
- окреслити шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту через його комп'ютеризацію.

Предметом дослідження є організаційні та методичні засади здійснення внутрішнього аудиту підприємств.

Об'єктом дослідження є процедури внутрішнього аудиту у Державній адміністрації залізничного транспорту України (далі – Укрзалізниця).

Методи дослідження. Методологія та методика дослідження базується на діалектичному методі пізнання економіко-фінансових процесів, поєднанні історичного та логічного в еволюції аудиторської діяльності. Під час дослідження використовувались методи фінансового і статистичного аналізу, синтезу, індукції і дедукції, порівняння, економіко-статистичні, економіко-математичні та інші методи.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти щодо здійснення процедур внутрішнього аудиту, що діють в Україні, наукові праці та методичні розробки вітчизняних, зарубіжних вчених-економістів, статистичні дані Держкомстату України, Державного комітету регулювання фінансових послуг України, а також дані поточного синтетичного і аналітичного обліку та звітності Державної адміністрації залізничного транспорту України загалом та його Івано-Франківської філії зокрема.

Наукова новизна та практичне значення отриманих результатів полягає в розробці пропозицій і прикладних рекомендацій щодо вдосконалення

методики внутрішнього аудиту підприємств. Найбільш вагомими результатами, які характеризують науково-практичну новизну дипломної роботи, такі:

- розроблено для підприємства комплекс заходів для зменшення кількості помилок та шахрайства, враховуючи специфіку підприємства та його „зон ризику”;
- за наслідками внутрішнього аудиту виокремлено проблемні місця здійснення управління підприємством Укрзалізниця;
- розроблено шляхи усунення вказаних недоліків зокрема шляхом запровадження комплексної інформаційної аналітичної системи внутрішнього фінансового контролю.

Практична цінність одержаних результатів дослідження полягає в тому, що основні пропозиції, розроблені у результаті дослідження, схвально оцінені керівництвом Укрзалізниця та плануються до впровадження на вказаному підприємстві.

Публікації. Основні тези здійсненого дослідження опубліковано у статті:

Данилюк І.В. Місце внутрішнього аудиту у системі управління корпорацією //

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури та додатків. Вона викладена на 117 сторінках основного тексту, ілюстрована 12 таблицями, 11 рисунками. Список використаної літератури включає 104 найменування.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Внутрішній аудит: його сутність, предмет і метод

Аналіз трактувань терміну „внутрішній аудит”. У світовій практиці діяльність внутрішнього аудиту представлена двома суб'єктами: внутрішнім аудитором (службою внутрішнього аудиту) та аудиторським комітетом у складі ради директорів. Основні положення про діяльність аудиторського комітету, як правило, закріплюються у внутрішньо фірмових кодексах, які є публічними документами і свідчать про наявність корпоративної культури в організації.

Відповідно до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (МСВА) внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Він допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [54].

У зарубіжній економічній літературі місце та роль внутрішнього аудиту визначається в розумінні і розкритті його сутності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування поняття „внутрішній аудит” зарубіжними вченими

...

Проведений аналіз наукових праць провідних українських вчених, які досліджували сутність внутрішнього аудиту та його місце в системі управління підприємством вказує на те, що на сучасному етапі серед науковців немає єдиної точки зору (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Трактування поняття „внутрішній аудит” вітчизняними вченими

...

У наведених визначеннях сутність внутрішнього аудиту зводиться до незалежного контролю стосовно існуючих на підприємстві систем бухгалтерського обліку та здійснюваних операцій.

З наведених Т. Я. Каменської та Л. В. Гуцаленко визначень можна зробити висновок, що внутрішній аудит, з одного боку, спрямований на виконання контрольних функцій, пов'язаних із забезпеченням збереження майна, а з іншого – виступає функцією управління, за допомогою якої керівництво підприємства може оцінити ефективність існуючих систем обліку, контролю і управління.

Підсумовуючі вище сказане вважаємо, що кожна з розглянутих точок зору має своє раціональне обґрунтування та визначає сутність та місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством.

Наявність декількох підходів до визначення сутності та місця внутрішнього аудиту можна обґрунтувати тим, що внутрішній аудит залежно від складності існуючих на підприємстві системи управління, а також залежно від затверджених цілей, стратегії, пріоритетах, організаційній структурі, системі делегування повноважень і ротації персоналу є індивідуальним.

Відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, що вивчає, коло основних питань, які нею вирішуються.

Предметом внутрішнього аудиту є будь-яка інформація, важлива для прийняття своєчасного і адекватного управлінського рішення. Так як носієм інформації є документи і персонал, то вони стають об'єктом внутрішнього аудиту у системі управління підприємством." І дійсно предметом є „будь-яка інформація”, а не тільки бухгалтерська, яка забезпечує безпеку бізнесу. Причому мова йде не тільки про запобігання банкрутству, але й просто про розробку заходів від захоплення підприємства, рейдерських атак. І зрозумілою, що у даному випадку використовується уся інформація (юридична, компрометуюча, особисті якості керівника та інша).

Внутрішній аудит є одним із видів господарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від

банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Мета внутрішнього аудиту удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання, експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства, включаючи облікову, оцінці функціонування внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами.

Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний - складається з попереднього, поточного та наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

Внутрішні аудитори можуть проводити звичайні *перевірки на відповідність* (визначити, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які прописані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися *операційним аудитом* (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності) (рис. 1.1).

...

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються за принципом значимості в процесі управління підприємством і відповідають таким групам (рис. 1.2) [79]:

- 1) *організаційні об'єкти;*
- 2) *об'єкти тактичного значення;*
- 3) *об'єкти стратегічного значення.*

Рис. 1.2. Структура і зміст об'єктів внутрішнього аудиту [79]

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є:

- 1) *стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;*
- 2) *фінансова звітність, її вірогідність;*

- 3) стан необоротних активів, запасів;
- 4) забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- 5) платоспроможність і фінансова стійкість;
- 6) система управління підприємством;
- 7) робота економічних і технічних служб підприємства;
- 8) правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- 9) планування, нормування і стимулювання;
- 10) внутрішньогосподарський контроль;
- 11) виробничо-господарська діяльність тощо.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Щоб досягти намічених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвими подробицями. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях аудиторів та інтересах керівників.

Вважається, що сутність внутрішнього аудиту відображається в його функціях. Розглянемо основні з них:

– ...

Аналізуючи місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, можна зазначити, що внутрішній аудит відповідає за:

– ..

Безпосередньо з предметом пов'язаний метод науки. Термін „метод” походить від грецького, що означає, „дорога за будь-чим”, „шлях”. Методи внутрішнього аудиту поділяють на методи проведення перевірки і методи її організації (рис. 1.3).

До прийомів фактичного контролю відносяться:

- ...

...

Рис. 1.3. Класифікація методів внутрішнього аудиту [7, с. 40]

Основними прийомами документального контролю є: зустрічна перевірка документів; взаємний контроль документів; хронологічний аналіз господарських операцій; нормативно-правова перевірка.

Документальна перевірка - це перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та по суті.

Аналітичні тести - це методи порівняння як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Розрахунково-аналітичні методи використовують економічний аналіз, статистичні, економіко-математичні розрахунки.

Сканування - безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху грошей в касі з метою встановлення незвичного факту).

Експертну оцінку застосовують при дослідженні документів, господарських операцій, якості виконаних робіт. Вона здійснюється спеціалістами різних галузей знань за дорученнями внутрішнього аудитора. Експерт повинен давати правову, достовірну та об'єктивну оцінку, яка залежить від наданих йому матеріалів правильного формування поставлених йому запитань.

За результатами експертної оцінки складається висновок з повними та конкретними відповідями на запитання, які поставлені внутрішнім аудитором.

У практиці аудиторської роботи виділяють чотири основні методи організації перевірки:

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

Значну допомогу в організації перевірки надає використання комп'ютерної техніки.

При суцільній перевірці перевіряються всі масиви інформації, без винятку, щодо господарських процесів, що відбулись у клієнта за період, що

перевіряється. На підставі суцільної перевірки, аудитор робить висновки щодо достовірності, доцільності та законності відображення в бухгалтерському обліку і звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється. Такі перевірки є найбільш точними, а ступінь ризику невиявлення хиб зводиться до мінімального. Проте вони вимагають дуже великих трудових і матеріальних затрат. Тому при проведенні традиційних перевірок суцільна перевірка є недоцільною. Такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті різного роду правопорушень.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100% масивів інформації, дозволяє аудитору отримати докази і оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення хиб збільшується, так як за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок. Тому внутрішній аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних(генеральної сукупності) і обсягу вибірки.

Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності. Вибірковий метод дозволяє з найменшими витратами отримати результат щодо довіри до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених в бухгалтерського обліку та звітності.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом.

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

Комбінована перевірка - це поєднання суцільної, вибіркової та аналітичної перевірки.

Використання комп'ютера дозволяє охопити більший обсяг вибірки, проаналізувати ефективніше, ніж ручним методом здійснити додаткові

незалежні процедури, отримати нормативну та законодавчу інформацію, узагальнити її, створити методичну базу.

Таким чином, аудиторська перевірка - це складний і тривалий процес. Ось чому виникає необхідність максимально скоротити час перевірок, не знижуючи їх якості і не збільшуючи аудиторського ризику. Це передбачає використання методики аудиту, під якою розуміють послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини.

Складовою частиною методики аудиту є процедури. Аудиторські процедури - це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів.

1.2. Нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні

До здійснення економічної діяльності прямо чи опосередковано залучені різні суб'єкти, включаючи також державу в особі органів соціального страхування, податкових органів тощо. Активна позиція держави в економічній діяльності підприємств пов'язана з тими аспектами господарювання, від яких залежить не лише ефективність та прибутковість їх діяльності, а й в цілому добробут суспільства. На сьогодні дуже актуальним є створення гармонізованої законодавчої бази, головним завданням якої є регулювання всіх процесів, які відбуваються в державі.

Так як економіка України виходить на якісно новий рівень, причиною чого є розширення підприємств та запровадження на них внутрішнього аудиту, з'являється необхідність у регулюванні внутрішнього аудиту та розробці власної нормативно-правової бази з питань регулювання внутрішнього аудиту, яка буде включати національні особливості ведення бізнесу та нормативно-правової бази. На сьогодні здійснення внутрішнього аудиту в Україні не носить обов'язкового характеру, проте на вітчизняних підприємствах, де він все-таки проводиться, внутрішній аудит не має ніякої юридичної сили. Рішення про

впровадження внутрішнього аудиту приймається лише його власниками, спираючись тільки на власні інтереси.

Слід зазначити, що внутрішній аудит з'явився під впливом негативного досвіду аудиторської практики в Західних країнах, а його розвиток спричинений затвердженням нормативних актів, які зображено на рис. 1.4, розробка яких скерована здебільшого на:

....

Потреби користувачів в отриманні такого роду інформації пояснюються необхідністю безперервного та ефективного ведення господарської діяльності для забезпечення власників регулярним приростом капіталу, що дозволить збільшити вартість підприємства та залучити інвестиції в його розвиток, а також здійснити позитивний вплив на розвиток економіки країни.

Саме здійснення внутрішнього аудиту забезпечує отримання власниками достовірної інформації та виявлення прогалин в управлінні підприємством, у зв'язку з чим з'являється необхідність у його регулюванні не лише в межах підприємствах, а й на державному рівні.

За кордоном розроблені наступні нормативно-правові акти, що регулюють проведення внутрішнього аудиту:

...

Як бачимо, переважна кількість вищенаведених документів затверджена урядом Російської Федерації та побудовані на основі врахування особливостей російської економіки.

Для визначення особливостей регулювання внутрішнього аудиту в Російській Федерації нами досліджено структуру даних нормативних актів, визначення внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю), наведене в них та особливості елементів системи внутрішнього контролю, що відображено в табл. 1.3.

....

В результаті здійсненого аналізу нормативно-правової бази з регулювання внутрішнього контролю (аудиту), нами визначено, що в даних

документах відображено всі проблемні моменти, які слід досліджувати внутрішньому контролеру (аудитору), проте негативним є те, що дані документи призначені і для внутрішнього контролю, і для внутрішнього аудиту, тобто є узагальненими, що є неправильним, оскільки поле діяльності внутрішніх аудиторів та внутрішніх контролерів є абсолютно різним.

Не зважаючи на ті недоліки, які існують в російському законодавстві з регулювання внутрішнього контролю (аудиту), вважаємо за доцільне взяти за основу законодавство цієї країни, оскільки значний час Україна та Росія розвивалися в складі однієї великої держави, тому деякі моменти в правовому регулюванні національних економік України та Росії є однаковими.

Проте, навіть не дивлячись на те, що сьогодні в Україні стрімко розвивається внутрішній аудит, до цих пір не розроблено нормативної бази щодо регулювання даного питання, хоча на сьогодні абсолютно нерегульованими залишаються питання методичного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту. В Україні в якості національних стандартів аудиту з 2005 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [49].

В даних стандартах опосередковано визначено сутність внутрішнього аудиту, його мету та критерії. Так, МСА610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту” передбачає, що “Термін “внутрішній аудит” означає оцінювальну діяльність служби, ...

Крім того, МСА 610 передбачено, що:

..

Отже, згідно діючих МСА, внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. В реальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня і не несе іншої відповідальності. [49, с. 583]. В частині організації внутрішнього аудиту МСА 610 передбачає, що на підприємстві повинне належним чином здійснюватись планування, перевірка та документування внутрішнього аудиту, а також аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи. [49, с. 583]

Отже, сьогодні в Україні найпоширенішим документом, в якому піднімаються питання внутрішнього аудиту, є Міжнародні стандарти аудиту, хоча і вони не дають відповідей щодо проблемних питань внутрішнього аудиту. В даному документі розглядається лише питання використання роботи внутрішнього аудитора при проведенні зовнішнього аудиту, а також надається визначення внутрішнього аудиту, проте аудитори не зобов'язані використовувати результатам внутрішнього аудиту, а у випадку залучення документів внутрішнього аудиту до перевірки мають право пере перевіряти деякі моменти. Одним із факторів недовіри зовнішніх аудиторів до внутрішнього аудиту є відсутність нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту. Окрім того, Інститутом внутрішніх аудиторів розроблено Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, які представляють собою набір критеріїв, якими слід керуватись внутрішнім аудиторам при виконанні своїх обов'язків. Дані стандарти спрямовані на регулювання внутрішньо аудиторської практики. Тому їх також необхідно врахувати при формуванні правової основи внутрішнього аудиту.

Структура Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту зображена на рис. 1.5.

Як бачимо з рис. 1.5, в Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту містяться стандарти, які забезпечують внутрішній аудит, починаючи від рішення про впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві і до використання результатів внутрішнього аудиту. Слід зазначити, що дані стандарти розроблені на Заході і практично не враховують національних особливостей ведення бізнесу. Тому необхідно здійснити перегляд стандартів для використання їх в Україні. При розробці нормативно-правової бази з внутрішнього аудиту слід розуміти, що кількість нормативно-правових актів не свідчить про їх якість.

Рис. 1.5. Структура Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту [62]

Окрім того, зважаючи на добровільний порядок впровадження внутрішнього аудиту, немає сенсу в затвердженні законів, а достатнім буде розробка положень, затверджених на державному рівні, які будуть обов'язковими для тих, хто в добровільному порядку виявив бажання для впровадження внутрішнього аудиту. Отже, при розробці нормативної бази з внутрішнього аудиту необхідно визначити її основні цілі та завдання, а також коло інформації, яку необхідно мати власникам та вищим державним органам відносно цього підприємства.

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

– ..

Прийняття та використання даного положення дозволить підприємствам удосконалити свою діяльність, що буде відображено в ефективності їхньої діяльності, а також в укладенні та виконанні довгострокових контрактів з іноземними партнерами, для яких одним із основних показників успішної діяльності підприємства є здійснення внутрішнього аудиту.

Структура положення та інформація, яка повинна в ньому міститись, наведена в табл. 1.4.

Структура положення „Про внутрішній аудит на вітчизняних підприємствах”

...

Аналізуючи структуру запропонованого документу, наведену в табл. 2, можна зробити висновок, що його впровадження та використання в практичній діяльності окремих підприємств сприятиме підвищенню якості їх діяльності, оскільки передбачає:

..

1.3. Створення служби внутрішнього аудиту та її місце у системі управління підприємстві

Під час вибору форми організації системи внутрішнього аудиту зарубіжні практики залежно від потреб керівництва та інших чинників рекомендують використовувати такі варіанти:

...

Кожна із зазначених форм організації діяльності внутрішніх аудиторів має як переваги, так і недоліки.

При створенні служби внутрішнього аудиту необхідно враховувати існування на підприємстві інших контрольних структур та їх функціональні обов'язки. Необхідно уникати дублювання функцій, що здійснюються іншими підрозділами (табл. 1.5).

Взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими службами та підрозділами підприємства

...

За умови створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві виникає необхідність в розробці Положення про внутрішній аудит, в якому мають бути зазначені організаційні, методичні та документальні вимоги до проведення аудиту.

При наявності необхідної нормативно-правової бази, методичних розробок, внутрішніх нормативів аудиту організована служба внутрішнього аудиту на підприємстві забезпечить ефективне функціонування, стабільність та відповідний розвиток підприємства за умов ринкової конкуренції; надасть змогу зберігати та продуктивно використовувати потенціал і ресурси підприємства; зможе своєчасно виявити і мінімізувати фінансові, комерційні та інші ризики в управлінні підприємством; сформувати сучасну систему інформаційного забезпечення, що надасть змогу швидко реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища та вчасно адаптувати функціонування підприємства до таких змін [39].

У загальних рисах процес організації служби внутрішнього аудиту складається із таких етапів:

– ..

Необхідно звернути увагу, що СВА виходячи з її специфіки, не може бути одним із структурних підрозділів обліково-фінансової служби. В іншому ж разі вона не зможе реалізувати ролі експерта в оцінці дотримання облікової політики, дієвості внутрішнього контролю і надійності інформаційних систем.

Інакше кажучи, реалізація принципу організаційної відокремленості служби внутрішнього аудиту передбачає підзвітність її тільки вищому керівництву підприємства (Спостережній Раді, Раді директорів, президенту). Організаційна структура системи внутрішнього контролю акціонерного комерційного підприємства, яка наведена на рис. 1.6, відображає місце підрозділу внутрішнього аудиту в цій системі.

Внутрішні аудитори повинні користуватися повною підтримкою вищої ланки керівництва (Спостережна рада, Рада директорів). При цьому керівник, кому підпорядкована служба внутрішнього аудиту, повинен мати повноваження щодо розглядання аудиторських висновків та прийняття відповідних висновків за результатами перевірок.

Статут СВА формується відповідним наказом про створення певних організаційних заходів (рис. 1.7).

Рис. 1.7. Організаційні заходи щодо створення СВА [7, с. 101]

Провідне місце в структурі організації внутрішнього аудиту належить раціональній побудові його апарату та оптимальному застосуванню його організаційних, форм. Залежно від адміністративного порядкування розділяють три типи побудови структури апарату внутрішнього аудиту: лінійно-просту, лінійно-штабну та комбіновану (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Типи структур апарату внутрішнього аудиту

...

Залежно від розподілу праці співробітників сфери контролю на підприємстві і відповідно побудови служби внутрішнього аудиту, розрізняють централізовану та децентралізовану її форму.

При централізованій формі організації внутрішнього аудиту в даній службі не створюються внутрішні підрозділи (ланки), аудиторів не знаходяться в штаті бухгалтерів, а підпорядковуються керівнику. При децентралізованій - група аудиторів, виділених в самостійний структурний підрозділ, поділена на внутрішні структурні підрозділи.

Загальне керівництво службою внутрішнього аудиту здійснює начальник служби, який безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.

Для того щоб СВА адекватно функціонувала, у ній, як і в будь-якому іншому підрозділі, треба розробити відповідну адміністративну політику, правила і процедури, що включають:

- ...

Співробітники служби внутрішнього аудиту повинні мати освіту, що відповідає характеру їх діяльності. У складі СВА бажано передбачити наявність

аудитора, що має відповідний кваліфікаційний сертифікат, оскільки такий спеціаліст володіє спеціальними прийомами перевірки.

Штат та структура служби залежать від особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства, обсягу, складності та умов робіт, що виконуються. Приблизний склад і структура служби внутрішнього аудиту можуть бути такими:

1. ..

До складу аудиторської служби також можуть входити й інші спеціалісти (з оподаткування, правових питань, фінансового аналізу тощо). Вони можуть не входити до штату аудиторської служби, а залучатися до роботи на договірних засадах поряд з експертами, які за необхідності можуть залучатися до роботи.

Залучені аудитори мають повноваження, надані їм договором, несуть за це відповідальність і виступають у ролі зовнішніх аудиторів.

Внутрішні аудитори також можуть мати досить широкі повноваження, передбачені внутрішніми нормативними актами. Вони можуть проводити інвентаризацію майна та зобов'язань, зустрічні перевірки, вимірювання обсягів виконаних робіт тощо.

Наше дослідження здійснювалося на базі підприємства Державна адміністрація залізничного транспорту України (Укрзалізниця). Укрзалізниця (УЗ) на даний час поєднує у своїй діяльності функції державного і господарського управління, що не забезпечує достатню прозорість фінансово-господарської діяльності галузі і не відповідає вимогам базових законодавчих актів щодо розвитку і функціонування економіки в Україні.

Процес керівництва підприємствами залізничної галузі, як і будь-яким іншим об'єктом господарювання, потребує максимально високого рівня контролю над діяльністю, який передбачає необхідність отримання і аналізу великого обсягу інформації. Частина функцій з контролю виконується силами ревізорів власного контрольно-ревізійного апарату.

Внутрішній фінансовий контроль (ВФК) на підприємствах залізничного транспорту України здійснюється силами ревізорів з контролю та аудиторів. На

залізницях вони об'єднані в окремі служби контролю та внутрішнього аудиту (загальноприйняте скорочення - НКРС), які здійснюють контроль над рівнем доходів від перевезень і фінансово-господарською діяльністю структурних підрозділів залізниць (рис. 1.8).

Керівництво над НКРС здійснює Головне управління контролю і внутрішнього аудиту Укрзалізниці (ЦКРУ УЗ), одним із основних завдань якого є проведення внутрішнього аудиту та контролю фінансово-господарської діяльності залізниць, їх структурних підрозділів, а також підприємств, установ, організацій, що входять до сфери управління УЗ.

Рис. 1.8. Основні інформаційні потоки внутрішнього фінансового контролю

[107]

НКРС в процесі контрольних заходів здійснює аудит фінансово-господарської діяльності структурних підрозділів. Після детального аналізу узагальнені доповідні за результатами перевірок щодо виявлених недоліків та порушень надаються до відома керівництву залізниці та до ЦКРУ УЗ. Підприємства, які знаходяться у безпосередньому підпорядкуванні Укрзалізниці, перевіряються фахівцями ЦКРУ УЗ.

Багаторівнева система фінансового контролю галузі має за мету забезпечення високого рівня виконавчої дисципліни, підвищення достовірності фінансової звітності та належної ефективності на стадії реалізації матеріалів контрольних заходів, поліпшення якості документування ревізії та її результатів.

Висновки до розділу 1

У розділі 1 здійснено дослідження сутності внутрішнього аудиту та його місця у системі управління підприємством, окреслено нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні, охарактеризовано заходи щодо

створення служби внутрішнього аудиту та її місце у системі управління підприємстві. Це дозволяє нам зробити наступні висновки:

1. Відповідно до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (МСВА) внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Проведений аналіз наукових праць провідних вчених, які досліджували сутність внутрішнього аудиту та його місце в системі управління підприємством вказує на те, що на сучасному етапі серед науковців немає єдиної точки зору. У наведених визначеннях сутність внутрішнього аудиту зводиться до незалежного контролю стосовно існуючих на підприємстві систем бухгалтерського обліку та здійснюваних операцій.

2. Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний - складається з попереднього, поточного та наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

3. Не зважаючи на те, що сьогодні в Україні стрімко розвивається внутрішній аудит, до цих пір не розроблено нормативної бази щодо регулювання даного питання, хоча на сьогодні абсолютно нерегульованими залишаються питання методичного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту. В Україні в якості національних стандартів аудиту з 2005 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Окрім того, Інститутом внутрішніх аудиторів розроблено Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, які представляють собою набір критеріїв, якими слід керуватись внутрішнім аудиторам при виконанні своїх обов'язків. Зважаючи на добровільний порядок впровадження внутрішнього аудиту, немає сенсу в затвердженні державного регулювання внутрішнього аудиту, тому доцільно використовувати Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту.

4. Під час вибору форми організації системи внутрішнього аудиту зарубіжні практики залежно від потреб керівництва та інших чинників рекомендують використовувати такі варіанти:

- створення відділу внутрішнього аудиту як невід’ємного елемента організаційної структури підприємства;
- укладання угоди на здійснення послуг з внутрішнього аудиту із незалежними компаніями;
- стратегічне партнерство.

При створенні служби внутрішнього аудиту необхідно враховувати існування на підприємстві інших контрольних структур та їх функціональні обов’язки. Необхідно уникати дублювання функцій, що здійснюються іншими підрозділами. Статут СВА формується відповідним наказом про створення певних організаційних заходів.

- наказ (розпорядження, постанова) керівника підприємства про створення СВА;
- розробка положення з організації на підприємстві СВА;
- затвердження положення про службу керівником підприємства (особою, яка має повноваження щодо прийняття господарських рішень на підприємстві);
- розробка та затвердження посадових інструкцій (службових обов’язків) працівників СВА (характеристика професійних та стичних вимог);
- створення планів та робочих документів служби внутрішнього аудиту підприємства;
- збір та створення власної інформації бази роботи служби - „банку даних” - норм, правил, технологічних карт, стандартів перевірки тощо;
- підбір та призначення конкретної особи або осіб для роботи у СВА - керівника відділу, головного (старшого) аудитора, аудиторів, асистентів аудитора, ревізорів, контролерів, юристів, програмістів тощо.

РОЗДІЛ 2.

МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Планування роботи внутрішнього аудитора

Правильна організація планування аудиторської роботи забезпечує своєчасну перевірку діяльності підрозділів, дозволяє ефективніше використовувати контрольну службу або внутрішнього аудитора. Планування - початковий етап проведення аудиту із зазначенням очікуваного обсягу роботи, графіків і термінів проведення аудиту, а також у розробці аудиторської програми, яка визначає обсяг, види і послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивного та обґрунтованого думки про перевіряється об'єкті.

Процес внутрішнього аудиту містить чотири етапи (рис. 2.1), одним із яких є планування. Планування - це важливий етап роботи внутрішнього аудитора. Плани складають із врахуванням бізнесу підприємства, його облікової системи та діючого внутрішнього контролю. Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших його напрямках, виявленні проблем, які слід перевірити найбільш детально. Планування допомагає аудиторю:

- належним чином організувати свою роботу,
- здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці,
- координувати роботу, яка здійснюється іншими аудиторами та фахівцями інших професій.

На етапі планування аудитори повинні ознайомитися з діяльністю структурного підрозділу і мати інформацію, що характеризує роботу і організацію внутрішньогосподарського розрахунку (зовнішні фактори, що впливають на господарську діяльність у цілому, і внутрішні чинники, знизилася з його індивідуальними особливостями) - Насамперед слід передбачати перевірки в неблагополучних підрозділах, які потребують термінової допомоги.

Рис. 2.1. Етапи внутрішнього аудиту [7, с. 151]

План може супроводжуватися необхідними коментарями щодо організації перевірки і координації роботи персоналу підприємства та аудиторів. Коментарі містять мету аудиту, опис основних методів і прийомів, які використовуватимуться аудитором (опитування, інспекція, спостереження, запити, вибіркова перевірка, тестування, документальна перевірка, аналітичний склад тощо). Необхідно ретельно контролювати час виконання аудиторських робіт, що дасть змогу використовувати його найефективніше.

При плануванні аудиту аудитор повинні знати:

– ...

Основним документом, що використовує керівник служби, є річна Програма, що затверджується керівником компанії (табл. 2.1).

Програма внутрішнього аудиту

...

На підставі *річної програми* аудиту складається *календарний графік аудиторських перевірок*, а також план на кожну окрему або комплексну аудиторську перевірку. На підставі річної програми аудиту розробляється План внутрішнього аудиту на кожну перевірку з урахуванням необхідності в ресурсах (табл. 2.2).

План внутрішньої аудиторської перевірки (для конкретного об'єкта)

...

Аудиторська програма складається в письмовій формі, де встановлюються:

- роботи,
- робочі документи,
- виконавці аудиторських процедур.

Програма аудиту – це документ, що містить: завдання аудиту для конкретного об'єкта (системи контролю певних господарських операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку, циклу господарських операцій тощо); процедури, необхідні для виконання поставлених завдань; обсяги і терміни їх виконання.

У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту.

Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу. В аудиторську програму включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, який необхідно витратити на кожен напрямок аудиту або аудиторську процедуру. Преференційні стандарти вимагають, щоб програма була достатньо детальною і могла бути використана як інструкція для асистентів та контролю правильності виконаних робіт.

Для підвищення якості планування, скорочення витрат часу, як правило, використовують заздалегідь розроблені стандартні програми перевірки, які аудитор повинен уважно відкоригувати з урахуванням особливостей їх застосування в умовах конкретного підприємства, оцінки системи внутрішнього контролю. Зміни у план і програму можуть вноситися навіть під час здійснення процедур підтвердження. Усі зміни обов'язково документуються

З точки зору організації, процедури планування служби внутрішнього аудиту передбачають здійснення таких заходів:

- ...

Планування роботи внутрішнього аудиту повинно будуватися на таких принципах:

- ...

Аудитор повинен документально оформити програму аудиту, яка є невід'ємною частиною наказу на проведення внутрішнього аудиту. Разом з програмою розробляється план раптового одночасного проведення інвентаризації.

Технологія проведення внутрішнього аудиту втілює в собі методи, прийоми, режим роботи, послідовність операцій і процедур; тісно пов'язана з застосовуваними засобами, обладнанням, інструментами, використовуваними матеріалами.

Головним технологічним рішенням проведення аудиту є вироблення чіткої методики перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку, яка розробляється за єдиною схемою і включає в себе:

...

Крім методів проведення перевірки існують і методи організації перевірок:

- ...

Внутрішній аудит будь-якої організації - це складний процес, що вимагає істотних витрат часу на його організацію, основний шлях розв'язання проблеми

якого - це вироблення і постійне вдосконалення методики перевірки кожного об'єкта господарюючого суб'єкта.

Для проведення внутрішнього аудиту необхідно пройти три етапи контролю:

- 1) попередній - до здійснення господарських операцій;
- 2) поточний - під час здійснення господарських операцій;
- 3) наступний - після їх вчинення.

Методика проведення внутрішнього аудиту, на думку А.К. Макальскої, використовується головним внутрішнім аудитором при підготовці перевірки, складанні програми і розподіл обов'язків між аудиторами. Автор пропонує включити в методику три розділи: планування аудиторської перевірки; основні напрями аудиторської перевірки; порядок складання звіту внутрішнього аудитора, його погодження та подання керівництву.

Щоб правильно розділити первинні об'єкти на блоки, необхідно добре уявляти, яка господарська операція в якій обліковий реєстр записуються, як інформація з реєстрів переноситься в Головну книгу і потім у фінансовий звіт. Усі облікові реєстри, що використовуються для запису операцій, і всі статті Головної книги повинні бути включені хоча б в один блок перевірки. Якщо вони потрапляють більш ніж в один блок, то це показує зв'язок між блоками. Головний внутрішній аудитор повинен добре уявляти взаємозв'язок між цими блоками, встановлювати терміни проведення аудиторами перевірки кожного блоку. Основним і початковим блоком, що зв'язує майже всі блоки, є блок „грошові кошти організації”. Після того як буде завершений аудит всіх блоків і встановлені вага зв'язку між блоками, результати сумуються головним внутрішнім аудитором і використовуються для складання звіту про проведений аудит.

2.2. Внутрішній аудит процесів постачання і зберігання виробничих запасів

Процеси постачання і зберігання матеріальних цінностей входять до складу циклу придбання, який окрім заготівлі матеріалів включає господарські операції з придбання та створення необоротних активів. Одночасно з цими операціями виникають зобов'язання по сплаті грошових коштів або передачі активів постачальникам і підрядникам. У випадках коли операції з придбання та створення необоротних активів нерегулярні, вони входять до складу циклу придбання, в іншому випадку вони можуть бути або виділені в окремий цикл, або входити в цикл інвестування.

Господарські операції з обліку запасів характеризуються підвищеним ступенем ризику внаслідок:

– ...

Під ризиком розуміють загрозу отримання втрат частини запасів, недоотримання доходів, понесення додаткових витрат у результаті здійснення тієї чи іншої прийнятої політики матеріально-технічного забезпечення. Тут мається на увазі політика договірних відносин з постачальниками, нормування запасів, створення великого запасу ТМЦ та інші види політик, відповідних місії організації. Слід помститися, що аудиторі повинні виходити з положення, яке визначає можливість не уникати ризику взагалі, а передбачити її та приймати більш ефективне рішення щодо бажаного критерію, що відображає основну мету перевірки.

Мета внутрішнього аудиту запасів полягає у встановленні відповідності застосовуваної в організації методики обліку та оподаткування операцій з запасами чинним в Україні нормативним документам, облікову політику організації, а також дослідженні дотримання умов приймання, оцінки та зберігання матеріальних цінностей.

Реалізація мети внутрішнім аудитором досягається при вирішенні ним таких завдань: перевірка реальності наявності запасів, повноти відображення операцій з матеріальними цінностями в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку; встановлення дійсності майнових прав власності на

запасів і виниклих у зв'язку з цим зобов'язань; перевірка достовірності оцінки запасів і зобов'язань, раціональності обраних і застосовуваних принципів складського і бухгалтерського обліку та ін.. Аудиторську перевірку доцільно проводити в певній послідовності (рис. 2.2).

..

Рис. 2.2. Технологічна схема проведення внутрішнього аудиту товарно-матеріальних цінностей

Дотримання технологічної схеми дозволить внутрішньому аудиту з достатнім ступенем деталізації розробити план та процедури перевірки операцій циклу придбання. При цьому важливо правильно вибрати відповідні точки аудиту, коли визначають, які рахунки повинні бути піддані детальній перевірці, а які з кореспондуючих рахунків просто підтверджені. Наприклад, у випадках неможливості (великий і несистематизований за субрахунками рахунку 20 „Виробничі запаси” документообіг) повної перевірки записів за дебетом рахунку 20 „Виробничі запаси” можна обмежитися аудитом записів за кредитом рахунку 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, зіставляючи дані бухгалтерського обліку з книгою покупок, де ведеться облік податку на додану вартість, виділеному або входить у вартість матеріалів у рахунках-фактурах, який підлягає відшкодуванню.

Іншим моментом дієвості перевірки є забезпечення її достовірними джерелами інформації. Тут важливу роль грають первинні облікові документи та документообіг. В основному до таких документів відносяться уніфіковані первинні документи. Крім того, можуть бути використані і галузеві первинні облікові документи, що відображають специфіку господарських операцій даної організації, а також розроблені в самій організації. Наприклад, специфікації застосовуваних матеріалів для виробництва виробів, напівфабрикатів та ін.

В ході проведення аудиту первинна інформація перевіряється і оцінюється з позицій правильності статей звітності: „права і зобов'язання”, „повнота”, „існування”, „виникнення”, „представлення і розкриття”, „оцінка”.

При аудиті циклу придбання внутрішній аудитор може використовувати реєстри бухгалтерського обліку залежно від прийнятої в організації форми його ведення та методів оцінки. Так як кожен метод оцінки має свої алгоритми розрахунків, то внутрішній аудитор перевіряє дотримання облікової політики шляхом перерахунку за номенклатурою матеріалів на підставі вибірки з генеральної сукупності. Окремо визначають величину вибірки за найменуваннями запасів і за кількістю документів з обліку обраних найменуванні матеріалів.

Особливому контролю піддаються порівнянність інформації, що формується на рахунках синтетичного обліку і відкритих до них рахунках аналітичного обліку, а також вивчається порядок звірки даних складського обліку з бухгалтерськими даними. У цьому зв'язку перевіряється ведення зведеного обліку матеріальних цінностей, увага звертається на наявність оборотних відомостей і зведених відомостей по приходу та відпуску матеріальних цінностей. Аудитор також перевіряє, як ведеться облік невідфактурованих поставок і матеріалів, які оплачені, але не надійшли на склад (матеріали в дорозі) з позицій потенційних збитків.

Піддаються ретельній перевірці методи проведення інвентаризацій, виявлення результатів роботи інвентаризаційної комісії, наявність протоколів засідання інвентаризаційної комісії, правомірність се рішень і повнота відображення на рахунках бухгалтерського обліку та звітності. Одночасно перевіряються розрахунки з переоцінки матеріалів і створенню резерву під зниження вартості товарно-матеріальних цінностей.

Істотне значення в аудиті господарських операцій циклу придбання має аналіз використання матеріальних ресурсів. Тут застосовуються методи внутрішнього контролю, здійснюваного бухгалтерією в рамках контрольної функції бухгалтерського обліку, багато в чому ідентичні методикам внутрішнього аудиту. На практиці використовуються такі способи контролю витрати матеріалів, під яким розуміється безпосереднє споживання ресурсів у процесі виробництва : сигнальне документування (документування відхилень

від встановлених норм); кумулятивний, або сальдовий, або спосіб наростаючих підсумків; спосіб технічного розрахунку; інвентарний; партійного обліку та контролю; партійного розкрою та ін. По кожному із застосовуваних методів контролю є свій пакет первинних облікових документів, який і буде підставою для аудитора при оцінці ефективності застосовуваних методів контролю.

Спосіб сигнального документування передбачає документальне оформлення ...

передбачає зіставлення в ході виробничого процесу фактичної витрати з нормативним або фактичного виходу продукції з плановим з певного кількостей матеріальних ресурсів.

Інвентарний спосіб заснований на принципах виявлення відхилень від норм шляхом зіставлення фактичної витрати з нормативним, розрахованим на фактичний випуск продукції. Фактичні витрати матеріалів визначається наступним чином: залишки на початок і кінець звітного періоду проставляються у звітах за даними інвентаризацій, надходження узагальнюються з первинних документів. Різниця між залишками на початок, надходженнями і залишками на кінець періоду являє собою фактичну витрату. Причини виникнення відхилень встановлюються технологами.

Спосіб партійного обліку та контролю витрачання матеріалів полягає у формуванні для цілей обліку партії найбільш однорідних за технологічними параметрами матеріалів. Тут облік являє інформацію не за окремими найменуваннями матеріалів і поставкам протягом звітного періоду, а по великих обліковими групами. У такому випадку внутрішній аудитор може простежити, відповідно до реквізитів первинного документа, де вказуються номер партії п кодифіковані ознаки продукції, весь шлях витрачання матеріального ресурсу від моменту запуску до виходу готової продукції, зіставити передбачене планом кількість випуску і фактично вироблений обсяг.

Спосіб партійного розкрою включає документацію, в якій фіксуються результати розкрою матеріалу на деталі, заготовки та інші частини машин і механізмів, виявлені відхилення фактичної витрати від діючих норм. Основним

документом тут є розкрійний лист з обов'язковими реквізитами - кількість планованих заготовок, деталей і норма витрати на одиницю. Аудитор має можливість, згідно з переліком причин виникнення відхилень, проаналізувати їх не тільки в абсолютному вираженні, але й у динаміці і за структурою, що дозволить йому скласти інформативний звіт перед адміністрацією або керівником і запропонувати шляхи раціоналізації обліку запасів.

Контроль матеріальних запасів включає до свого складу процедури класифікації та ідентифікації витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням матеріалів. У свою чергу - кожна з підстав угруповання увазі узагальнення економічно однорідних витрат, пов'язаних з циклом придбання, і характеристику сто технологічних процесів.

Класифікація за видами робіт закладається в основу побудови кошторисів витрат і системи контролю за їх дотриманням. Відповідно до цього класифікація витрат ...

2.3. Внутрішній аудит процесів виробництва

Ефективна система управління діяльністю організацій визначає перспективи розвитку та підвищення фінансової та конкурентної стійкості бізнесу. Тому пріоритетного значення набуває внутрішній контроль як основа, що забезпечує єдину інформаційну платформу, що підтримує управлінський процес. При формуванні інформаційної платформи про стан організації необхідно системно і процедурно розглядати процеси збору даних, їх обробки, передачі інформації адресно тим, хто в ній зацікавлений і здатний використовувати отримані дані в управлінській діяльності. На наш погляд, для задоволення інформаційних інтересів власників, менеджерів різного рівня та інших користувачів інформації необхідна адекватна система внутрішнього аудиту.

Для контролю виробничої діяльності внутрішніми аудиторами повинні бути розроблені процедури, які сприяють більш ефективної перевірці. Для розробки таких процедур внутрішні аудитори повинні бути висококваліфіко-

ваними фахівцями, досконально знають бізнес-процеси підприємства, що володіють аналітичним складом розуму, здатними передбачити можливі нестандартні ситуації і знайти способи їх оптимального вирішення.

Аудиторські процедури, що застосовуються при перевірці виробничої діяльності підприємств, ґрунтуються на організаційної моделі перевірки та включають визначення об'єктів, джерел та методів перевірки. Основні питання програми перевірки виробничих операцій представлені в табл. 2.3.

Аудит бізнес-процесу „виробництво” на підприємстві доцільно починати з перевірки порядку виконання та дотримання планів випуску продукції за центрами відповідальності. Таку перевірку необхідно проводити суцільним способом. Наступні етапи перевірки виробничого циклу слід проводити вибірково. При перевірці договорів, замовлень на поставку сировини і матеріалів необхідно звернути увагу на те, щоб на документі, в якому відображений замовлення, була присутня розбірливий підпис, а також було вказано посадова особа, яка склала документ, і конкретний замовник, юридична адреса та ін.

Вибірковий контроль документів, в яких відображені замовлення, а також застосовувані методи логічного аналізу дозволять аудитору визначити обґрунтованість замовлень. Крім того, аудитор перевіряє повноту реєстрації замовлень, що надійшли і їх виконання. Далі аудитор перевіряє договори на поставку виробничих запасів у відношенні правильності їх оформлення.

При перевірці реальності списання сировини і матеріалів у виробництво в першу чергу аудитор зобов'язаний встановити зазначений в обліковій політиці метод оцінки списання МПЗ при їх відпуску у виробництво. Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси”, виділяють наступні способи оцінки запасів при їх відпуску у виробництво:

- за вартістю реалізації;
- за середньою собівартості;
- за собівартістю перших за часом придбання запасів (метод ФІФО);

Таблиця 2.3

Програма перевірки виробничих операцій

..

Аудитору необхідно перевірити документацію, що підтверджує списання запасів у виробництво як по процесу в цілому, так і в розрізі цехів - центрів відповідальності :

— ..

При аудиті бізнес-процесу „виробництво” перевіряються наявність зазначених вище документів і правильність їх заповнення. Слід також перевірити, чи не допускаються чи розбіжності між даними матеріального звіту і документами на списання матеріалів.

Перевірку правильності розрахунку та відображення в обліку собівартості продукції аудитору слід почати з визначення використовуваного на підприємстві методу обліку витрат на виробництво. Саме обраний в обліковій політиці метод обліку витрат на виробництво і визначає подальші дії аудитора і впливає на вибір використовуваних аудитором процедур. При позамовному методі обліку витрат на виробництво об'єктом обліку є окреме замовлення, що відкривається на кожен об'єкт згідно з договором підряду, укладеним із замовником. У даному випадку аудитором ретельно вивчається зміст замовлення та його виконання.

Облік методом накопичення витрат ведеться за певний період часу (як правило, за місяць) за видами робіт і місць виникнення витрат. У даному випадку аудитор шляхом перерахунку перевіряє правильність розрахунку договірної вартості, зазначеної в договорі, і договірної вартості зданих робіт. У разі виникнення розбіжностей аудитор встановлює їх причини і виявляє відповідальних осіб.

Аудитор повинен проконтролювати рахунки-фактури на предмет правильності їх заповнення відповідно до діючого порядку, а також:

— ...

Оцінка правильності та своєчасності нарахування амортизації передбачає перевірку документів (наприклад, інвентарних карток), перерахунок.

Фактичний контроль за рухом матеріальних цінностей здійснюється за допомогою проведення вибіркової інвентаризації за участю аудитора. При цьому до початку інвентаризації аудитор повинен:

– ...

Інвентаризацію слід проводити за участю матеріально відповідальних осіб. Якщо в процесі інвентаризації виявлено значні відхилення, то можна зробити висновок про формальний характер проведених раніше інвентаризацій. Якщо відхилення не встановлені, то аудитор з відомою часткою впевненості може говорити про достатньо високий рівень функціонування системи внутрішнього контролю та організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Контроль правильності і своєчасності відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій здійснюється аудитором допомогою інспектування.

Аудитор встановлює (вибірковим способом) повноту і правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, використовуючи дані реєстрів синтетичного обліку (журнали-ордери, картки рахунку, аналіз рахунку), Головної книги, бухгалтерської звітності. У разі виникнення розбіжностей аудитор, використовуючи процедуру простежування, може зажадати, крім названих документів, ще й первинну документацію, накази, розпорядження керівника, внутрішню облікову інформацію.

Перевірка розрахунків з покупцями (замовниками) починається з перевірки виписок з розрахункового рахунку підприємства. У виписках вказуються всі дані про рух і залишки грошових коштів на рахунках підприємства. До банківських виписок додаються виправдувальні документи (що відображаються у виписці прибуткові та видаткові документи). Отримавши виписку банку, бухгалтер здійснює контроль на предмет повноти вказівки у виписках перерахованих покупцями (замовниками) сум, звіряючи надійшли від них суми по виписці з сумами, зазначеними у доданих до неї виправдувальних документах. На підставі виписок банку і виправдувальних документів

робляться відповідні відмітки про оплату в регістрах розрахунків з покупцями (замовниками).

Аудитором також здійснюється методом звірки контроль сплачених сум і оформленої заборгованості. Такий контроль дозволяє виявити :

– ...

Методи та інструменти внутрішнього аудиту бізнес-процесу „виробництво”. Після реалізації всіх включених в програму перевірки питань аудитор переходить до наступних етапів аудиту, а саме - до проведення аналітичних процедур з використанням різних методів та інструментів.

Однією з найважливіших функцій реалізації гнучкого внутрішнього контролю на виробництві є аналіз, головна мета якого полягає в постійному інформаційному забезпеченні контролю за раціональністю функціонування всієї господарської системи з виконання зобов'язань по виробництву і реалізації продукції, виявлення та мобілізації поточних внутрішньовиробничих резервів зниження витрат на виробництво продукції, зростанню прибутковості.

Аналітичні технології покликані забезпечити управлінський апарат організації інформацією, необхідної для управління і контролю за діяльністю організації і допомагає управлінському апарату у виконанні його функцій.

Технології аналізу необхідні на всіх стадіях підготовки та прийняття управлінських рішень, особливо на етапах формування мети і вироблення рішень. Об'єктами аналізу можуть бути весь обсяг виробленої продукції, обсяг реалізованої продукції, окремі види продукції, окремі види виробництв, центри відповідальності, технологічні процеси та операції.

Одним з напрямків застосування аналітичних процедур в цілях оцінки бізнес-процеси „виробництво” є процедура адаптації чинного плану рахунків до цілей управління та інформаційно-аналітичним потребам менеджменту підприємства. Ряд синтетичних рахунків слід розширити субрахунками та об'єктами аналітики, обслуговуючими місцями витрат і центрів відповідальності з метою розвитку підприємства.

Основна частина витрат організації формується на виробничій стадії внутрішньої ланцюжка цінностей організації. Витрати виробничого виду діяльності ... і їх складових.

Для цього, в першу чергу, необхідно доповнити відповідними показниками первинну документацію. Первинні документи складаються з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за напрямками діяльності. Крім того, кодування дозволить забезпечити аналіз і контроль в розрізі ділянок, підрозділів і служб організації, тобто за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат.

Тестування даних спеціального реєстра (журналу-ордера № 10-с) за всіма виробничими рахунками дозволяє визначити витрати як на виробництво продукції по кожному цеху (центру відповідальності) і в цілому по організації, так і для відображення незавершеного виробництва. В цілому журнал-ордер багатофункціональний і призначений для підрахунку кінцевого фінансового результату по кожному індивідуальному замовленню, виду продукції. Даний обліковий реєстр придатний і для контролю нормативної системи формування виробничих витрат. З цією метою необхідно передбачити графі або рядка для відображення витрат на виробництво продукції (за нормами) і відхилень.

Дотримання технології здійснення аналітичних процедур дозволяє сформуванню деталізовану інформацію про витрати по кожному центру відповідальності і, в кінцевому підсумку, отримати повну собівартість випущеної продукції. З метою стратегічного управління витратами аналіз дозволяє отримати зведену внутрішню інформацію про використанні кожним підрозділом (цехом) ресурсах.

Далі зіставляються планові показники з фактичними даними і проводиться оцінка ефективності функціонування кожного центру відповідальності (цеху) в рамках обраної стратегії. При цьому аналізуються всі можливі причини відхилень виробничих витрат від запланованих значень. Узагальнену сумарну модель відхилень за витратами можна виразити таким чином:

$$\left. \begin{aligned} \Delta O &= \Delta O f_1 + \Delta O g; \\ \Delta C &= \Delta C f_1 + \Delta C f_2 + \Delta C g; \\ \Delta \Pi &= \Delta \Pi f_1 + \Delta \Pi f_2 + \Delta \Pi g; \\ \Delta M &= \Delta M f_1 + \Delta M f_2 + \Delta M g; \end{aligned} \right\} \Delta Z \Rightarrow 0 \quad (1)$$

де ΔZ - сумарне значення відхилень витрат від планових величин;

$\Delta O f_1, \Delta C f_1, \Delta \Pi f_1, \Delta M f_1$ - сумарне відхилення витрат від запланованих величин з внутрішніх причин кожного центру відповідальності;

$\Delta C f_2, \Delta \Pi f_2, \Delta M f_2$ - сумарне відхилення витрат від запланованих величин з внутрішніх причин;

$\Delta O g, \Delta C g, \Delta \Pi g, \Delta M g$ - сумарне відхилення витрат від запланованих величин за зовнішніми причинами кожного центру відповідальності.

При відсутності відхилень доходів від запланованих величин:

$$\Delta Z = \Delta P, \quad (2)$$

де ΔP - відхилення прибутку від планових значень.

Методика отримання більшості показників передбачає зіставлення фактичних і планових величин з метою виявлення причин відхилень. При цьому запропонований склад показників є досить універсальним для всіх підрозділів організації. У той же час кожна компанія (самостійно або за допомогою консультантів) може розробити свою власну систему стратегічного менеджменту та регламент її практичного застосування, ґрунтуючись на Balanced Scorecard і (або) інших методиках.

Проведені нами дослідження дозволяють говорити про те, що система збалансованих показників є складовою частиною внутрішнього аудиту бізнес-процесу „виробництво” організації, а також оцінки його інформаційного забезпечення управлінських рішень. Формування системи збалансованих показників на основі моделі виробничих витрат дозволяє комплексно контролювати основні види і напрямки діяльності організації з урахуванням особливостей виробництва і технології формування витрат.

Розглянуті методичні аспекти аудиторської перевірки можна використовувати для вирішення завдання моніторингу розвитку підприємства.

Застосування технологій управлінського обліку дозволить значно знизити вплив фактора непереборної невизначеності і підвищити здатність внутрішніх аудиторів розпізнавати поточний стан підприємства і прогнозувати майбутнє.

2.4. Внутрішній аудит циклу продажів та отримання доходів

Діяльність організації незалежно від її галузевої приналежності та організаційно-правової форми складається із сукупності фактів господарського життя, пов'язаних з реалізацією готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Між виробничою і збутовою діяльністю існує прямий зв'язок. Готова продукція підприємства, отримана в процесі виробництва, після випробування і приймання відділом технічного контролю здається на склад готової продукції, звідки починається процес її продажів. Продажі охоплюють також господарські операції, пов'язані з реалізацією інших активів.

...

Основною метою перевірки є контроль правильності, повноти і своєчасності відображення операцій з продажу, обґрунтування застосування знижок, бонусів, націнок і т.п., визнання витрат витратами на продаж, достовірності обчислення собівартості продажів і фінансових результатів, а також попередження або зведення до мінімуму різних ризиків від розкрадань, псування матеріальних цінностей, недоотримання доходів, виникнення санкцій за несвоєчасне виконання договорів.

Основна мета може бути доповнена запитом керівництва організації щодо операцій продажів, положення на ринку продукції, методів її просування і дослідженням можливостей поліпшення фінансового стану організації, оптимізації отримання фінансового результату, процедурами ефективного розподілу і використання прибутку, створення резервних фондів і т.д. Тобто крім операцій з продажу в комплекс операцій перевірки зазвичай включають аналітичні процедури фінансово-оздоровчого характеру та визначення тенденцій розвитку підприємства.

У ході перевірки аудитор вирішує такі завдання:

– ...

Практика проведення внутрішнього аудиту циклу „Продажі” свідчить про необхідність його здійснення безпосередньо в ході здійснення господарських операцій, тобто оперативного (поточного) контролю з обов'язковим виділенням окремими блоками операцій перевірки розрахунків, підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованостей, формування собівартості продажів, маркетингової діяльності.

Аудит слід проводити, об'єднавши завдання за напрямками, керуючись при перевірці ознаками відповідності меті перевірки і дотримуючись обов'язковості наявності інформації, що підтверджує факти конкретних господарських операцій.

Проведення внутрішнього аудиту циклу „Продажі” ґрунтується на інформації, яка формується у фінансовому, управлінському та податковому обліку, а також на статистичних даних. Інформація повинна відповідати ознаками реальності, повноти, точності, бути санкціонованою і відповідати цілям аудиту.

Джерела інформації можна згрупувати наступним чином:

– ...

Для контролю за відвантаженням і реалізацією продукції насамперед використовується інформація, що міститься в договорах на поставку. У відділі збуту на кожного покупця повинна бути заведена картка замовлення, в яку занесені дати термінів відвантаження за договором і фактично, а також дані про кількість і ціну. Перевірка проводиться за різних звітних періодів вибіркоким способом в розрізі покупців і найменувань продукції на відповідність договорами та бухгалтерськими даними.

В ході аудиту виявляються договори, оформлені з порушенням встановленого в організації порядку, договори, укладені з „підставними” підприємствами, боржниками, в яких зазначаються будь-які відхилення від прийнятих положень облікової політики. Одночасно досліджуються показники,

що характеризують платоспроможність і сумлінність контрагентів за договорами, сумлінність менеджерів, які приймають рішення щодо відвантаження продукції без попередньої оплати.

При перевірці правильності обробки інформації аудитор керується наявністю взаємозв'язку рахунків бухгалтерського обліку. Основним моментом збору доказів є підтвердження правомірності бухгалтерських записів за дебетом і кредитом рахунків 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інших операційний дохід”, 79 „Фінансові результати”.

З циклом „Продажі” тісно пов'язаний цикл „Оплати”, де аудитор перевіряє своєчасність і правомірність погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей, заліку взаємних вимог. Цикл оплати охоплює господарські операції, пов'язані з надходженням готівкових та безготівкових грошових коштів, виникненням і погашенням зобов'язань, а саме дебіторської та кредиторської заборгованостей. Необхідність виявлення сумнівних, прострочених, нереальних до повернення боргів спонукає внутрішнього аудитора класифікувати зобов'язання за різними підставами, наприклад за термінами виникнення, за строками погашення, за видами, причинами, характером і т.д. При цьому необхідно мати на увазі, що в деяких випадках банківські документи виступають єдиним доказом здійснення операцій продажу. Кожна угода перевіряється на предмет виявлення вуалювання (приховування інформації) даних, зловживань (нікчемність угоди, пряме розкрадання) та інших негативних явищ.

Рахунки бухгалтерського обліку 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках” відносяться за способом перевірки по суті до категорії повної можливості перевірки. Виходячи з цього, шляхом контролю записів за дебетом цих рахунків підтверджується реальність виникнення та погашення дебіторської та кредиторської заборгованості.

При вивченні операцій продажів аудитор використовує прийоми дослідження одного і декількох документів, що відображають однорідність угод, і облікових записів. Первинні документи, що підтверджують облік готової

продукції, її відвантаження та реалізації, повинні бути правильно оформлені і містити обов'язкові реквізити, які можна зіставити з даними відділу збуту і бухгалтерськими записами в накопичувальні регістри аналітичного і синтетичного обліку. У разі виявлення істотних відхилень аудитор реєструє виявлені факти у своєму робочому документі з подальшою систематизацією причин їх виникнення. Перевіряючи обґрунтування і підтвердження угод, внутрішній аудитор з дозволу керівника організації відновлює кількісний облік і коригує бухгалтерські записи.

Перевірка циклу „Продажі” включає також аудиторські процедури достовірності обчислення фінансового результату, який обчислюється у вигляді різниці між величиною виручки від продажів без непрямих податків і повною собівартістю, включаючи загальногосподарські та комерційні витрати.

Збутова діяльність як частина загальної системи виробництва супроводжується витратами.

Перевірка повинна включати детальну ідентифікацію кожного елемента витрат, що входить до представленої групи. Так, витрати, безпосередньо пов'язані зі збутом складаються: з вартості послуг допоміжних цехів з виготовлення тари та упаковки; вартості тари, придбаної на стороні; витрат по ремонту та утриманню тари, оплати вартості упаковки виробів сторонніми організаціями у випадках, коли вартість тари і упаковки не оплачується додатково покупцем; витрат з утримання складів готової продукції, амортизації складських приміщень, вантажно-розвантажувальних машин і устаткування (кранів, електрообладнання і т.п.) заробітної плати працівників складів; транспортних витрат з доставки продукції на станцію або пристань відправлення, навантаженню у вагони, контейнери, суду; оплати послуг спеціалізованих транспортно-експедиційних контор, якщо ціна встановлюється франко-станція відправлення; оплати залізничного тарифу або водного фрахту або інших транспортних витрат, якщо ціна встановлена франко-станція призначення.

Витрати на збір і поширення поточної маркетингової інформації - послуги сторонніх організацій по збору зовнішньої інформації; витрати на утримання дистриб'юторів, роздрібних торговців і інших осіб, що займаються збором інформації про конкурентів; час (заробітна плата), витрачений на читання книг, журналів та інших спеціалізованих видань, на бесіди з клієнтами, постачальниками та ін; матеріальне стимулювання за надання важливих відомостей; утримання спеціальних відділів.

...

До складу інших витрат входять : витрати на утримання фінансово-збутового відділу - заробітна плата працівників з нарахуваннями, відрядні, поштові, телефонні витрати та ін; утримання торгових представництв - заробітна плата з нарахуваннями працівників, оренда приміщень, телефаксні та інші витрати; витрати по сертифікації продукції; знос нематеріальних активів - торгових знаків, марок тощо; інші витрати.

У ході внутрішнього аудиту правильності формування витрат на реалізацію важливо визначити відхилення фактичних витрат від кошторисних, встановити факти, що підтверджують ефективність їх виникнення і доцільність повного віднесення на фінансові результати.

Особлива увага приділяється контролю за витрачанням коштів на проведення маркетингових заходів. З цією метою весь процес перевірки операцій маркетингу поділяють на чотири етапи. Перший етап призначається для вивчення порядку збору інформації, планування асортименту продукції, процесів збуту і розподілу, реклами і стимулювання збуту. На цьому етапі проводиться оцінка стану підприємства на ринку продавців і вибору тих видів продуктів або діяльності, за якими виявлені переваги щодо економічних або технічних параметрів інших виробників.

На другому етапі досліджується стан ринкової стратегії, параметрами оцінки тут є співвідношення реалізованої продукції за прямими договорами та на вільному ринку, ступінь балансування випуску і попиту.

Безпосередньо аудит збуту і розподілу продукції третій етап. Тут перевірка складається з вивчення процесів просування товарів від виробника до споживача, що включають організацію та доставку такої кількості товарів, яке замовлене покупцем у вказане їм час.

...

Будь-яке підприємство може мати свою систему внутрішньої звітності, яка містить показники про поточну відвантаженні, сумі витрат, обсязі складських запасів готової продукції, рух готівки, дані про дебіторську та кредиторську заборгованість. Крім названих основних при використанні системи збалансованих показників (рис. 8.14) додатково вводяться аналітичні дані, до яких можна віднести інформацію про випуск продукції в натуральному і вартісному вимірах по повному асортименту, якість продукції, шлюб, формування прибутку та його прогноз і т.д.

Отже, в ході перевірки мають бути підтверджені всі операції циклів „Продажі”, „Оплата”, „Маркетинг”. Методика внутрішнього аудиту передбачає використання процедур тестування, що розширює можливості се застосування в системі завдань, поставлених аудитору в даній галузі дослідження, виявити фактори, що впливають на формування середовища внутрішнього контролю : стиль керівництва; організаційна структура; розподіл повноважень у здійсненні консалтингового процесу; кадрова політика; особливості ведення облікових робіт (бухгалтерського, управлінського, податкового обліку, складання бухгалтерської (фінансової), управлінської, податкової звітності, а також звітності, що формується відповідно до вимог МСФЗ); та ін.

Вплив отриманих результатів тягне за собою можливість неадекватною чи адекватної оцінки ризику засобів контролю і заданої надійності проведеного аудиту декількох циклів господарської діяльності.

2.5. Внутрішній аудит функцій управління підприємством

Управління - це процес планування, організації, мотивації і контролю, необхідний для забезпечення діяльності організації відповідно до його цілями і стратегією. Для виконання функцій управління на підприємствах створиться апарат управління, що складається із сукупності працівників, ' керівних діяльністю підприємства чи іншої виробничої одиниці, який складає організаційну структуру.

Головне призначення системи внутрішнього аудиту циклу „Управління „ полягає в тому, щоб рішення виконавчого органу управління оперативно передавалися відповідним структурам і були реалізовані. Для цього необхідно отримання інформації про умови адміністративного управління діяльністю господарюючого суб'єкта та отриманих кількісних результатів, а також оцінної інформації з управління і фінансовим результатам діяльності.

Організаційна структура оцінюється в залежності від наявності в ній таких обставин:

— ...

Внутрішній аудит циклу „Управління” представляє собою діагностичний процес, обслуговуючий інформаційні потреби підвищення ефективності управління організацією, і здійснюється в рамках всієї організації або се субодиниць (філії, керуючі компанії, представництва).

Метою внутрішнього аудиту є забезпечення утриманні відхилення результатів виробничої діяльності від планових показовий у заданих межах. При цьому аудиторі слід враховувати особливості існуючих на підприємстві моделі управління виробництвом і моделі організаційних структур управління.

Мета внутрішнього аудиту циклу „Управління „ визначається що стоять перед ним завданнями, найважливішими з яких є:

— ...

Зі сказаного вище випливає, що організація і проведення внутрішнього аудиту будуть бути з'єднувальною ланкою між процесом збору облікової

інформації та процесом прийняття ефективних управлінських рішень на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях.

В аспекті навчання тут наведені тільки основні цикли господарських операцій промислового підприємства, які характеризують особливості виробничої діяльності та кругообіг капіталу.

Організаційна діяльність промислових підприємств є необхідною виробничим процесом, що забезпечує функціонування всього підприємства відповідно до його цілями і завданнями. Зміст служб і відділів управління підприємством, апарату управління структурними виробничими підрозділами тягне за собою виникнення відповідних витрат. Вони так само неминучі, як і прямі витрати, але ставляться до накладних. Різні рівні менеджменту вимагають виділяти зі складу витрат з управління витрати по організаційної діяльності.

Зі складу витрат з організаційної діяльності доцільно виділити витрати: по організаційної діяльності, яка носить виробничий характер, з організаційної діяльності, яка носить загальногосподарський характер. Крім того, слід доповнити класифікацію угрупованням витрат за функціями управління: адміністративно-управлінські, з технічного управління, управління виробництвом, матеріально-технічного забезпечення, маркетингу та збуту продукції, обов'язкові податки, збори і відрахування, відсотки за користування банківськими позиками, інші витрати. Таке групування може бути використана для вишукування резервів зниження витрат.

По місцях виникнення накладні витрати поділяються на виробничі і господарські. До складу витрат з організаційної діяльності, яка носить виробничий характер, входять: витрати по виробничому управлінню; витрати, пов'язані з підготовкою та організацією виробництва; на утримання апарату управління виробничими підрозділами; амортизація будівель, споруд, виробничого інвентарю, утримання і вартість ремонту будівель, споруд, інвентарю, витрати на забезпечення нормальних умов роботи, витрати на профорієнтацію і підготовку кадрів та ін

Витрати з організаційної діяльності господарського призначення складаються з: адміністративно-управлінських; з технічного управління, оплати послуг, що надаються зовнішніми організаціями; вартості утримання та ремонту будівель, споруд, інвентарю загальногосподарського призначення, включаючи амортизацію; витрат на робочу силу - набір, відбір, навчання, перепідготовка, підвищення кваліфікації керівників; обов'язкових зборів, податків, платежів, відрахувань, відсотків відповідно до встановленого законодавством. Таке групування може бути використаною для перевірки та встановлення рівня нормування витрат, складання кошторисів по підрозділах і класифікаційними статтями, контролю за виконанням кошторисів, розподілу витрат за об'єктами обліку і калькулювання.

Виходячи з економічної доцільності витрат їх можна розглядати в наступному вигляді угруповань:

- витрати організаційної діяльності, пов'язані з виконанням цільових функцій;
- витрати по забезпеченню функціонування служб і відділів;
- витрати загальноорганізаційної і загальноуправлінської діяльності.

Дане угруповання дозволяє простежити за процесом формування витрат, ступенем впливу кожного адміністративного підрозділу на ефективність системи управління підприємством в цілому. При цьому ефективність управлінської праці характеризується не зниженням витрат, а тим, наскільки вони необхідні для створення повної інформаційної системи, що задовольняє потребам керівників.

Так як всі служби управління і кожна окремо спрямовують свою роботу на вирішення що стоять перед підприємством завдань, то в цьому зв'язку можна вважати доцільною при проведенні аудиту класифікацію витрат на організаційну діяльність за напрямками з постатейною розбивкою : адміністративно-управлінські, з технічного управління, управління виробництвом, матеріально-технічного забезпечення, маркетингу та збуту продукції, обов'язкові податки, збори і відрахування, відсотки за користування банківськими позиками, інші витрати. Таке групування відображає особливості

організаційної структури підприємства та величину витрат на утримання апарату управління. В цілому вона застосовується для вишукування резервів зниження витрат.

Далі перевіряється правильність розподілу витрат на умовно-постійні та умовно-змінні, прямі і непрямі, що необхідно для підтвердження фактичної собівартості випуску окремих видів продукції, прибутковості випускається асортименту, достовірності обчислення фінансового результату. Особливу увагу в процедурах звертається на вибір методів розподілу витрат, їх ідентифікації по носіях і виробничим підрозділам.

Виявлені під час перевірки зміни облікової політики, відхилення від норм і ... конкретних осіб з результатами роботи.

2.6. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту

Склад документів, що узагальнюють результати діяльності служби внутрішнього аудиту. Для внутрішнього аудиту поки що не розроблені форми звітності, узагальнення результатів перевірки. Не можна механічно використовувати ті форми звітності, які застосовуються у вітчизняній практиці зовнішнього аудиту, ревізії. Звіти внутрішніх аудиторів повинні складатися за формою, розробленою безпосередньо в організації. Вони мають включати:

1) ...

Пропозиції по документах, які узагальнюють результати окремих напрямків діяльності служби внутрішнього аудиту, подані у таблиці 2.4.

Документи, які узагальнюють результати окремих напрямків діяльності
служби внутрішнього аудиту

...

Форма та зміст підсумкових документів внутрішнього аудиту. Підсумкові документи внутрішнього аудиту, як правило повинні мати 3 частини. Вступна частина включає:

...

Аналітична частина звіту містить систематизований виклад та обґрунтування аудиторського підходу до проведення аудиту, встановлення аудиторського ризику, обґрунтування вибору об'єктів перевірки. У даній частині документа наводиться підтвердження фактів порушень та недоліків у роботі, здійснених посадовими особами та виявлених у ході перевірки, або на те, що порушень не було встановлено, розкриття пов'язаних з цими фактами обставин, що мають значення для ухвалення правильного рішення за результатами перевірки. Висвітлюються також досягнення підприємства, позитивні результати діяльності.

За формою подання матеріалу спочатку висвітлюються суттєві зауваження, що мають змістовний характер для підрозділів та підприємства, а потім розкриваються зауваження за формою.

Підсумкова частина звіту містить загальний висновок аудитора про стан бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і звітності щодо об'єкта перевірки, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень. При складанні звіту внутрішнього аудитора викладаються найбільш суттєві порушення, що значно спотворюють звітність, робиться загальний висновок про ступінь достовірності звітності з вказівкою порушень, що знижують її достовірність або ставлять під сумнів. Думка внутрішнього аудитора повинна бути підкріплена посиланнями на чинні законодавчі акти з розгорнутою аргументацією причин, що вплинули на висловлення ним такої думки. У

документі повинно міститись посилання на документи підрозділу з визначенням розміру збитків, зловживань та порушень законодавства.

Звіт підписується керівником служби внутрішнього аудиту. Стилiстика аудиторського звіту має бути близька до наукової, офіційно-ділової, для якої характерні:

- наявність понять, які використовуються переважно в офіційних документах;
- логічна його основа і неприпустимість використання образного викладу змісту;
- послідовність і точність викладу фактів, об'єктивність, чіткість і визначеність формулювань результатів дослідження;
- нейтральність і цілеспрямованість викладу змісту документів з елементами стандартизації ділової мови.

...

Однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, відомостях, машинограмах та інших документах за допомогою таких методичних прийомів (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Методичні прийоми узагальнення недоліків при проведенні внутрішнього аудиту

...

Систематизоване групування результатів контролю - викладення в підсумкових документах внутрішнього аудиту у систематизованому вигляді виявлених недоліків у діяльності підприємства.

Узагальнення і викладення результатів аудиту в підсумкових документах здійснюється аудитором за даними записів у журналі аудитора, групування недоліків, погоджених з керівництвом підприємства.

Письмова інформація внутрішнього аудитора заповнюється у двох примірниках, один з яких передається керівнику і головному бухгалтеру організації для ознайомлення, виявлення можливих заперечень і урегулювання спірних положень. Другий примірник використовується для написання звіту

внутрішнього аудитора, після чого він передається в архів служби внутрішнього аудиту.

Письмова інформація внутрішнього аудитора підписується всіма аудиторами, які проводили перевірку, і керівником групи.

Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, а фінансово-господарська діяльність підрозділу, що перевіряється, забезпечує повний господарський розрахунок і раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Виявлені в ході перевірки недоліки, які не потребують суттєвих змін в діяльності підрозділу, необхідно усунути у ході перевірки. Про їх усунення в процесі перевірки здійснюються відповідні запису звіті.

Якщо при перевірці виявлені серйозні порушення законодавства України і (або) інших нормативно-правових актів, нестачі, розкрадання грошових коштів або матеріальних цінностей, порушення податкового законодавства, які вимагають внесення змін у бухгалтерську звітність підприємства та відшкодування втрат (тобто є підстава для усунення від роботи винних посадових осіб і стягнення з них нанесеної шкоди), матеріали перевірок передаються в юридичний відділ підприємства. Останній дає правову оцінку записам в матеріалах перевірки і готує позовні документи для передачі до суду з метою відшкодування матеріальної шкоди.

Висновки до розділу 2

1. Процес внутрішнього аудиту містить чотири етапи, одним із яких є планування. Планування - це важливий етап роботи внутрішнього аудитора. Основним документом, що використовує керівник служби, є річна програма, що затверджується керівником компанії. На підставі річної програми аудиту складається календарний графік аудиторських перевірок, а також план на кожен окрему або комплексну аудиторську перевірку. На підставі річної програми аудиту розробляється План внутрішнього аудиту на кожен перевірку з урахуванням необхідності в ресурсах.

2. Процедури внутрішнього аудиту відрізняються від зовнішнього. Основна особливість полягає у тому, що внутрішній аудит проводиться на безперервній основі, тому є можливість застосувати не вибіркові, а суцільний метод документальної перевірки, власний модуль у складі програмного забезпечення тощо. Для проведення внутрішнього аудиту необхідно пройти три етапи контролю:

1) попередній - до здійснення господарських операцій, на етапі ухвалення рішень;

2) поточний - під час здійснення господарських операцій, на етапі формування документів, бухгалтерських проведення, здійснення розрахунків і нарахувань;

3) наступний - після їх вчинення, підтвердження достовірності фінансової звітності.

3. Склад документів, що узагальнюють результати діяльності служби внутрішнього аудиту. Для внутрішнього аудиту поки що не розроблені власні форми звітності, узагальнення результатів перевірки. Проте не можна механічно використовувати ті форми звітності, які застосовуються у вітчизняній практиці зовнішнього аудиту, ревізії. Звіти внутрішніх аудиторів повинні складатися за формою, розробленою безпосередньо в організації. Вони мають включати:

1) перелік виявлених відхилень;

- 2) перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені;
- 3) оцінку виявлених відхилень з точки зору їх впливу на організацію;
- 4) рекомендації по можливому виправленню даних відхилень;
- 5) оцінку даних рекомендацій у плані їх можливого впливу на організацію;
- 6) конструктивні пропозиції (за їх наявності) щодо удосконалення різних аспектів функціонування організації, що мають відношення до зробленої роботи.

Підсумкові документи внутрішнього аудиту, як правило повинні мати 3 частини: вступна, аналітична та підсумкова частини. За формою подання матеріалу спочатку висвітлюються суттєві зауваження, що мають змістовний характер для підрозділів та підприємства, а потім розкриваються зауваження за формою.

Звіт підписується керівником служби внутрішнього аудиту. Проведені перевірки групуються і систематизуються у журналі служби внутрішнього аудиту. При узагальненні результатів складають окремі зведені документи, наприклад, відомості вибіркової інвентаризації об'єктів обліку, акти ревізії аудиту діяльності підприємства, обстеження місць зберігання цінностей. Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені.

РОЗДІЛ 3.

ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

3.1. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства

Незважаючи на різні види та специфіку внутрішнього аудиту, успіх перевірки визначається наявністю рекомендацій щодо вирішення існуючих та майбутніх проблем, а показниками якості можуть бути повнота аудиту, ефективність та витрати на його проведення.

Відхилення у бухгалтерській звітності наявні майже завжди. Внутрішні аудитори в ході перевірки зобов'язані виявити ту їх частину, в результаті якої суттєво перекручена звітність у цілому.

Відхилення у бухгалтерській звітності можуть бути суттєвими та несуттєвими, допущені навмисно і ненавмисно. Будь-яка підозра щодо можливих неточностей або невідповідності записів у інформації, що розглядається аудитором, призводить до розширення процедур дослідження з метою спростування або підтвердження сумнівів.

Неточність або невідповідність інформації можуть виникати у результаті протизаконних дій з боку посадових осіб.

Протизаконні дії – це дії посадових осіб, які суперечать законодавству та здійснюються навмисно або ненавмисно. У зв'язку з цим одні протизаконні дії посадових осіб можуть розцінюватись як шахрайство (обман), інші – як помилка. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту № 240, термін „шахрайство” означає навмисну дію, яку здійснюють одна або декілька осіб зі складу керівників суб'єкта або третіми особами, що призводить до неправильного подання фінансової звітності. Як шахрайство можуть розглядатися такі:

– ...

Зобов'язання щодо попередження і виявлення фактів шахрайства та помилок покладаються на керівництво суб'єкта і здійснюються шляхом

впровадження й безперервної роботи адекватних систем обліку і внутрішнього аудиту (контролю). Ці системи зменшують, але не виключають повністю можливість шахрайства і помилок.

Досить лаконічним і точним є визначення поняття шахрайства Дж.Робертсоном. Він трактує, що „це навмисне внесення фіктивної інформації у фінансові звіти з метою введення будь-кого в оману, яке несе за собою збиток для інвесторів і кредиторів”.

У статті 190 Кримінального Кодексу України використовується таке визначення шахрайства: „заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом омани або зловживання довірою”.

Таким чином можна зробити висновок, що шахрайство та помилка є відхиленнями:

– ..

Внутрішній аудитор відповідає за виявлення шахрайства та непомічених чи не виправлених помилок. Всі помилки у звітності належать до одного з видів:

– ...

Якщо помилки працівники припускаються у зв'язку з неуважністю, перенавантаженням, то зовсім інші причини виникнення шахрайства (рис. 3.1).

....

Рис. 3.1. Визначальні фактори виникнення шахрайства [31]

Існування служби внутрішнього аудиту забезпечує профілактику правопорушень щодо попередження крадіжок та зловживань на підприємстві. З цією метою внутрішнім аудиторам доцільно розробити для підприємства комплекс заходів, вираховуючи специфіку підприємства та його „зон ризику” (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Комплекс заходів системи внутрішнього аудиту щодо попередження зловживань

...

Економічна ефективність досягається за рахунок попередження порушень, своєчасного внесення змін у податкові розрахунки, застосування податкових пільг, раціональної облікової політики, значного скорочення штрафних податкових санкцій. Робота внутрішнього аудитора значно більше може вплинути на ефективність діяльності підприємства, ніж перевірка незалежного зовнішнього аудитора. Внутрішній аудитор більш детально знає структуру підприємства, специфіку функціонування, може більш реально оцінити „людський фактор”. Доцільним буде співпраця внутрішнього аудитора та планового відділу за напрямками: аналізу складеної звітності; розрахунку показників фінансового стану підприємства на найближчу перспективу; складання прогностичного балансу.

Для ефективної діяльності внутрішні аудитори підприємства повинні мати специфічні засоби праці: аудиторські стандарти, норми і рекомендації. Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, а також базові принципи, яких повинні дотримуватися усі представники цієї професії незалежно від умов, у яких проводиться аудит. Для організації внутрішнього аудиту підприємствам доцільно розробляти унікальні стандарти. За допомогою стандартів внутрішнього аудиту здійснюється регулювання його діяльності (права, обов'язки, відповідальність) та взаємовідносин зі службами і спеціалістами під час проведення аудиторських перевірок конкретної ділянки обліку або підрозділу.

3.2. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту

Ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту залежить від дотримання загальноприйнятих стандартів діяльності, а також виконання нормативних вимог. Вимоги регуляторів не містять чітких критеріїв і ознак, а також певного набору ключових показників та індикаторів, що дозволяють зробити об'єктивний висновок про ефективність функціонування служби.

Кожна організація самостійно визначає перелік параметрів, що характеризують ефективність служби, розробляючи процедури розрахунку і оцінки ключових показників з тим, щоб отримати об'єктивну оцінку.

В останнє десятиліття професія внутрішнього аудитора стає затребуваною і динамічно розвивається на просторах економічного життя господарюючих суб'єктів. Поступово відходить у минуле образ ревізора і на зміну йому приходять якісно новий фахівець, основним завданням якого є допомога керівництву компанії в підвищенні ефективності її діяльності.

Крім того, вагомий внесок у розвиток корпоративного управління вносить оновлена служба внутрішнього аудиту (далі - СВА) оскільки діяльність даної служби є важливим і розумним шляхом вдосконалення системи внутрішнього контролю організації.

Перш за все потрібно згадати про систему внутрішнього контролю. По-перше, вона завжди має обмеження. Найбільш часто зустрічається обмеження - це змова. Система не працює, якщо матеріально відповідальний співробітник досягає взаєморозуміння з співробітником служби безпеки з питання розділу Викрадають майно. Не працює система і тоді, коли один з керівників організації „забуває” про мету діяльності компанії, починаючи дотримуватися тільки власні інтереси. По-друге, будь-яка система має свою вартість. Скільки акціонери готові платити за абсолютну впевненість у цілості активів? СВА має бути готова виявити і оцінити ознаки „визріваючих” проблем.

Виникає питання про те, що взагалі може служити стимулом побудови ефективної системи внутрішнього контролю. Зазвичай виділяють наступні складові:

- очікування основних акціонерів кредитної організації, кредиторів, а також потенційних інвесторів (наприклад, при виході на IPO);
- реорганізація корпоративного управління банку з урахуванням передової практики;
- ідентифікація ризиків, що мають значний потенціал негативного впливу на діяльність банку, з урахуванням високої ймовірності реалізації;

- зміни вимог регулятора.

Таким чином, підвищуються і вимоги, пропоновані до СВА в організації.

Оцінка ролі служби внутрішнього аудиту в організації. Оцінка ролі СВА в організації залежить від ряду обставин. Найбільш наочно модель оцінки ролі внутрішнього аудиту показана компанією „ПрайсвотерхаусКуперс” яка розробила її для оцінки ролі СВА в даний час і в майбутньому.

Відносно трьох компонентів слід прокоментувати найбільш важливі моменти, а саме:

Компонент 1 „Оцінка поточного стану”. Фактично забезпечується розумна впевненість вищого керівництва і комітету з аудиту відповідно вимогам, встановленим процедурам і положенням політик, а також в існуванні механізмів внутрішнього контролю. Основний акцент робиться на рівні проектів, угод і процесів. СВА аналізує бізнес-процеси, питання корпоративного управління, використовуючи надійні методики та перевірені процедури внутрішнього аудиту.

Компонент 2 „Підвищення ефективності бізнесу”. На додаток до перерахованого вище СВА здійснює ініціативне сприяння керівництву організації у вдосконаленні бізнес-процесів, підвищенні ефективності та результативності, в отриманні грошової економії від пропонованих ініціатив. Персонал СВА має спеціальні професійними навичками, необхідними для розуміння здійснюваного бізнесу з метою проведення адекватної оцінки.

Компонент 3 „Перспектива розвитку функції внутрішнього аудиту”. На додаток до перерахованого у пунктах 1 і 2 СВА надає підтвердження щодо достатності та ефективності контролю за реалізацією проектів та змінами бізнесу за допомогою оцінки його процесів виявлення та управління ризиками. Здійснюється оцінка фінансової ефективності бізнесу в майбутньому з урахуванням ризиків, які можуть перешкодити реалізації наміченої стратегії.

Акцент робиться на контролях, процесах, управлінській інформації. Виходить на перший план питання забезпечення більшої вартості бізнесу для

власників, яка досягається за рахунок обліку довгострокових перспектив і підтримки стратегічних завдань і цілей організації.

З підвищенням ролі внутрішнього аудиту, розширенням функцій і повноважень керівництво та акціонери починають пред'являти підвищені вимоги до повноти і якості роботи СВА, своєчасності виявлення та запобігання порушень, адекватності рекомендацій і наявності процедур моніторингу.

Критерії ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Ефективність діяльності СВА залежить від дотримання загальноприйнятих стандартів діяльності, а також виконання певних нормативних вимог. Вимоги регуляторів не містять чітких критеріїв і ознак, а також певного набору ключових показників та індикаторів, що дозволяють зробити об'єктивний висновок про ефективність функціонування СВА в кредитній організації. Кожна організація вирішує питання самостійно, визначаючи перелік параметрів, що характеризують ефективність СВА, розробляючи процедури розрахунку і оцінки ключових показників з тим, щоб отримати об'єктивну оцінку. Універсального набору параметрів не існує. Пріоритетність вибору показників відрізняється в кожній кредитній організації і залежить від поставлених керівництвом стратегічних цілей і завдань, особливостей організаційної структури, використання ризик – орієнтованого підходу в здійсненні ключових напрямків діяльності. Важко планувати аудит ризикованих галузей діяльності і тестування ефективності існуючої системи внутрішнього контролю при відсутності карти ризиків за видами діяльності та методики ранжирування їх пріоритетності. Необхідно удосконалювати систему ризик-менеджменту, документувати ключові ризики та існуючі контрольні процедури в розрізі окремих бізнес-процесів.

Далі розглянемо приблизний перелік ключових параметрів, які мають істотний вплив на ефективність функціонування СВА в організації і відповідно можуть бути використані для оцінки ступеня зрілості функції внутрішнього аудиту на поточний момент та ефективності виконуваної діяльності. Перелік ключових критеріїв / контрольних показників, за якими можна провести оцінку

ефективності функції внутрішнього аудиту, згрупуємо за типами задач та іншими ознаками, що характеризує ступінь відповідності внутрішнього аудиту поставленим стратегічним цілям і загальноприйнятим стандартам міжнародної практики. Запропонуємо можливий підхід / якісні критерії для проведення оцінки показників. Даний підхід приблизний і уточнюється в кожному випадку одночасно з розробкою вагових коефіцієнтів, які присвоюються кожному з параметрів залежно від ступеня важливості критерію для кожної організації.

Якісні критерії оцінки діяльності відомі і часто застосовуються на практиці. Кількісні ж критерії оцінки ефективності діяльності СВА частіше не формалізовані у вигляді методик розрахунку, і їх результати практично не використовуються для вдосконалення функції внутрішнього аудиту.

Як приклади розглянемо деякі показники, які можуть використовуватися для кількісної оцінки ефективності діяльності СВА.

- ...

Інтерпретація кількісних параметрів повинна здійснюватися щодо цільових значень, встановлених керівництвом з урахуванням цілей, поставлених перед внутрішнім аудитом.

Результати проведеної оцінки та аналізу якісних і кількісних показників ефективності функціонування СВА можуть використовуватися для :

- ...

Оцінка діяльності СВА - це комплексне завдання, яка вирішується не за результатами формальної інспекційної перевірки, а в ході тривалого і творчого процесу, що враховує стратегічні завдання, що стоять перед організацією, а також зміни реалій в області внутрішнього аудиту, що призводить до підвищення вимог, що пред'являються до СВА .

3.3. Комп'ютеризація внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит на відміну від зовнішнього розглядається як внутрішня справа підприємства і тому здійснюється з урахуванням побажань і потреб його

адміністрації. Такі потреби, як правило, зводяться до пошуку управлінських рішень щодо поліпшення фінансово-господарського стану підприємства і перевірки правильності відображення господарських операцій в облікових регістрах.

На підприємствах використовуються свої методи аналізу та оцінювання економічної ситуації. Також існує й своя думка про шляхи пошуку її поліпшення. Тому досить важко створити типову систему комп'ютеризації внутрішнього аудиту.

Складність полягає й у тому, що для управлінців різних підприємств специфічними є:

– ...

На досліджуваному підприємстві Укрзалізниця ревізорами НКРС та ЦКРУ виконується локальна обробка фінансової інформації. Безпосереднє застосування обчислювальної техніки у процесі проведення аудиту чи контрольного заходу, фінансовий аналіз отриманих даних (комп'ютерний аудит) супроводжується здебільшого використанням тільки програмних систем MS Word та Excel [9]. Таким чином збирається, оцінюється та аналізується значна частка інформації.

Єдиної інформаційно-аналітичної бази ВФК, яка б надавала можливість використання ревізорами інформації з різноманітних джерел, та відповідала вимогам повноти даних, не існує. Даний факт створює значні перешкоди в контрольно-ревізійній роботі, наприклад, відбувається дублювання функцій, частина контрольних заходів проводиться за формами та методами які не відповідають сучасним вимогам та ін.

На теперішній час в системі УЗ впроваджені спеціалізовані програмні й довідково-пошукові системи, а також системи управління основною діяльністю.[107]

Основною спеціалізованою системою з інформаційного забезпечення ВФК на залізничному транспорті є інформаційна система ЗАЛП (ІС ЗАЛП). Використання ІС ЗАЛП сприяє формуванню єдиної системи контролю та

внутрішнього аудиту галузі, вжиттю заходів щодо підвищення фінансової дисципліни, запобігання та попередження фінансових правопорушень: опрацюванню матеріалів контрольних заходів, що здійснюються підрозділами ЦКРУ УЗ. моніторингу щодо їх повноти та якості: узагальненню та опрацюванню інформації щодо стану внутрішнього контролю галузі.

Існуючі ІС не мають і не передбачають аналітичної складової. Впровадження ІС забезпечення контролю фінансово-господарської діяльності відкриває нові можливості для автоматизації аналітичної обробки інформації.

Використання автоматизованих інформаційних технологій під час проведення контрольних заходів сприяє підвищенню методичного рівня фінансового контролю і створенню його оптимальної організаційної моделі. При цьому аналітична обробка інформації надає можливості зменшення трудовитрат та підвищення оперативності отримання результатів.

Впровадження автоматизованих систем фінансового контролю сприяє:

1) ...

Перелічені переваги впровадження дозволяють усувати дублювання, сприяють чіткішому визначенню обсягу та якісного складу інформаційної бази ВФК: сприяють підвищенню обґрунтованості управлінських рішень, які приймаються на підставі результатів контрольних заходів: дозволяють проводити оперативний та ситуаційний аналіз, багатоваріантний прогностичний аналіз та аудит.

Вимоги до інформаційно-аналітичної системи внутрішнього фінансового контролю. Створення інформаційно-аналітичної системи ВФК (ІАС ВФК) зумовлено прагненням до загальної реорганізації контролю та до підвищення якості ділової інформації.

Інформаційна складова повинна забезпечувати повну інформаційну підтримку користувача, тобто надавати доступ до інформації в базі даних і проводити її часткову обробку. Вона має надавати можливість створення різних видів звітів: регулярних звітів, які створюються відповідно до встановленого графіка (щомісячний аналіз стану контрольно-ревізійної роботи УЗ), і

спеціальних звітів, які створюються у відповідь на запити осіб, які приймають рішення (ОПР) або при позапланових потребах.

Процедури маніпулювання даними повинні забезпечувати можливості: комбінування даних, що одержуються з різних джерел та за різні періоди: швидкого додавання або виключення того чи іншого джерела даних і автоматичного переключення джерел під час пошуку даних: автоматичного вистежування потоку інформації для наповнення баз даних та ін. [3].

Аналітична складова системи повинна надавати можливість своєчасно отримувати певну аналітичну інформацію в необхідних обсягах. Наприклад, на основі аналізу результатів минулих перевірок надавати висновки щодо фінансового контролю та фінансово-господарського стану підприємств.

Для ухвалення рішень на рівні управлінського контролю інформація в ІАС ВФК повинна бути представлена в агрегованому вигляді так, щоб були помітні тенденції зміни даних, причини відхилень і можливі рішення.

ІАС ВФК є підґрунтям для створення системи управління. Вимоги, що висуваються до ІАС ВФК з боку системи управління, такі: повнота, своєчасність і регулярність надходження та оброблення інформації, а також достовірність і точність останньої. Передбачається, що розміри інформаційної бази ВФК УЗ мають бути мінімальними, але достатніми для прийняття управлінських рішень, оскільки надмірна інформація не сприяє ефективному її використанню й ускладнює процес управління.

Особливості застосування ІАС ВФК. В системі оброблення інформації можна вирізнити зовнішнє та внутрішнє забезпечення, які входять до складу інформаційного забезпечення системи ІАС ВФК.

Зовнішнє інформаційне забезпечення — це сукупність вхідних і вихідних інформаційних повідомлень. Входи та виходи розглядаються щодо системи ВФК в цілому або до її локальних, відносно самостійних, елементів. До вхідних повідомлень системи відносяться: зведені звіти залізниць, організацій; акти, контрольні показники; штати, контингент тощо. Вихідними повідомленнями

системи є: інформація про окремі порушення за функціональною структурою. довідки та т.ін.

Для автоматизованого розв'язування комплексу задач, крім використання первинних документів, має бути реалізована використання НДІ загальнодержавних та галузевих класифікаторів; нормативно-довідкових документів.

Внутрішня інформаційна база ІС – це бази даних, які створюються і підтримуються на рівнях галузевих служб та управлінь, де підтримується нормативно-довідкова, оперативна та архівна інформація.

У розділі законодавчих і нормативних актів мають міститися закони України і зміни до них. нормативні акти, інша довідкова інформація. Державні класифікатори і відомчі довідники мають підтримуватися централізовано, а локальні довідники - створюватися в кожній локальній системі. Оперативна інформація повинна накопичуватися в центральних базах даних залізниць. інформаційно-обчислювальних центрів та Головному інформаційно-обчислювальному центрі. Тут мають компонуватися бази даних оперативної інформації за напрямками діяльності НКРС: реєстрація наказів про перевірки: облік і контроль по виявлених порушеннях: реалізація матеріалів перевірки: облік і контроль: планування та облік документальних перевірок: ведення реєстрів та інших файлів.

Проблеми розробки ІАС ВФК. Однією з основних проблем застосування ІАС ВФК є порушення термінів надходження та обробки інформації, що унеможливує її використання при прийнятті управлінських рішень. Крім того, має місце невисока ступінь достовірності і точності, відповідності інформації об'єктивним показникам об'єкта управління.

Другою проблемою є проблема уніфікації форм документів, що ґрунтується на таких принципах:

– ...

Сутність проблеми полягає у тому, що форми існуючих документів не відповідають наведеним принципам. А зміна форм потребує великого обсягу

аналітичних досліджень. Крім того, слід враховувати вимоги до інформаційної бази: однозначний та формалізований опис об'єктів і актів виробничо-господарської діяльності.

Виникає необхідність розробки та застосування методів, які сприяють ефективному збору, реєстрації, передачі, накопиченню й збереженню інформації; вилученню дублюючих потоків інформації; уніфікації, спрощенню й усуненню надмірної документації; забезпеченню ефективної форми обміну інформацією [107].

Надалі розглянемо проблеми, пов'язані з інформаційними потоками. За існуючою технологією інформаційні потоки не досконалі, оскільки не виключається дублювання інформації; втрата при пересилці: необхідність уточнення: несвоєчасність надходження документів; відсутність відповідальності за документ в цілому.

Звідси випливає необхідність удосконалення системи інформаційних потоків ВФК УЗ, зміни алгоритму проходження документів, автоматизації передачі інформації.

Для запобігання протиріч у наявності, представленні та способах використання система інформаційних потоків контрольно-ревізійної роботи повинна бути органічно вбудована в загальну систему інформаційних потоків УЗ.

Заходи та засоби поліпшення якості контрольно-ревізійної роботи. Використання інформаційних технологій при виконанні контрольних заходів стало необхідною передумовою якісної оперативної роботи та основних організаційних заходів реформування контрольно-ревізійної роботи на залізничному транспорті, а саме:

— ...

Сучасні інформаційні системи дають можливість працювати по-новому, а отже, породжують новий підхід до проектування процесів контрольно-ревізійної роботи. Вони дозволяють автоматизувати існуючий процес, удосконалити інструментарій проведення розрахунків, аналізу, цілком змінити

технологію обробки інформації, використовувати нові технології, вимагаючи радикальної зміни контрольно- ревізійної роботи.

Засобами використання інформаційних систем у контрольно-ревізійній роботі є:

– ...

Аналіз системи контрольно-ревізійної роботи виявляє недостатню ефективність існуючої моделі фінансового контролю та необхідністю подальшого реформування самої стратегії системи управління фінансами. Лише тоді, коли перед прийняттям управлінського рішення і під час його виконання застосовуватимуться адекватні процедури внутрішнього контролю, будуть створені умови для переходу від ревізії до внутрішнього аудиту, від перевірки кожної господарської операції - до контролю систем.

Поліпшенню інформаційно-аналітичного забезпечення ВФК можуть сприяти такі заходи:

– ...

Отже, подальший розвиток ВФК вбачається у створенні єдиної системи, яка побудована на основі уніфікованих організаційно-методологічних принципів і характеризується чіткою цілісністю. Новітні інформаційні технології документообігу дозволяють оперативно накопичувати та використовувати відповідні бази даних за підсумками всіх форм фінансового контролю.

Висновки до розділу 3

У розділі 3 „Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту” здійснено пошук шляхів підвищення ефективності внутрішнього аудиту на підприємствах через його автоматизацію, аналіз ефективності його діяльності. Це дозволяє нам зробити наступні висновки:

1. Внутрішній аудитор відповідає за виявлення шахрайства та непомічених чи не виправлених помилок. Всі помилки у звітності належать до

одного з видів: відсутність ведення обліку; помилки у повноті відображення операцій; помилки в обґрунтуванні відображених операцій; помилки у періодизації; помилки у записах; помилки в оцінці; помилки, які повторюються; помилки, пов'язані з необізнаністю з певних питань податкового законодавства.

Якщо помилки працівники припускаються у зв'язку з неуважністю, перенавантаженням, то виникнення шахрайства пов'язане із зовсім іншими причинами. Існування служби внутрішнього аудиту забезпечує профілактику правопорушень щодо попередження крадіжок та зловживань на підприємстві. З цією метою внутрішнім аудиторам доцільно розробити для підприємства комплекс заходів, враховуючи специфіку підприємства та його „зон ризику”.

2. Ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту залежить від дотримання загальноприйнятих стандартів діяльності, а також виконання нормативних вимог. Кожна організація самостійно визначає перелік параметрів, що характеризують ефективність служби, розробляючи процедури розрахунку і оцінки ключових показників з тим, щоб отримати об'єктивну оцінку. Для кількісної оцінки ефективності діяльності СВА можуть використовуватися наступні показники:

- 1) показники, що характеризують економічний ефект;
- 2) показники, що характеризують ефективність організації функції внутрішнього аудиту, діючої методології і процедур внутрішнього аудиту;
- 3) показники, що характеризують вмотивованість персоналу СВА, в процентному вираженні.

Інтерпретація кількісних параметрів повинна здійснюватися щодо цільових значень, встановлених керівництвом з урахуванням цілей, поставлених перед внутрішнім аудитом.

3. На підприємствах використовуються свої методи аналізу та оцінювання економічної ситуації. Також існує й своя думка про шляхи пошуку її поліпшення. Тому досить важко створити типову систему комп'ютеризації внутрішнього аудиту. Виходячи з того, що основними функціями внутрішнього аудиту є контрольно-ревізійна та консультативно-прогнозна, функціональні

задачі, які потрібно автоматизувати, можна розподілити на два комплекси: документація та консультування. Розв'язування кожної із зазначених задач передбачає формування діагнозу на двох рівнях: локальному і загальному. Локальне діагностування дає змогу виявити „вузькі” місця, а загальне — сформулювати відповідні рекомендації для об'єкта в цілому.

Комп'ютерна система внутрішнього аудиту — це експертна система, яка складається з таких блоків:

- діагнозу фінансового стану підприємства;
- вироблення загальних рекомендацій;
- вироблення кількісних рекомендацій;
- розрахунків;
- бази даних і бази правил;
- введення і коригування даних;
- коригування правил.

Специфіка цілей і прихильність керівництва до тих чи тих оціночних показників є похідною інформацією для проектування цих систем.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено комплексне вивчення організації та методики здійснення внутрішнього аудиту, що базувалося на вивченні нормативно-правової, методичної та наукової літератури галузі дослідження, а також розроблено пропозиції вдосконалення. Результати дослідження, що проводилось на базі показників діяльності Державної адміністрації залізничного транспорту України (Укрзалізниця), дають підстави для наступних висновків і пропозицій:

1. Відповідно до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (МСВА) внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Проведений аналіз наукових праць провідних вчених, які досліджували сутність внутрішнього аудиту та його місце в системі управління підприємством вказує на те, що на сучасному етапі серед науковців немає єдиної точки зору. У наведених визначеннях сутність внутрішнього аудиту зводиться до незалежного контролю стосовно існуючих на підприємстві систем бухгалтерського обліку та здійснюваних операцій.

Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний - складається з попереднього, поточного та наступного контролю, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

2. Не зважаючи на те, що сьогодні в Україні стрімко розвивається внутрішній аудит, до цих пір не розроблено нормативної бази щодо регулювання даного питання, хоча на сьогодні абсолютно нерегульованими залишаються питання методичного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту. В Україні в якості національних стандартів аудиту з 2005 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Окрім того, Інститутом внутрішніх аудиторів розроблено Міжнародні

стандарти внутрішнього аудиту, які представляють собою набір критеріїв, якими слід керуватись внутрішнім аудиторам при виконанні своїх обов'язків. Зважаючи на добровільний порядок впровадження внутрішнього аудиту, немає сенсу в затвердженні державного регулювання внутрішнього аудиту, тому доцільно використовувати Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту.

3. Під час вибору форми організації системи внутрішнього аудиту зарубіжні практики залежно від потреб керівництва та інших чинників рекомендують використовувати такі варіанти:

- створення відділу внутрішнього аудиту як невід'ємного елемента організаційної структури підприємства;
- укладання угоди на здійснення послуг з внутрішнього аудиту із незалежними компаніями;
- стратегічне партнерство.

При створенні служби внутрішнього аудиту необхідно враховувати існування на підприємстві інших контрольних структур та їх функціональні обов'язки. Необхідно уникати дублювання функцій, що здійснюються іншими підрозділами. Статут СВА формується відповідним наказом про створення певних організаційних заходів (наказ керівника підприємства про створення СВА, розробка положення з організації на підприємстві СВА, затвердження положення про службу керівником підприємства та ін.)

4. Процес внутрішнього аудиту містить чотири етапи, одним із яких є планування. Планування - це важливий етап роботи внутрішнього аудитора. Основним документом, що використовує керівник служби, є річна програма, що затверджується керівником компанії. На підставі річної програми аудиту складається календарний графік аудиторських перевірок, а також план на кожну окрему або комплексну аудиторську перевірку. На підставі річної програми аудиту розробляється План внутрішнього аудиту на кожну перевірку з урахуванням необхідності в ресурсах.

5. Процедури внутрішнього аудиту відрізняються від зовнішнього. Основна особливість полягає у тому, що внутрішній аудит проводиться на

безперервній основі, тому є можливість застосувати не вибіркові, а суцільний метод документальної перевірки, власний модуль у складі програмного забезпечення тощо. Для проведення внутрішнього аудиту необхідно пройти три етапи контролю:

- 1) попередній - до здійснення господарських операцій, на етапі ухвалення рішень;
- 2) поточний - під час здійснення господарських операцій, на етапі формування документів, бухгалтерських проведення, здійснення розрахунків і нарахувань;
- 3) наступний - після їх вчинення, підтвердження достовірності фінансової звітності.

6. Для внутрішнього аудиту поки що не розроблені власні форми звітності для узагальнення результатів перевірки. Проте не можна механічно використовувати ті форми звітності, які застосовуються у вітчизняній практиці зовнішнього аудиту, ревізії. Звіти внутрішніх аудиторів повинні складатися за формою, розробленою безпосередньо в організації. Вони мають включати:

- перелік виявлених відхилень;
- перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені;
- оцінку виявлених відхилень з точки зору їх впливу на організацію;
- рекомендації по можливому виправленню даних відхилень;
- оцінку даних рекомендацій у плані їх можливого впливу на організацію;
- конструктивні пропозиції (за їх наявності) щодо удосконалення різних аспектів функціонування організації, що мають відношення до зробленої роботи.

Проведені перевірки групуються і систематизуються у журналі служби внутрішнього аудиту. При узагальненні результатів складають окремі зведені документи, наприклад, відомості вибіркової інвентаризації об'єктів обліку, акти ревізії аудиту діяльності підприємства, обстеження місць зберігання цінностей. Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені.

7. Внутрішній аудитор відповідає за виявлення шахрайства та непомічених чи не виправлених помилок. Всі помилки у звітності належать до

одного з видів: відсутність ведення обліку; помилки у повноті відображення операцій; помилки в обґрунтуванні відображених операцій; помилки у періодизації; помилки у записах; помилки в оцінці; помилки, які повторюються; помилки, пов'язані з необізнаністю з певних питань податкового законодавства.

Якщо помилки працівники припускаються у зв'язку з неуважністю, перенавантаженням, то виникнення шахрайства пов'язане із зовсім іншими причинами. Існування служби внутрішнього аудиту забезпечує профілактику правопорушень щодо попередження крадіжок та зловживань на підприємстві. З цією метою внутрішнім аудиторам доцільно розробити для підприємства комплекс заходів, враховуючи специфіку підприємства та його „зон ризику”.

8. Ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту залежить від дотримання загальноприйнятих стандартів діяльності, а також виконання нормативних вимог. Кожна організація самостійно визначає перелік параметрів, що характеризують ефективність служби, розробляючи процедури розрахунку і оцінки ключових показників з тим, щоб отримати об'єктивну оцінку. Для кількісної оцінки ефективності діяльності СВА можуть використовуватися наступні показники:

- показники, що характеризують економічний ефект;
- показники, що характеризують ефективність організації функції внутрішнього аудиту, діючої методології і процедур внутрішнього аудиту;
- показники, що характеризують вмотивованість персоналу СВА, в процентному вираженні.

Інтерпретація кількісних параметрів повинна здійснюватися щодо цільових значень, встановлених керівництвом з урахуванням цілей, поставлених перед внутрішнім аудитом.

7. На кожному підприємстві використовуються свої методи аналізу та оцінювання економічної ситуації. Також існує й своя думка про шляхи пошуку її поліпшення. Тому досить важко створити типову систему комп'ютеризації внутрішнього аудиту. Виходячи з того, що основними функціями внутрішнього аудиту є контрольно-ревізійна та консультативно-прогнозна, функціональні

задачі, які потрібно автоматизувати, можна розподілити на два комплекси: документація та консультування. Розв'язування кожної із зазначених задач передбачає формування діагнозу на двох рівнях: локальному і загальному. Локальне діагностування дає змогу виявити „вузькі” місця, а загальне — сформулювати відповідні рекомендації для об'єкта в цілому. Специфіка цілей і прихильність керівництва до тих чи тих оціночних показників є похідною інформацією для проектування цих систем.

8. На досліджуваному підприємстві Укрзалізниця ревізорами НКРС та ЦКРУ виконується локальна обробка фінансової інформації. Основною спеціалізованою системою з інформаційного забезпечення ВФК на залізничному транспорті є інформаційна система ЗАЛП (ІС ЗАЛП). Існуючі ІС не мають і не передбачають аналітичної складової.

Однією з основних проблем застосування ІАС ВФК є:

- порушення термінів надходження та обробки інформації, що унеможлиблює її використання при прийнятті управлінських рішень;
- невисока ступінь достовірності і точності, відповідності інформації об'єктивним показникам об'єкта управління;
- проблема уніфікації форм документів, що потребує уточнення форм та зменшення кількості документів;
- інформаційні потоки не досконалі, оскільки не виключається дублювання інформації; втрата при пересилці: необхідність уточнення: несвоєчасність надходження документів; відсутність відповідальності за документ в цілому

Використання інформаційних технологій при виконанні контрольних заходів стало необхідною передумовою якісної оперативної роботи та основних організаційних заходів реформування контрольно-ревізійної роботи на залізничному транспорті, а саме:

- запровадження системи управління якістю (ISO 9001:2000);
- створення єдиної ІАС ВФК УЗ;

- створення системи оперативного обміну інформацією між суб'єктами внутрішнього фінансового контролю та забезпечення універсального використання реєстрів і баз даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299. Електронний ресурс. - Режим доступу: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293-299 http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf
2. Адамик О.В. Використання інструментів Data Mining для аналізу кошторису бюджетних установ // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в управлінні економічними процесами світової і національної економіки: сучасний стан та перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11 грудн. 2015 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль: Крок, 2015. – 373 с. – С. 233-235
3. Адамик, О.В.; Адамик К.Б. Реляційні бази даних як сучасний стандарт накопичення інформації в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітнянські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).– Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
4. Андреев В.Д. Практический аудит: [Справ. пособ.]. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
5. Андросова О.Ф., Аркатова Ю.В. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні // Міжнародний науково-виробничий журнал „Сталий розвиток економіки”. 2013. – №3 (20). – С. 256-259
6. Аренс А. Аудит; [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. редактор сери проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с. : ил.
7. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

8. Аудит: навч. посіб. / Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А. О. Баранова та ін. – К.: Знання, 2009. – 335 с.

9. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 160 с.

10.Белокоз О. І. Якість внутрішнього аудиту закупівель на торговельних підприємствах // Економічні науки. – 2013. – 10(1).

11.Богомоллов А. М. Внутренний аудит: организация и методика проведения / А. М. Богомоллов, Н. А. Голощапов. – М. : Экзамен. 2000. – 192 с.

12.Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М. : „Экзамен”, 2000. – 386 с.

13.Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления//Управление финансами предприятия. – 2003. – №4. – С. 35–49.

14.Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів, 2-е вид., перероб. та доп.]. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672 с.

15.Бычкова С. М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С. М. Бычкова – СПб. : Издательство „Лань”, 2000. – 318 с. – (Серия „Учебники для вузов. Специальная литература”).

16.Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. – СПб.: Питер, 2003. – 384 с.

17.Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід /Андрєєв П.П., Чечуліна О.О., Ян ван Тайнен. – К.: Кафедра, 2011. – 120 с.

18.Гиниятов Р. Внутренний аудит и ревизия: определение профессии / Р.Гиниятов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.iiaru.ru/publication/member_articles/giniyatov_1/.

19.Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2'2011 — N 21– С. 105–107.

20. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита; [пер. с англ. Р. Додж]. – М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 224 с.

21. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. / Дорош Н.І. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

22. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту // Вісник ЖДТУ. – 2006. – №1 (35). – С. 41–46.

23. Дослідження внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні (Опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю) // Міжнародна фінансова корпорація. – 2008 (червень).

24. Дудка С. Внутрішній аудит: найголовніше / С. Дудка. – 2011. – 230 с.

25. Іванюта П.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті: Навчальний посібник.. — К.: Центр учбової літератури, 2007 — 180 с.

26. Каменська Т. Необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві / Т. Каменська // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/article/one/Tetiana_KA5690094.html

27. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : [монографія] / Каменська Т. О. – К.: ДП „Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 499 с.

28. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: Монографія / Т.О. Каменська. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.

29. Касаткін С. Огляд стандартів внутрішнього аудиту / С. Касаткін // Головбух. – 2008. – № 58. – С. 41–46.

30. Кеворкова В.А. Внутрішній аудит: навчальний посібник. – М.: Юнити, 2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://uchebniki.ws/15840720/buhgalterskiy_uchet_i_audit/vnutrenniy_audit_-_kevorkova_zha

31. Колос І.В., Радіонова Н.Й. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 1 (25). – С. 126-140

32. Колос І.В., Радіонова Н.Й. Концептуальна модель внутрішнього аудиту на підприємстві // Економічні науки. – 2013. № 10(1). [Електронний

ресурс] – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnof_2013_10\(1\)__33.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnof_2013_10(1)__33.pdf)

33. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія / М.Д. Корінько. – К. : ДП „Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

34. Краснова И. Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов / И.Краснова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.iiaru.ru/publication/member_articles/audit_guidelines.

35. Кривобок В. О. Організація та завдання внутрішнього аудиту в системі управління підприємством [Текст] / В. О. Кривобок, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси, 2013. т.Вип. 10(3).

36. Крышкин О.В. Настольная книга по внутреннему аудиту: Риски и бизнес-процессы / О.В. Крышкин. – М.: Альпина Паблишер, 2013. – 477 с.

37. Лагно Н.А. Организация внутреннего аудита в холдинговых компаниях / Н.А. Лагно // Науковий вісник. Фінанси, банки, інвестиції. – 2009. – № 2. – С. 56–57.

38. Ліфанов О.Д. Внутрішній аудит / О.Д. Ліфанов. – 2011. – 348 с.

39. Ліщинська Л.Б. Сутність внутрішнього аудиту, його проблемні аспекти розвитку в Україні та шляхи їх вирішення / Л. Б. Ліщинська, К. А. Коцюбинська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_83013.doc.htm

40. Макальская А.К. Внутренний аудит / А. К, Макальская. –М: Аудит, 2010. – 294 с.

41. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О.Макеєва. – Економіст, 2010. – С. 54–56.

42.Максимова Г.В. Организация и методика корпоративного внутреннего аудита: [монографія] / Г.В. Максимова, И.В. Новоселов. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2010. – 172 с.

43.Максімова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

44.Малишкін О. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків// Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 1. - с. 46-54

45.Маштальяр Г.П. Суть та організація внутрішнього аудиту на підприємстві / Г.П. Маштальяр // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Випуск III (39). Економічні науки. - 2010 – С. 314–318.

46.Мельник В.М., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.

47.Мельник М.В. Ревизия и контроль : учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М. : КНОРУС, 2007. – 640 с.

48.Міжнародний стандарт аудиту 315 „Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.

49.Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: [Пер. з англ. мови] / О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “Статус”, 2007. – 1172 с.

50.Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А. Економічний енциклопедичний словник. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

51. Мултанівська Т. В. Теоретичні основи внутрішнього аудиту та його місце в системі управління компанією / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова // Економіка розвитком. - 2012. - № 3(63). - С. 54-60.

52. Немченко В.В., Редько О.Ю. Аудит (Основи державного, незалежного, професійного та внутрішнього аудиту). – К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 540 с.

53. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. / Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.

54. Определение внутреннего аудита [Электронный ресурс] – Режим электронного доступа : http://www.iiaru.ru/inner_auditor/definition_of_internal_audit/

55. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 100-105

56. Паламарчук О. І. Становлення ринку аудиторських послуг України в умовах інтеграції до міжнародних стандартів // Економічні науки. – 2013. – 10(1)

57. Панкратова Л.А. Внутренний аудит бизнес-процесса „производство” // Журнал „Аудитор”. – 2012. – №11 – http://www.cfin.ru/management/manufact/internal_audit.shtml

58. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В.П. Пантелєєв. – К. : ДП „Інформ-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.

59. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб] / Пантелєєв В.П., Корінько М.Д. / за ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука. – К.: Державна академія статистики обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.

60. Пашкина И.Н., Євдокимова А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации. – М.: Дашков и Ко, 2009. – 235 с.

61. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н.І. Петренко, О.В. Філозоф // Проблеми теорії та методології

бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 1(16). – С. 219–228.

62.Петренко Н.І., Філозоф О.В. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні // Міжнародний збірник наукових праць. – 2013. – Випуск 1(16). – С. 219-228

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

64.Пецкович М.Д. Внутрішній аудит на машинобудівних підприємствах: організація та доцільність здійснення / М.Д. Пецкович // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.5. – 308 с. – С. 218–224.

65.Подольняк О. А. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? / О. А. Подольняк, І. С. Захарчук // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 135-140

66.Подольняк О. А. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? / О. А. Подольняк, І. С. Захарчук // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 135-140

67.Пожарицька І. Проблемні аспекти формування аудиторського висновку// Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 3. - с. 49-56

68.Положение ЦБР “Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах” от 16.12.2003 г. № 242-П: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iiaru.ru/inner_auditor/legislation/character_242_p/

69.Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: [Учеб. пособие] / 2-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2007. – 527 с.

70.Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 “Рассмотрение работы внутреннего аудита”, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006 № 523: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iiaru.ru/inner_auditor/legislation/rule_29/

71.Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 “Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом”, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/rule_8/

72.Практичний курс внутрішнього аудиту: Підручник / Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. / За заг.ред. Немченко В.В. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.

73.Приказ Министерства финансов Российской Федерации “Об утверждении административного регламента исполнения федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности” от 4.09.2007 г. № 75н: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/administrative_regulations/

74.Про результати зовнішніх перевірок системи контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами: Рішення Аудиторської палати України від 31 січня 2013 року № 264/4 [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN82430.html

75.Проблеми становлення та розвиток внутрішнього аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Ю. О. Мішина, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси . - 2013. - Вип. 10(3). - С. 519-524. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)__86.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)__86.pdf)

76.Проданова И. А. Внутренний аудит, контроль и ревизия / И. А. Проданова. – М. : ООО ИИА „Налог Инфо”, ООО „Сириус Кво 97”, 2006. – 209 с.

77.Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

78.Реслер М. В. Облік як інформаційна складова процесу управління підприємством / М. В. Реслер // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 191-198

79.Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104с.

80.Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник / В.Я. Савченко. – 2011. – 546 с.

81.Садовська, І. Б. Бухгалтерський облік : Навч. посібн. Реком. МОНУ для студ. ВНЗ / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688с.

82.Сафонов Т.І. Поняття і сутність внутрішнього аудиту в системі управління підприємством // Науково-практичне видання „Незалежний аудитор”. – 2013. – №4 (II).

83.Сизоненко О.А., Харькова А.К. Види аудиторських послуг: теорія, практика, тенденції змін // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. – С. 284-289

84.Сметанко О. Сутність та місце внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління акціонерним товариством [Електронний ресурс] / О. Сметанко // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2013. — Вип. 1 (8). — С. 247-253. — Режим доступу до журн.: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13sovyat.pdf>.

85.Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль бизнес-процессов (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, А.С. Русакова. – М.: Изд-во СГУ, 2013. – 433 с.

86.Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Б.Н. Соколов– М.: Издательский Дом „Бухгалтерский учет”, 2010. – 272 с.

87.Сонин А. Зачем компании нужен внутренний аудит? / А.Сонин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iiaru.ru/publication/member_articles/sonin2/

88.Сотникова Л.В. Внутренний аудит: конспект лекций. – Москва, 2005. – 112 с.

89.Столяр Л.Г. Внутрішньогосподарський контроль та внутрішній аудит у системі управління підприємством / Столяр Л.Г. // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту, 2010. – вип. IV (40). – Економічні науки. – 334 с.

90.Стрельников О.І., Петрушевський Ю.Л. Звітність підприємства: навчальний посібник. –Львів: „Магнолія 2006”, 2013. – 306 с.

91.Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: кол. монографія у 2 т. – Дн-ськ: Герда, 2013. – т. 1 – 358 с.; т. 2 – 414 с.

92.Сушко Д.С. Супутні послуги в системі аудиторської діяльності / Д.С. Сушко // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.1. – С. 326-331. Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16

93.Ус Р. Л. Аудит інформаційних технологій - новий вид аудиту організацій// Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - № 1. - с. 81-86

94.Ус Р. Л. Узагальнена класифікація видів аудиту інформаційних технологій// Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - № 2. – с. 143-148

95.Усач Б.Ф. Аудит : підручник / Б.Ф. Усач. – 2009. – 364 с.

96.Філозоп О. В. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві / О.В. Філозоп // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – №1. – С. 72–75.

97.Філозоп О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять / О.В. Філозоп // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – 396 с.

98.Фінансовий облік: Практикум/ За заг. ред. к.е.н., проф. П.Й.Атамаса–К.: ЦУЛ, 2013. – 444 с.

99. Фоміна Т.В. Місце та роль внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Вип. 16. – 536 с.

100. Хомяк Н. В. Впровадження міжнародних стандартів аудиту в розвиток системи економічного контролю України / Н. В. Хомяк // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 369-376

101. Хорохордин Д.Н. Методические рекомендации по организации внутреннего аудита коммерческих предприятий: [монографія] / Д.Н. Хорохордин – Воронеж: Центрально – Черноземское книжное издательство, 2004. – 130 с.

102. Хромов В.Е., Пашковский Д.А. Эффективность деятельности службы внутреннего аудита // Журнал „Управление в кредитной организации”. – 2011. – №5

103. Ченаш В. С. Внутрішній аудит як система забезпечення ефективного управління підприємством / В. С. Ченаш // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №6. – С. 116-119.

104. Чорна А.М. Місце та значення аудиту в системі фінансового контролю в Україні // Фінанси підприємств. – 2013. – №1. – С. 1154-1159

105. Чуєнков А.Є. Створення служби внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю / А.Є. Чуєнков // Економічний Часопис. – XXI. – 2010. - № 9–10. – С. 58-62.

106. Шерстюк О. О. Оцінювання системи внутрішнього контролю / О. О. Шерстюк, О. А. Бакурова // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 413-420

107. Шинкаренко, В. І. Аналіз сучасного стану інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішнього фінансового контролю на залізничному транспорті України / В. І. Шинкаренко, О. Ю. Гресова, Є. Г. Гресова // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. - Д., 2012. - Вип. 40. - С. 316-321.

108. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and

globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.

109. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181